

1. Bevezetés

Ezen dolgozat a tagállamok káros adóverseny-gyakorlatának kezelésével foglalkozik, különös tekintettel az Európai Unióban kidolgozott megoldások elemzésére. Az OECD iránymutatásai, különösen a BEPS-projekt nyomán, az EU felismerte, hogy a tagállamok különböző adórendszerei közötti aszimmetriák, az Unió intézményi és politikai felépítésének jellemzőivel együtt, termékeny talajt képeznek a káros adóverseny számára.

Az első fejezet elemzi az EU által elfogadott szabályozási eszközöket, amelyek célja a nemzetközi adózás újradefiniálása és a globalizációhoz, valamint a digitális gazdaságra való áttéréshez való alkalmazkodás. A fejezet az 1998 óta tartó európai erőfeszítésekkel kezdődik, különös tekintettel a Monti-csomagra és az üzleti adózás magatartási kódexére. Ezután a közös konszolidált társaságiadó-alap (KKTA) javaslatára összpontosítunk, elemezve annak eredeti és újabb változatait. A következő rész a BEPS-projekt EU-n belüli végrehajtására koncentrál, különösen az adókikerülés elleni irányelv (ATAD), az átláthatóság és az információcsere (DAC) elemzésére, valamint a digitális gazdaság adóztatására.

Az utolsó fejezet az Európai Bizottság közelmúltbeli intézkedéseire összpontosít, amelyek célja az állami támogatások ellenőrzésének megerősítése. Ez magába foglalja az előzetes határokon átnyúló határozatok, például az adóügyi határozatok elemzését. Az eszköz nem tisztán szabályozási jellegű, hanem inkább eseti megközelítésen alapuló operatív eszközként definiálható. Az elmúlt évtizedekben olyan tagállamok, mint Hollandia, Luxemburg és Írország, főszerepet játszottak az "agresszív" adópolitikák kialakításában, kedvező adórendszereket kínálva nagy digitális multinacionális vállalatoknak. A dolgozat elemzi a Bizottság döntéseit, amelyek az Apple, az Amazon, a Starbucks és a Fiat esetében születtek, valamint a mögöttes okokat és következményeket.

Dolgozatom végén kitérek a Bíróság esetjogi döntéseire, amelyek megakadályozták a Bizottság adóhatáskörének bővítését, különös tekintettel az állami támogatásnak minősíthető adóügyi ügyekre. Vizsgálom, hogy ezek a döntések milyen hatással voltak a hatáskörbővítési vitákra, és hogyan járultak hozzá a nemzetközi adóügyi szabályozás szükségességének felismeréséhez.

Dolgozatom célja annak bemutatása, hogy a Bizottság hatáskörének bővítésére irányuló vita bár elcsitulni látszik, a nemzetközi adóügyi szabályozás még mindig megoldásra vár. A dolgozat módszertana szakirodalmi dokumentumok, bírósági jogesetek és egyéb irodalmi források mélyreható vizsgálatára épül, hogy átfogó képet nyújtson a témáról és a jövőbeli irányvonalakról.

2. A „Monti-csomag”

Az Európai Unió az 1990-es évek végén komoly lépést tett a káros adóverseny kezelése érdekében az úgynevezett "Monti-csomag" elfogadásával. A csomag, amelyet az akkori belső piaci és adóügyi biztos, Mario Monti neve alapján neveztek el, számos intézkedést tartalmazott, például magatartási kódexet a vállalkozások adóztatásáról, irányelveket a megtakarításokból származó jövedelmek, kamat- és jogdíjfizetések adóztatására, valamint a közvetett adók torzulásainak kezelésére. Az intézkedések célja volt a tagállamok közötti adókoordináció növelése és az egységes piac torzulásainak csökkentése. A csomag elfogadása azt jelentette, hogy az uniós intézmények és a tagállamok felismerték: európai szintű fellépésre van szükség a káros adóverseny ellen, ami jelentős adóbevétel-kiesést és negatív szociális hatásokat okoz. A Bizottság elismerte, hogy az adóverseny önmagában nem negatív jelenség, de korlátlan formájában negatív hatásokkal jár, például a foglalkoztatásra és a költségvetési egyensúlyra. Az adóharmonizáció és a koordináció hiánya az egységes piac és a tagállamok adópolitikájának erodálásához vezetett, ami tovább súlyosbította a problémát. Ebben az összefüggésben a Monti-csomag egy összehangolt cselekvési tervet jelentett a káros adóverseny és annak aszimmetrikus hatásai ellen. Kiemelt figyelmet fordított a társasági adóztatás területére, ahol a koordináció és a nemzeti döntések konvergenciája különösen sürgősnek tűnt. A csomag elfogadását követően az ECOFIN¹ Tanács is egyhangúlag támogatta az intézkedéseket. Az intézkedés politikai kötelezettségvállalásként funkcionál, nem jogilag kötelező,² de mégis fontos szerepet játszik az adópolitika irányításában az egységes piacon. A kódex célja, hogy segítséget nyújtson a tagállamoknak abban, hogy elkerüljék az adóverseny káros formáit, és ehelyett elősegítsék a tisztességes adózást, illetve a nyereség és beruházások mobilitását az EU-ban. A kódex különösen azokra az adóügyi intézkedésekre összpontosít, amelyek potenciálisan torzítják a

¹ ECOFIN Tanács: A Gazdasági- és Pénzügyminiszterek Tanácsának népszerű rövidítése, amelynek tagjai a Gazdasági és Monetáris Uniót is irányítják

²Bővebben: Dr. Óry Tamás, Dr. Erdős Gabriella, Dr. Váradi Adrienn: Az Európai Unió adójoga, 2021

vállalatok telephelyválasztását és a munkavállalók számára fenntartott különleges adórendszereket. Ezzel összhangban a tagállamok vállalják, hogy nem vezetnek be új, káros adóügyi intézkedéseket, és felülvizsgálják a meglévő gyakorlatokat a káros intézkedések megszüntetése érdekében. Az európai intézmények elismerik az adóversenynek egy "előnyös" szintjét, amely nemcsak a tagállamok, hanem az európai gazdaság egészének versenyképességét is erősítheti. A kódex ezt az előnyös adóversenyt támogatja, miközben kerüli a káros és tisztességtelen adóversenyt, amely destabilizálhatja az EU tagállamok közötti egyensúlyt.

2.1. Az EU etikai és magatartási kódex

A magatartási kódex az EU-ban egy olyan kommunikációs és értékelési rendszert alakít ki, amely a potenciálisan káros adóügyi intézkedéseket vizsgálja. Az átláthatóság és nyitottság elvei alapján, a tagállamok kötelesek információt cserélni egymás között a már hatályban lévő és a jövőben tervezett adóügyi intézkedésekről. Ebben az értékelési rendszerben, bármely tagállam tárgyalást kezdeményezhet más tagállamok által hozott intézkedésekről, és a kódex meghatározott károsító paramétereken alapuló értékelési eljárásának segítségével eldönthető, hogy az intézkedések károsak-e az EU-ra nézve. A kódex végrehajtása érdekében létrejött egy felülvizsgálati csoport, amely értékeli azokat az adóügyi intézkedéseket, amelyek potenciálisan káros adóversenyt és piactorzítást okozhatnak. Ezen csoport feladata, hogy a Bizottság által meghatározott paraméterek alapján értékelje a tagállamok által elfogadott adóügyi intézkedéseket. A magatartási kódex és az európai állami támogatási iránymutatások közötti kapcsolatot is érdemes kiemelni. Bár a kódex alapvetően politikai eszköz és jogilag nem kötelező, az állami támogatásra vonatkozó szabályok alkalmazása erősíti jogi értékét. Nem minden adóügyi intézkedés minősül állami támogatásnak, de azok, amelyek potenciálisan károsak, gyakran az állami támogatás kategóriájába esnek. A magatartási kódex és az állami támogatási jog közötti interakció tovább erősíti a kódex jogi erejét. Ez a kölcsönös befolyásolás hozzájárult ahhoz, hogy a kódex - legalábbis részben - kötelező erejűvé váljon, amely természeténél fogva nem rendelkezett ezzel. Így a kódex nem csak egy politikai eszköz, hanem egyre inkább jogilag is relevánssá válik az EU adópolitikájában.³

3. A multinacionális vállalatok adózási kihívásai

A 1990-es évek végén és a 2000-es évek elején az EU-ban a káros adóverseny kérdése, amelyet a multinacionális vállalatok tagállami adórendszerbeli eltérések kihasználásával sarkalltak,

³ Nyikos Györgyi (2018): *Állami Támogatások*. Dialóg Campus Kiadó, Budapest

nagy politikai vitát váltott ki. A globalizáció, a nagyfokú mobilitás és a digitalizáció miatt a nemzeti társaságiadó-szabályok nem voltak már elegendőek a változó gazdasági környezetben. Egyre bonyolultabb vállalati struktúrák kialakulása és az adózás megkerülésének lehetősége miatt a multinacionális vállalatok jövedelmének megadóztatásáért felelős ország meghatározása komoly kihívást jelentett. Egy 27 különböző adórendszerrel jellemezhető rendszerben néhány multinacionális vállalat az alacsony adózású tagállamokban helyezi el a nyereségét, míg más államok adókulcsok csökkentésével igyekeznek bevonítani a befektetéseket. Mindezek fényében egyre nyilvánvalóbbá vált, hogy szükség van a multinacionális vállalatok adóztatási módszereinek felülvizsgálatára, különösen a globális szinten működő cégeknél. A jelenlegi társaságiadó-szabályok olyan korban születtek, amikor a határokon átnyúló tevékenységek és a multinacionális vállalatok száma korlátozott volt, és ez a kor jelentősen eltér a mai globalizált és digitalizált gazdasági környezettől.

3.1. Az EU adózási reformjai a multinacionális vállalatok számára

Az Európai Bizottság 2011-ben terjesztette elő a közös konszolidált társasági adóalapról (Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB - KKTB) szóló irányelv-javaslatot, mely az egységes piacon működő társaságoknak egységes adózási szabályokat kívánt biztosítani. A KKTB célja közös szabályok alkalmazása volt az adóalap kiszámítására az EU-ban tevékenykedő társaságok számára. Bár a KKTB harmonizációs kísérlet volt, nem érintette az adókulcsokat, így minden tagállam meghatározhatta saját adókulcsát. Az irányelvjavaslat a közvetlen adózás terén a legnagyobb reformkísérlet az EU történetében, mivel először szabályozta egységesen az adózás egy kulcselemét, az adóalapot. A KKTB olyan rendszert vázolt fel, mely alapján a társaságok európai szinten konszolidálhatták adóalapjukat, közös szabályok alapján. Az adóalap tagállamok közötti elosztására egy előre meghatározott képletet alkalmaztak volna, miközben minden ország saját adókulcsával adózhatott volna ezen alap után. A KKTB célja hatékonyabb adórendszer kialakítása volt, csökkentve az adókulcsversenyt. Azonban a javaslat nem kapta meg a szükséges jóváhagyást, részben az egyhangú európai konszenzus hiánya, részben a 2008-as pénzügyi válság miatt. Ennek eredményeképpen a tagállamok adórendszerei és adókulcsai közötti egyenlőtlenségek továbbra is fennmaradtak, ami az egységes piacon a káros adóverseny gyakorlatok növekedéséhez vezetett. A 2011-es irányelvjavaslat sikertelensége után az Európai Bizottság 2015-ben újraindította a közös konszolidált társasági adóalap (KKTA) projektet. A projekt része egy átfogó cselekvési tervnek, amelynek célja a tisztességes és átlátható társasági adózás biztosítása, az adóelkerülés elleni küzdelem és az uniós adóalap fejlesztésének elősegítése. 2015. június 17-én a Bizottság

közleményt tett közzé, amelyben az igazságosabb és hatékonyabb társasági adózási rendszer létrehozásának szükségességét hangsúlyozta.⁴ A Bizottság kiemelte, hogy egy új megközelítésre van szükség, melynek célja az adózás és a gazdasági tevékenység végzésének helye közötti kapcsolat helyreállítása, a tagállamok képességének erősítése a tevékenység értékének meghatározásában, és egy versenyképes, növekedésorientált adókönyvet kialakítása. A Bizottság szerint az új rendszernek komplex választ kell adnia a vállalati nyereségátcsoportosítás problémájára. A Bizottság észrevételezte, hogy a jelenlegi társasági adórendszer már nem illeszkedik a modern, globalizált, mobil és digitalizált üzleti környezethez. A vállalati struktúrák összetettsége lehetővé teszi a nyereségátcsoportosítást, ami nehezíti az adóhatóságok számára a multinacionális vállalatok jövedelmének megadóztatását. A káros adóverseny, amely a különböző országok közötti aszimmetriákat használja ki, globális problémává vált. A Bizottság rámutatott, hogy az EU egységes piaca számos előnnyel jár a polgárok és vállalatok számára, de a különböző tagállamok adórendszereinek együttes működése erős adóversenyzettséghez vezetett.⁵ Ez jelentős csökkenést eredményezett a társasági adókulcsokban az EU-ban. A Bizottság szerint az alacsonyabb társasági adókulcsok és az adóelkerülési stratégiák kombinációja negatívan érinti a kis- és középvállalkozásokat, és egyensúlytalanságokat hoz létre az adórendszerben. A Bizottság azt is javasolta, hogy az EU társasági adóreformja összhangban legyen a nemzetközi kezdeményezésekkel, különösen az OECD⁶ BEPS-projektjével⁷. A Bizottság két irányelvet javasolt: az első a közös társasági adóalap (KKTA) kialakítására összpontosít, míg a második a konszolidációs folyamatot és technikai szempontokat határozza meg. Egyik irányelvet sem fogadták még el, és sok vita övezi őket.⁸

⁴ EURÓPAI BIZOTTSÁG: *Igazságos és hatékony társasági adórendszer az Európai Unióban: 5 kulcsfontosságú cselekvési terület*, COM(2015) 302 final, Brüsszel 2015.

⁵ Shafi U. Khan Niazi: *Re-Launch of the Proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) in the EU: A Shift in Paradigm*, <https://doi.org/10.54648/leie2017015>

⁶ Az OECD (Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet) egy nemzetközi szervezet, amelyet 1961-ben alapítottak. Célja a gazdasági együttműködés előmozdítása és a tagországok közötti párbeszéd kialakítása a gazdaságpolitika terén. Az OECD munkája kiterjed az adózási kérdésekre is, és fontos szerepet játszik az adóelkerülés elleni küzdelemben és az adózási normák harmonizációjában.

⁷ A BEPS projekt egy olyan kezdeményezés, amelyet az OECD (Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet) és a G20 országai hoztak létre az adóelkerülés és az adókijátszás elleni küzdelem érdekében. A projekt célja az volt, hogy megszüntesse azokat az adózási gyakorlatokat, amelyek lehetővé teszik a vállalatok számára a nyereségük átirányítását alacsonyabb adózási területekre, és így az adófizetés elkerülését. A BEPS projekt számos konkrét intézkedést hozott a társasági adózási normák megerősítése és az adóelkerülés elleni fellépés érdekében.

⁸ Kucsma Luca (2015): *Adójogi harmonizáció az Európai Unió Bírósága döntéseinek tükrében*, Miskolc

4. A BEPS-terv

Az Európai Unió már a BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) projekt korai szakaszában aktívan részt vett az OECD munkájában. Az EU osztozott a BEPS terv 15 intézkedésének elveiben és tartalmában. Mielőtt a BEPS terv elfogadásra került volna, az Európai Bizottság adózási kezdeményezései nem elsősorban a kettős adóztatás problémájára összpontosítottak. Inkább azokra a visszaélésekre koncentráltak, amelyeket a nemzeti szabályozások harmonizációjának hiánya eredményezett, és amelyek akadályozták a belső piac fejlődését.⁹

Azonban 2012 óta az európai intézmények az adócsalás és adókikerülés elleni küzdelemre összpontosították figyelmüket, valamint a káros adóverseny megszüntetésére.¹⁰ 2012. áprilisában az Európai Parlament elfogadott egy állásfoglalást, amely felkérte a Bizottságot, hogy dolgozzon ki konkrét intézkedéseket az adócsalás és adókikerülés ellen.¹¹ 2012. június 27-én az Európai Bizottság közleményt adott ki, amelyben hangsúlyozta az adócsalás és adókikerülés elleni intézkedések megerősítésének szükségességét.¹² Ezt követően a Bizottság kidolgozta saját cselekvési tervét az adócsalás és adókikerülés elleni küzdelem megerősítésére, két ajánlással együtt. Az első ajánlás kritériumokat tartalmazott a harmadik országok azonosításához, amelyek nem felelnek meg a jó adóügyi kormányzás minimális szabványának, és lehetséges ellenintézkedéseket javasolt azokra az esetekre, amikor ezek az országok nem voltak együttműködők, és nem hajtották végre a szükséges változtatásokat a nemzeti jogszabályokban.¹³ A második ajánlás arra szólította fel a tagállamokat, hogy módosítsák kétoldalú egyezményeiket az adócsalás elleni rendelkezésekkel, valamint minden esetben a kettős adóztatás megelőzésére vonatkozó rendelkezésekkel.

⁹ EURÓPAI BIZOTTSÁG, *A Bizottság közleménye a Tanácsnak, az Európai Parlamentnek és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak "A visszaélés elleni intézkedések alkalmazása a közvetlen adózás területén az EU-n belül és harmadik országokkal szemben"*, COM (2007) 785 végleges, Brüsszel, 2007. december 10., amelyben a Bizottság hangsúlyozza, hogy a visszaélés elleni nemzeti szabályozásoknak kifejezetten a *teljesen* mesterséges megállapodások, azaz a kizárólag a nemzeti jogszabályok kijátszására irányuló gyakorlatok elleni fellépést kell célozniuk. Ezért ebben a szakaszban a Bizottság inkább a nemzeti adóelkerülés elleni jogszabályok európai joggal való összeegyeztethetőségének biztosítására összpontosított, mintsem az adókikerülési gyakorlatok elleni küzdelemre.

¹⁰ EURÓPAI BIZOTTSÁG, *A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak "Cselekvési terv az adócsalás és az adókikerülés elleni küzdelem megerősítésére"*, COM (2012)722, Brüsszel, 2012. december 6.

¹¹ EURÓPAI PARLAMENT, *2012. április 19-i állásfoglalás az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelemre irányuló konkrét intézkedésekre való felhívásról*, (2012/2599(RSP), 2012/2599(RSP).

¹² EURÓPAI BIZOTTSÁG, *A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelem megerősítésének konkrét módjairól, többek között a harmadik országokkal kapcsolatban* (COM (2012) 351 végleges), Brüsszel, 2012. június 27.

¹³ EURÓPAI BIZOTTSÁG, *A Bizottság 2012. december 6-i ajánlása a harmadik országokat a jó adóügyi kormányzás minimumszabályainak végrehajtására ösztönző intézkedésekről* (2012/771/EU).

2013 áprilisában a Bizottság létrehozta a jó adóügyi kormányzás platformját, amelynek célja a bevált gyakorlatok megvitatása az adócsalás és adókikerülés elleni küzdelemben, valamint a tagállamok jogszabályainak fejleményeinek figyelemmel kísérése.¹⁴ Megállapítható, hogy a BEPS-ben való részvétel egyfajta előfutára volt az EU által később bevezetett irányelveknek és szabályozói kezdeményezéseknek. Az EU irányelvei, bár nem önálló jogi eszközök, sok esetben tovább építettek a BEPS által már megteremtett alapokon. A következő fejezetekben részletesen ismertetem azokat az EU-s irányelveket és kezdeményezéseket, amelyek a BEPS terv után jöttek létre. Továbbá kitérek azokra a kihívásokra és lehetőségekre is, amelyeket ezek az irányelvek nyújtanak a tagállamok és a vállalkozások számára. A cél az, hogy átfogó képet nyújtsak az EU adópolitikai fejlődéséről a BEPS terv által indított változások fényében.

4.1. ATAD 1 és ATAD 2

Az Európai Unió olyan kezdeményezéseket hozott létre, amelyek átveszik és kiterjesztik a BEPS-terv (Nyereségátcsoportosítás és Adóelkerülés Ellenőrzése) intézkedéseit. Ezek közé tartozik az adóelkerülés elleni irányelv (ATAD), amelynek két fontos része van: az ATAD I, amelyet 2016. július 12-én fogadtak el,¹⁵ és az ATAD II, amelyet 2017. május 29-én hagytak jóvá.¹⁶ Mindkét irányelv az Európai Unióban az adókikerülés elleni küzdelemre összpontosít, elfogadva a BEPS-terv ajánlásait. Az ATAD I az agresszív adótervezés elleni intézkedések bevezetésével kezeli azokat az adóelkerülési gyakorlatokat, amelyek közvetlenül érintik az uniós belső piac működését. Ez magában foglalja a kamatkidadások korlátozását, a kilépési, az általános visszaélésellenes és az ellenőrzött külföldi társaságokra (CFC, Controlled Foreign Company)¹⁷ vonatkozó szabályokat, valamint a hibrid eltéréseket.

Az ATAD II kiterjeszti az ATAD I hatáskörét, különösen a hibrid eltérésekre és figyelembe véve a harmadik országokban fennálló eltéréseket. Az ATAD II célja az, hogy az eltérési

¹⁴ EURÓPAI BIZOTTSÁG, *A Bizottság 2012. december 6-i ajánlása a harmadik országokat a jó adóügyi kormányzás minimumszabályainak végrehajtására ösztönző intézkedésekről* (2012/771/EU).

¹⁵ A Tanács (EU) 2016/1164 irányelve (2016. július 12.) *a belső piac működését közvetlenül befolyásoló adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról*.

¹⁶ A Tanács (EU) 2017/952 irányelve (2017. május 29.) *az (EU) 2016/1164 irányelvnek a harmadik országokkal való hibrid eltérések tekintetében történő módosításáról*

¹⁷ A CFC az adózás területén használt kifejezés, amely egy olyan külföldi vállalatot vagy leányvállalatot jelöl, amelyet egy adózó (általában egy anyavállalat) ellenőrzése alatt tartanak, de nem az adózó saját országában található. A CFC-szabályokat az adóhatóságok alkalmazzák az adóelkerülés megakadályozása érdekében, amikor vállalatok próbálják kikerülni az adókötelezettséget külföldi leányvállalataikon keresztül alacsonyabb adókulcsokkal rendelkező országokban. Ezek a szabályok az adórendszer tisztességes működését és az adóelkerülés megakadályozását szolgálják

szabályokat a társasági adó hatálya alá tartozó valamennyi adóalanyra alkalmazzák. Ezek az intézkedések az uniós piac egységes és koherens megközelítését szolgálják az adóelkerülés elleni küzdelemben, biztosítva a belső piac működésének védelmét és az adózási átláthatóságot. Az Európai Bizottság 2020-ban jelentést tett közzé az ATAD I végrehajtásáról, és további értékeléseket tervez az adóelkerülés elleni küzdelem hatékonyságának növelése érdekében. Az ATAD intézkedései előkészítették az utat az uniós adózási stratégia új irányához, amely a jó adóügyi kormányzásra és az adózási átláthatóságra összpontosít, tisztességesebb adóversenyt teremtve a belső piacon.¹⁸

5. Az automatikus adóinformáció-cserék szerepe

Az Európai Unióban a káros adóverseny-gyakorlatok elleni küzdelem az átláthatóság és az együttműködés fokozásával, valamint az adóügyi információk kötelező automatikus cseréjével folytatódik. Az európai intézmények számára az adózás átláthatósága kulcsfontosságú, mivel az adócsalás, adókikerülés és agresszív adótervezés elleni küzdelem nélkülözhetetlen feltétele. Ezen előzmények alapján az elmúlt években számos jogalkotási eszközt hoztak létre az átláthatóság növelése céljából. A nemzeti adóhatóságokat szoros együttműködésre kötelezik az adóügyi információk cseréje terén. Ennek az együttműködésnek az a célja, hogy megakadályozza a vállalatokat abban, hogy nyereségüket olyan országokba helyezték, ahol alacsonyabb az adózás, ezzel károsítva más tagállamok adóbevételeit. A kezdeményezés kiindulópontja a 77/799/EGK¹⁹ tanácsi irányelv volt, amely előírja, hogy a tagállamok illetékes hatóságai kérhetnek információkat egy másik tagállam hatóságától a jövedelem- és vagyonadók helyes kiszámításához. Azóta az automatikus adóinformáció-csere hatáskörét kibővítették, hogy a tagállamok hatóságai időben és teljes körű információkat kapjanak az agresszív adótervezési gyakorlatokról. 2011 óta több irányelvet is elfogadtak az adózás területén történő kötelező automatikus információcseréről, az úgynevezett DAC irányelv alapján. Ezek az irányelvek azt a célt szolgálják, hogy hatékonyabb igazgatási együttműködéssel kezeljék a határokon átnyúló adócsalást és adókikerülést. Az Európai Számvevőszék felülvizsgálta az adóinformáció-csere rendszer hatékonyságát és megállapította, hogy bár a rendszer jól működik, további fejlesztésekre van szükség, különösen az adatok minőségének, a nyomon

¹⁸ Dorien Beckers (2017): *The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law*, <https://doi.org/10.54648/ecta2017015>

¹⁹ Európai Közösségek Tanácsának 1977. december 19-i 77/799/EGK irányelve a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adózás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról (77/799/EGK), kiegészítve a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adózás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló 77/799/EGK irányelv módosításáról szóló, 1979. december 6-i 79/1070/EGK tanácsi irányelvvel.

követésnek és a kapott információk felhasználásának terén. A Számvevőszék ajánlásai között szerepel az adatok minőségének javítása, a rendszer előnyeinek mérése és a tagállamoknak nyújtott további iránymutatások.²⁰

5.1. EU DAC 1 irányelve

Az Európai Unió adóügyi igazgatási együttműködésére vonatkozó irányelvei között az első és alapvető irányelv a 2011/16/EU (DAC 1) volt, mely a globalizált gazdaság adózási kihívásaira válaszként jött létre. Az irányelv felismeri, hogy a tagállamok adóhatóságainak együttműködése elengedhetetlen a hatékony adózási rendszerek fenntartásához. A DAC 1 irányelv új irányokat szabott meg az információcsere terén, kiterjesztve az adóhatóságok közötti együttműködés lehetőségeit.²¹ Az irányelv, amely leváltotta a korábbi 77/799/EGK irányelvet, kibővítette az információcsere körét, hogy magában foglaljon minden adótípust, amit a tagállamok vagy azok alárendelt közigazgatási egységei - beleértve a helyi hatóságokat is - szednek be, valamint eltörölte az információcsere vonatkozó előzetes rendelkezésre állási követelményt.²² Az irányelv három alapvető információcsere típust definiál: a kérelemre történő, a kötelező automatikus és a spontán információcserét. A DAC 1 értelmében 2014-től a tagállamok kötelesek automatikusan cserélni az információkat bizonyos jövedelemkategóriák esetén, ideértve a munkajövedelmet, igazgatói díjakat, bizonyos életbiztosítási termékeket, nyugdíjakat, valamint az ingatlanból származó jövedelmet.²³ A kötelező esetek mellett, az irányelv lehetőséget ad a tagállamoknak, hogy spontán módon is megosszanak adatokat, ha úgy vélik, hogy egy másik tagállam adóbevételei csökkenhetnek, vagy ha egy adóalany olyan kedvezményekben részesül, amelyek egy másik tagállamban adókötelezettség növekedését eredményezhetik.²⁴ A DAC 1 továbbá előírja, hogy az Európai Bizottságnak minden ötödik évben jelentést kell készítenie az irányelv alkalmazásáról és eredményességéről az Európai Parlament és a Tanács számára.²⁵

²⁰ EURÓPAI KONFERENCIA: *Adóügyi információcsere az EU-ban : Kiváló rendszer, de a végrehajtás gyengeségeket mutat*, 3/2021. sz. különjelentés, 2021. január 26.

²¹ Lásd: 2011/16/EU irányelv, amely a közigazgatási együttműködésre vonatkozó előző irányelveket helyezte hatályon kívül.

²² Így a korábbi 77/799/EGK irányelv által előírt rendelkezésre állási feltételt kiváltotta az új rendszer, amely széleskörűbb információcserét tesz lehetővé.

²³ Ez a kötelező automatikus információcsere a DAC 1 irányelv értelmében olyan jövedelemkategóriákat foglal magában, mint a munkajövedelem és az ingatlanból származó jövedelem.

²⁴ A spontán információcsere lehetőségei a tagállamok adóhatóságai között további rugalmasságot biztosítanak az adóbevételek optimalizálása érdekében.

²⁵ Az Európai Bizottság jelentéskészítési kötelezettsége a DAC 1 irányelv egyik kulcsfontosságú eleme.

5.2. EU DAC 2 irányelve

Az Európai Bizottság a 2011-ben megkezdett folyamatot folytatva és annak megerősítésképpen elfogadta a 2014/107/EU irányelvet, ismertebb nevén DAC 2-t, amely több aspektusban módosította az előző DAC 1 irányelvet.²⁶ A módosítások célja az automatikus információcsere eszközének stratégiai jelentőségének megerősítése volt, az adóügyi átláthatóságot előtérbe helyezve a jövő európai és nemzetközi szabványaként. Az irányelv a 2011/16/EU irányelv automatikus információcsere hatályának bővítését tűzte ki célul, így a bankszámlákra, kamatokra, osztalékokra és a pénzügyi eszközök értékesítéséből származó bevételekre vonatkozó információkra is kiterjesztette a kötelezettségeket.

5.3. EU DAC 3 irányelve

A 2015/2376/EU irányelv vagy DAC 3,²⁷ részben a BEPS cselekvési terv 5. pontja, részben pedig a határokon átnyúló pénzügyi vállalkozások botrányaira reagálva jött létre. Ezen irányelvvel tovább szigorították az adóhatóságok közötti információcserét, kiterjesztve a határokon átnyúló adóhatározatokra és előzetes ármegállapodásokra,²⁸ amelyeket a luxemburgi szivárgás eseménye is megvilágított.²⁹³⁰

5.4. EU DAC 4 irányelve

A DAC 4 néven ismert 2016/881/EU irányelv³¹ újabb módosításokat hajtott végre bevonva az országokénti jelentéstételt,³² amely az 750 millió eurónál nagyobb konszolidált bevételekkel rendelkező multinacionális vállalatokra vonatkozik, és érinti a bevételeket, bruttó nyereséget vagy veszteségeket, befizetett és elhatárolt adókat stb.

5.5. EU DAC 5 irányelve

A DAC 5, azaz a 2016/2258/EU irányelv³³ módosította a korábbi irányelvet annak érdekében, hogy a tagállamok adóhatóságai hozzáférjenek a pénzmosás elleni küzdelem során szerzett információkhoz, ezzel is elősegítve a közigazgatási együttműködést és az adóelkerülés elleni harcot.

²⁶ Irányelv (EU) 2014/107/EU

²⁷ Irányelv (EU) 2015/2376/EU

²⁸ Irányelv (EU) 2015/2376/EU 9. cikk (1) bekezdés

²⁹ Az úgynevezett "LuxLeaks" botrány, amelyben több száz multinacionális vállalat előzetes adómegállapodásait tették közzé

³⁰ Az irányelv elfogadását követően jelentős nyomás nehezedett Luxemburg adópolitikájára.

³¹ Irányelv (EU) 2016/881/EU

³² Irányelv (EU) 2016/881/EU 8. cikk

³³ Irányelv (EU) 2016/2258/EU

5.6. EU DAC 6 irányelve

Végül, de nem utolsó sorban, a 2018/822/EU irányelv vagy DAC 6,³⁴ további eszközöket biztosított az adóhatóságok számára az agresszív adótervezés elleni küzdelemre. Az irányelv az úgynevezett CRS (Common Reporting Standard)³⁵ alapján teremtett előírásokat a tagállamok számára, amelyek az adóelkerülési stratégiák feltárásához szükséges jelentős mennyiségű információt köteleztek kiadni.

6. Digitális adóztatás

A gazdasági és kereskedelmi szektorok digitalizációjával járó adózási problémák fontosak a nemzetek közti káros adóversenyt megoldani hivatott kezdeményezések tükrében is. A digitális gazdaság fejlődése jelentős társadalmi, jogi és adózási következményekkel jár.³⁶ A digitális gazdaság sajátosságai, mint a korlátozott fizikai jelenlét, az immateriális eszközök növekvő fontossága, a felhasználók értékteremtő szerepe és az úgynevezett "Nagy Adat"³⁷ kihívások elé állítják a nemzetközi adórendszert, amelynek alapelvei az anyagi termelőeszközök dominanciájára és alacsony mobilitására épültek a 20. század elején. Ezek az elvek mára elavultak és nem kompatibilisek a digitális gazdaság jellemzőivel. A nemzetközi adórendszernek meg kell birkóznia a digitális gazdaság jelenségeivel, ami többek között a nem digitális vállalatok piaci hátrányát, a nagy digitális cégek adóztatásának nehézségét, adóelkerülést, az adóbevételek csökkenését és az államháztartás gyengülését eredményezheti. Nemzetközi szinten a BEPS-projekt 1. intézkedése a digitális üzleti modellekhez igazodó új területi kapcsolódási szabályok kialakítására összpontosít.³⁸ Az értékteremtés elvének alkalmazása, amely a nyereség elosztását az érték tényleges megteremtési helye alapján határozza meg, hangsúlyos lett a BEPS-projektben. Az adójognak is fejlődnie kell, hogy megfeleljen az új gazdasági környezet követelményeinek. A digitális gazdaság előtérbe helyezése olyan példátlan kihívások elé állítja az adójogalkotót, amelyekre nincs konkrét szabályozás. Az államok és adópolitikáiknak szembe kell nézniük az adófizetők és a tőke mobilitásával, a határokon átvelő tranzakciók szaporodásával és a pénzügyi struktúrák globalizációjával. Az adóalap meghatározása ebben a helyzetben különösen nehéz, és a nemzeti adórendszerek képességét kérdőjelezi meg, hogy meghatározzák a digitális vállalkozások

³⁴ Irányelv (EU) 2018/822/EU

³⁵ A CRS, vagyis a Common Reporting Standard az OECD által kidolgozott automatikus információcsere szabvány.

³⁶ gazdaság digitális átalakulásának az adózási kérdésekre és az adóhatóságok munkájára gyakorolt hatásáról lásd OECD, *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*, Párizs, 2020

³⁷ A Big Data, amely alatt a „nagy adatsort” vagy „masszív adatot” értjük magyarul és az interneten zajló minden tevékenység során tömegesen keletkező digitális adatokra utal.

³⁸ A BEPS-projekt 1. intézkedése tekintetében

adókötelezettségét.³⁹ Az adózás szabályozásának bizonytalansága előnyt jelenthet azoknak a nemzetközi vállalatoknak, akik adóelkerülési vagy adókikerülési stratégiákat alkalmaznak, hogy minimalizálják adóterheiket, és maximalizálják nyereségüket. Az Európai Unió, az OECD-vel összhangban, stratégiákat és megoldásokat keres az ilyen jellegű adóelkerülés kezelésére. Az Európai Bizottság többoldalú és nemzetközi megoldásokra törekszik, hogy elősegítse a nemzetközi vitát és elkerülje a jogszabályok széttöredezését.⁴⁰ Ebben a kontextusban két irányelvjavaslat került előterjesztésre: az egyik a "jelentős digitális jelenlét" fogalmát vezeti be, a másik pedig egy ideiglenes internetadó bevezetését javasolja. 2021 januárjában az Európai Bizottság Adóügyi és Vámuniós Főigazgatósága közzétett egy hatásvizsgálatot, amely egy új kezdeményezés keretein belül vizsgálta meg a digitális tevékenységek adóztatását, és ezeket az OECD által javasolt többoldalú intézkedésekkel együtt kívánta megvalósítani. A COVID-19 világjárvány az igényt fokozta a digitális gazdaság méltányos adóztatására, hiszen felgyorsította a digitális átállást és több multinacionális vállalat nyereségének növekedését.⁴¹

6.1. Adóirányelv tervezet digitális piaci szereplőknek

Az első irányelvjavaslat azon rendszabályokat tervezi bevezetni, amelyek az egyes tagállamok társasági adózási szabályai szerint kiterjesztik az állandó telephely definícióját.⁴² Az irányelv ezenkívül meghatároz elveket, amelyek alapján a jelentős digitális jelenléttel rendelkező entitások társasági adóalapjait kell meghatározni. Az irányelvjavaslat elsősorban a határokon átnyúló digitális vállalkozások adózási nexusát (azaz az adózás alapját képező kapcsolatot) definiálja, mint a "jelentős digitális jelenlét", amely egy új típusú állandó telephely fogalmát jelenti a digitális területen, és előírja a digitális vállalkozások nyereségének hozzárendelési

³⁹Lásd bővebben: Antony Ting, Sidney J. Gray: The rise of the digital economy: Rethinking the taxation of multinational enterprises, *Journal of International Business Studies* (2019)

⁴⁰ *Javaslat: a Tanács irányelve a jelentős digitális jelenlét társasági adóztatására vonatkozó szabályok megállapításáról* COM(2018) 147 final, Brüsszel, 2018. március 21.

⁴¹ nyilvános konzultációt indítottak, amely 2021. január 18-tól 2021. április 12-ig tartott, és "valamennyi érdekelt félnek szólt: az EU és a világ többi részének nemzeti és szubnacionális közigazgatásai, vállalkozások, kereskedelmi szövetségek, nem kormányzati szervezetek, polgárok, munkavállalói szövetségek és szakszervezetek, tanácsadók, agytrösztök, kutatási és tudományos intézetek". Különösen a digitális gazdaságban tevékenykedők számára készült.

⁴² EURÓPAI BIZOTTSÁG, *Javaslat: A TANÁCS IRÁNYELVE a jelentős digitális jelenlét társasági adóztatására vonatkozó szabályok megállapításáról* (COM 2018/147) végleges, Brüsszel.

szabályait.⁴³ A javaslat indoklása összezseng a BEPS-projekt 1. akciójának indoklásával, amely felismeri, hogy a digitális vállalatok, mint az Over The Top vállalkozások, képesek működni az adott állam fizikai jelenléte nélkül, ami megkérdőjelezi a hagyományos adózási kapcsolódási kritériumok relevanciáját. Az irányelvjavaslat nem egy új adónemet kíván létrehozni, hanem a meglévő társasági adórendszereket kívánja alkalmazni, elfogadva az OECD által már ismert "jelentős digitális jelenlét" koncepcióját, vagyis átformálva az állandó telephely fogalmát a digitális vállalatok adóztatásához igazodva. Az irányelvjavaslat szerint, ha egy vállalat nyeresége nem köthető egy adott országhoz az állandó telephely hiányában, akkor a "jelentős digitális jelenlét" fogalmát kell alkalmazni, mint kiegészítő kritérium. Az irányelvjavaslat szerint a "digitális szolgáltatások" és a "digitális interfész" olyan elemei a digitális gazdaságnak, amelyek megkülönböztetik a digitális vállalkozásokat a hagyományosaktól. Az irányelvjavaslat kizárja az egyszerű online értékesítési eseteket, és csak azon digitális szolgáltatásokat veszi figyelembe, amelyek lényegében automatizáltak és minimális emberi beavatkozást igényelnek.⁴⁴ Amikor digitális szolgáltatások igénybevételeéről van szó, a felhasználót úgy kell tekinteni, hogy az adómegállapítási időszak alatt abban a tagállamban tartózkodik, ahol a digitális felületet elérő eszköz található. Egy vállalat jelentős digitális jelenlétének adóztathatósága másik joghatóságban az adóalap meghatározásának szabályai alapján történik, és ez a nyereség⁴⁵ kizárólag az adott tagállam társasági adórendszerére vonatkozik. A jelentős digitális jelenlét által generált nyereség meghatározása operatív elemzésen alapul, mely az adott digitális interfészen keresztül végzett gazdaságilag összefüggő tevékenységek értékelését foglalja magában. Ide tartoznak a felhasználói adatokkal és tartalmakkal kapcsolatos tevékenységek, amelyeket a jelentős digitális jelenlét gazdaságilag releváns tevékenységeként kezelnek, valamint az eszközök és kockázatok pénzügyi tulajdonjogának hozzárendelése. A jelentős digitális jelenlét által végzett gazdaságilag összefüggő tevékenységek között szerepelnek a felhasználói adatok kezelése, az online hirdetési felület értékesítése és a digitális tartalmak szolgáltatása. Az irányelvtervezet szerint a jelentős digitális jelenlét által generált

⁴³ Ezek az alapelvek lehetővé teszik a nagymértékben immateriális javakra támaszkodó digitális üzleti modellek által létrehozott érték pontosabb megragadását.

⁴⁴ digitális szolgáltatások nyújtására szolgáló digitális interfészhez való hozzáférés céljából az adódőszakban a világszerte található felhasználók által használt eszközök számának arányában kerül meghatározásra.

⁴⁵ Ez a kifejezés olyan bevételt jelöl, amit a digitális jelenlét realizált volna, ha egy független entitásként működő vállalat lenne, amely hasonló tevékenységeket folytat hasonló feltételek mellett, különösen a vállalat többi részével való interakcióiban, figyelembe véve a digitális platformon végzett funkciókat, a használt eszközöket és a hordozott kockázatokat.

nyereség meghatározása a transzferár-módszerrel történik, kivéve, ha egy másik módszer a funkcionális elemzés alapján megfelelőbb.⁴⁶ A javaslat alapján a digitális gazdaság egy teljesen innovatív jelenségnek számít, és a nemzetközi adójog klasszikus megközelítését át kell alakítani, hogy nagyobb jelentőséget tulajdonítson a referenciapiacnak és a digitális gazdaságban való részvételnek. A felhasználók hozzájárulását, mint adatforrást, megfelelően kell értékelni a digitális cégek vagyonának meghatározásakor, ami az állandó telephely fogalmát újraértelmezi, mint a jelentős digitális jelenlét egy altípusát. Az adózási kapcsolatoknál a fő szempont a végfelhasználók letelepedési helye. A COM(2018)147 tanácsi irányelvre irányuló javaslat hagyományos, hatékony és részletes megközelítést alkalmaz az adóztatandó vagyon meghatározásában. Ugyanakkor a digitális állandó telephely fogalmának megvalósítása nehézségekkel járhat, mivel a digitális gazdaság teljesen új jelenségei összetett kihívásokat jelentenek, és nem feltétlenül kezelhetők a hagyományos funkcionális elemzési módszerekkel.⁴⁷ Végül soron a jelentős digitális jelenlétre vonatkozó uniós jogszabály nem a hagyományos állandó telephely fogalmának kiterjesztése, hanem egy új megközelítés, amely különleges adórendszert igényel az online cégek számára. A javasolt irányelv számos kritikus pont miatt nehezen hajtható végre, és egy nemzetközi megállapodás szükséges a digitális gazdaság megfelelő adóztatásához.⁴⁸

6.2. Irányelvjavaslat a digitális szolgáltatások egységes adórendszeréről

A második irányelvjavaslat⁴⁹ az Európai Bizottság által javasolt ideiglenes adótípust, a digitális szolgáltatási adót (DST)⁵⁰ fogalmazza meg, amely egy 3%-os különadó a bizonyos digitális

⁴⁶ A nyereségelosztási módszer lényege, hogy az összesített nyereséget - ami a kapcsolt vállalatok közötti értékesítésekből ered - az egyes vállalatoknál felmerülő bizonyos költségek alapján osztják fel. Az OECD ezt a módszert csak végső megoldásként javasolja, mivel nem épít a piaci tranzakciók összehasonlítására. Alkalmazása akkor is indokolt lehet, ha nincs összehasonlítható független ügylet, vagy ha a kapcsolt vállalatok együttes vállalkozásként működnek, ahol a nyereséget közösen osztják fel. Az EU-beli alkalmazására vonatkozó iránymutatás a <https://taxation-customs.ec.europa.eu> címen található.

⁴⁷ Devereux M. , Vella J. , *Value Creation as the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System* Oxford University Centre for Business Taxation, WP 17/07, 2017. július 31.

⁴⁸ Campos, M.A., *Digitális gazdaság és nemzetközi adózás: a digitális forradalom és annak hatása a nemzetközi adójogi diskurzusra*. Doktori értekezés Brasília és Párizs 2021,

⁴⁹ AZ EURÓPAI BIZOTTSÁG Javaslat: A TANÁCS IRÁNYELVE az egyes digitális szolgáltatások nyújtásából származó bevételekre kivetett digitális szolgáltatási adó közös rendszeréről COM(2018) 148 final Brüsszel 21.3.2018

⁵⁰ DST (Digitális Szolgáltatások Adója): A DST egy olyan adónem, amelyet az Európai Unió és más országok alkalmaznak a digitális szolgáltatók által nyújtott szolgáltatásokra és digitális termékekre. Célja, hogy adóztassa a digitális gazdaságban tevékenykedő vállalatokat, és megakadályozza az adókikerülést ezen a területen. A DST általában a digitális vállalatok árbevételének bizonyos százalékára vonatkozik, és különböző országokban eltérő

szolgáltatásokból származó bevételekre, amit átmenetileg vetnek ki a részletesebb szabályozás kidolgozásáig, hogy versenyegyenlőséget biztosítsanak a piacon. Egyelőre az ideiglenes megoldás (ideiglenes internetadó) az uniós tagállamok egymástól eltérő, nem koordinált intézkedéseinek megakadályozására szolgál, melyek zavarhatják az egységes piacot és torzíthatják a versenyt, így hátráltatva az új digitális megoldások fejlődését és az Unió versenyképességét.⁵¹ Az irányelv célja az egységes piac integritásának védelme, az államháztartás fenntarthatósága, a nemzeti adóalapok eróziójának megelőzése, a társadalmi igazságosság és az egyenlő versenyfeltételek biztosítása, valamint az agresszív adóelkerülés és a meglévő kiskapuk bezárása azokban az országokban, ahol a digitális vállalatok értéket teremtenek. Az irányelvtervezet az DST-t egy célzott adóként határozza meg, amely a felhasználók által létrehozott érték révén realizált digitális szolgáltatások bevételeire vonatkozik. Az adóköteles szolgáltatások olyan tevékenységek, amelyek a felhasználók digitális részvételével valósulnak meg, és amelyek nélkül a vállalatok nem tudnák generálni a bevételt. A DST csak azokra a szervezetekre vonatkozik, amelyek bizonyos bevételi és adóköteles jövedelmi küszöbértékeket meghaladnak. Az adó megállapítása és az adóalap származási helyének meghatározása összetett folyamatok, részben a DST hatálya alá tartozó szolgáltatások immateriális természete miatt. A DST, mint sürgősségi intézkedés, az azonnali alkalmazhatóság és könnyű végrehajthatóság jegyében jött létre. Az irányelvjavaslat azt a kérdést is felveti, hogy a digitális gazdaságot külön ágazatként kell-e kezelni az adózás szempontjából, tekintettel arra, hogy a digitális vállalatok gyakran kevésbé, vagy egyáltalán nem adóznak abban az országban, ahol tevékenykednek. Az egyértelmű nemzetközi adózási megoldások hiánya arra utal, hogy szemléletváltásra lehet szükség, például globális vagy átalányadózási megközelítésre a digitális gazdaság adóztatásában.

Ahogy korábban is említettem, a két jogalkotási javaslat tervezetként maradt fenn és nem nyert elfogadást. Ugyanakkor, azok bemutatása tükrözi a nemzeti jogalkotók érdeklődését a nemzetközi adózás egyik, ha nem a legkritikusabb kérdése iránt. Ez részben a kapcsolódó jelentésből is nyilvánvaló, amely rávilágít arra, hogy a legnagyobb multinacionális cégek - főleg az IT és digitális szolgáltatási szektorokban - adóoptimalizáló stratégiáik révén kihasználják a nemzeti adórendszerek közötti különbségeket, így kihívások elé állítva a kormányokat, különösen az Európai Unióét. Bizonyos államok, mint például Írország, Hollandia, Luxemburg

szabályok szerint alkalmazzák. Az EU törekedett az DST bevezetésére az uniós szinten, de a terv megvalósítása még nem zárult le, és további egyeztetésekre van szükség az érintett országok között

⁵¹ Az EU-n belül több ország már elfogadott vagy elfogadás előtt álló egyoldalú intézkedéseket a digitális szolgáltatások megadóztatására

és még Belgium is, jelentősen csökkentették a társasági adókat, ami a népesség nagyságával fordított arányban áll, így a kisebb országok hajlamosak az adóbevételek csökkenését a multinacionális vállalatok által generált gazdasági előnyökkel kompenzálni. Meg kell jegyezni, hogy az előnyöket nem csak az alacsony adókulcsok, hanem egyes adóügyi döntések is megerősítik. A nagyobb államok, melyek bonyolultabb vállalatstruktúrákkal rendelkeznek, nehezebben működhetnek adóparadicsomként. Az adók összege országonként eltérő lehet, de sosem nullához közelít. Ez a helyzet versenytorzulást eredményez, amit az EU Bizottsága is elismert, különösen az Írország által az Apple számára kiadott adóhatározatok kapcsán. Általánosan véve érdemes lehet megfontolni egy globálisan egységes adóalap megteremtését multinacionális vállalatok számára, amelyre aztán különböző nemzeti adókulcsok vonatkoznának - legalábbis amíg az európai szintű adóharmonizáció meg nem valósul.

7. Méltányos és egyszerű adózás: Az Európai Bizottság intézkedéscsomagja

Az Európai Bizottság 2020. július 15-én elfogadott egy új adóügyi csomagot a méltányos és egyszerű adózás elősegítése céljából, amelynek keretében az uniós adópolitikát - növelt tagállami koordináció mellett - a gazdaság helyreállítása, a hosszú távú növekedés és a COVID-19 járvány hatásainak enyhítése érdekében kívánnak alkalmazni.⁵² A csomag három összekapcsolódó kezdeményezést foglal magában:

- (I.) Egy adózási akciótervet, amely 25 különböző intézkedést tartalmaz a könnyebb és igazságosabb adórendszer érdekében, amely jobban alkalmazkodik a következő évek gazdasági kihívásaihoz,⁵³
- (II.) Egy közleményt az adóügyi jó kormányzásról, amely az adóügyi méltányosság előmozdítását és a káros adóverseny elleni harcot célozza meg az EU-ban és nemzetközi szinten, beleértve az üzleti adózás magatartási kódexének reformját,
- (III.) Egy jogalkotási javaslatot, amely az igazgatási együttműködésről szóló irányelv (DAC 7) felülvizsgálatát tűzte ki célul, az adózás átláthatósági szabályainak kiterjesztésére a digitális platformokra. A jelen tanulmány keretében az adóügyekben való jó kormányzásról szóló közlemény tartalmát és a közigazgatási együttműködés irányelv módosítására irányuló javaslatot vizsgálom.

⁵² EURÓPAI BIZOTTSÁG (2020): *A Bizottság a társasági adóztatás új, 21. századi megközelítésén is dolgozni fog, hogy megfeleljen a digitális gazdaság kihívásainak, és biztosítsa, hogy minden multinacionális vállalat megfizesse az adójából a méltányos részt.*

⁵³ EURÓPAI BIZOTTSÁG, *A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak az adóügyekben az EU-ban és azon túlmutatóan a jó kormányzásról*, COM (2020) 313 végleges, Brüsszel, 2020. július 15.,

7.1. Adóügyek területén való jó kormányzás

A jó adóügyi kormányzás, amely az adózás méltányosságának alapkövét képezi, magában foglalja az átláthatóságot, a tisztességes adóversenyt, a káros adóintézkedések kizárását és a nemzetközi normák betartását. A Bizottság a COM(2020) 313 végső dokumentumában ezen alapelvek mentén halad, emlékeztetve minket a korábban már bevezetett eszközökre. Azonban a Bizottság úgy véli, új kihívások merülnek fel, és az EU által korábban a tisztességes adóverseny és a káros adózási gyakorlatok visszaszorítása érdekében bevezetett eszközöknek összhangban kell működniük. A jó adóügyi kormányzás még nem valósult meg teljes mértékben, hiszen a globalizáció, a digitalizáció és az új üzleti modellek új lehetőségeket teremtenek az agresszív adótervezésre.⁵⁴ Ez indokolja egy olyan új csomag szükségességét, amely kiegészíti és módosítja a korábbi intézkedéseket. Az első lépés a vállalkozások adóztatására vonatkozó magatartási kódex ambiciózus reformja, amely "eredményei ellenére reformra és modernizációra szorul".⁵⁵ A Bizottság felhívja a figyelmet arra, hogy bár az adóverseny jelentősen változott az elmúlt két évtizedben, a kódex nem fejlődött megfelelően a kihívások kezeléséhez. Az új globalizációs, digitalizációs tendenciák, a multinacionális vállalatok növekvő szerepe és az immateriális eszközök fontossága arra kényszerítik az államokat, hogy adózásukkal vonzzák a külföldi befektetéseket. A Bizottság szerint ez fokozta és fejlesztette az adóversenyt, ami kihívás elé állította a méltányossági szempontokat. Ebben a kontextusban a tagállamok és az Európai Parlament megkérdőjelezi a kódex képességét a jelenlegi káros adóverseny kezelésére. A Bizottság szerint a kódex hatékonyságát jelentősen növelni kell. A Bizottság fontosnak tartja a kódex reformjának időzítését, hogy az a lehető legambiciózusabb és leghatékonyabb legyen. Tekintettel arra, hogy az OECD-szintű társasági adóreformról folyik az érdemi vita, a Bizottság kiemeli, hogy egy globális minimális effektív adókulcs bevezetése új korlátot jelentene a tagállamok közötti versenyben. Az OECD szintű megállapodásokat be kell építeni a magatartási kódex reformjába. Addig is, az EU fontolóra veszi a minimális adó bevezetését a kódexbe, hogy modernizálja és tisztázza a káros adóverseny fogalmát, és biztosítsa, hogy minden vállalat fizessen megfelelő adót, amikor a belső piacon nyereséget termel. Továbbá a Bizottság helyesnek tartja a kódex hatályának kiterjesztését, hogy

⁵⁴ *tisztességes adózás és a jó kormányzás az adózás területén - az EU-n belül és kívül - továbbra is kulcsfontosságú célkitűzés marad a Bizottság munkája során az elkövetkező években. Ez a közlemény válasz az Európai Parlament, a Tanács és a civil társadalom felhívására, amely a jó kormányzás, a tisztességes verseny és a tisztességes adózás biztosítása érdekében hozott uniós intézkedések felülvizsgálatára irányul.*

⁵⁵ EURÓPAI BIZOTTSÁG, *A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak az adóügyekben az EU-ban és azon kívül a jó kormányzásról*

minden olyan intézkedést magában foglaljon, amely veszélyezteti a tisztességes adóversenyt. A kódex reformjának kiterjesztése a kódex irányítására is vonatkozik, hogy átláthatóbbá és hatékonyabbá tegye annak végrehajtását. Ez érdekében a Bizottság szerint a magatartási kódex csoportjának több információt kellene nyilvánosságra hoznia munkájáról és bevezetni egy minősített többségi szavazási rendszert a döntéshozatal felgyorsításához.⁵⁶

7.2. A magatartási kódex felülvizsgálata

Ahogy arról már korábban is beszámoltam, az EU Tanácsa és az Európai Parlament prioritásként kezelte a vállalatok adózására vonatkozó magatartási kódex reformját. Az Európai Parlament 2021 októberében szavazott a magatartási kódex reformjára irányuló javaslatról, amelyben az EP képviselői arra ösztönözték, hogy a kedvező adórendszerek felülvizsgálata túllépjen az egyes országok "agresszív" adórendszereinek általánosabb vizsgálatára. A reformra irányuló javaslatok az EP-ben jelentős többséggel nyertek támogatást, ám a pénzügyminiszterek későbbi ECOFIN-ülésén tartott szavazáson nem kaptak egyhangú támogatást. A pénzügyminiszterek folytatni kívánták a magatartási kódex reformjának előkészítését. Az Európai Parlament FISC⁵⁷ albizottsága olyan saját kezdeményezésű jelentést terjesztett elő, amely kiterjesztené a kódex hatályát a kedvezményezett jövedelem- vagy tőkeadó-rendszerekre és a jelentős torzításokat okozó jövedelem- és vagyonadó-rendszerekre. Ezek az ajánlások azonban nem kerültek be az EU pénzügyminiszterei által elfogadott felülvizsgált változatba 2022. november 8-án⁵⁸. A pénzügyminiszterek által elfogadott megállapodás az EU Tanácsának állásfoglalása formájában fogadta el a felülvizsgált üzleti adózási magatartási kódex szövegét. Az új kódex többek között lehetővé teszi, hogy a Bizottság értékelje azokat az általános hatályú adóügyi intézkedéseket, amelyek jelentősen befolyásolják az EU-ban található vállalkozások letelepedését, és amelyek alacsonyabb adókötelezettséget eredményeznek a névleges adókulcsnál, vagy halasztott adózást tesznek lehetővé. A kódex azonban a káros adórendszerekre vonatkozó teszt új meghatározását is tartalmazza, figyelembe

⁵⁶ R. Mason, L. Parada - Va. Tax Rev., 2020 - HeinOnline

⁵⁷ A FISC albizottság az Európai Parlament Pénzügyi, Gazdasági és Szociális Bizottsága (Committee on Economic and Monetary Affairs) rövidítése. Ez az albizottság az Európai Parlament egyik szakbizottsága, amely az európai uniós pénzügyekkel, gazdasággal és monetáris ügyekkel foglalkozik. A FISC albizottság felelős az olyan kérdésekért, mint az európai uniós költségvetés, a pénzügyi piacok szabályozása, a monetáris politika, az adózás, és az európai központi bank működése.

⁵⁸ EURÓPAI UNIÓ TANÁCSA A Tanács és a tagállamok kormányainak a Tanács keretében üléselő képviselői által elfogadott állásfoglalás a vállalkozások adózására vonatkozó felülvizsgált magatartási kódexről Brüsszel, 2022. november 8. (OR. en) 14452/22

véve a kettős adózás elkerülését vagy a többszörös adókedvezmények felhasználását. A Tanács azonban a korábbi, szélesebb kritériumok helyett csökkentett kritériumokban állapodott meg, amelyek az adójellemzők kettős nem adóztatását vagy az adókedvezmények többszörös felhasználását vizsgálják. A kódex felülvizsgálata továbbra is objektív kritériumokon alapul, figyelembe véve az adózás átláthatóságát és a BEPS-ellenes intézkedéseket, és a tagállamok adórendszereinek értékelése alapján dönti el, hogy azok felkerülnek-e a fekete vagy szürke listára. A 1997 óta első jelentős felülvizsgálat azt jelenti, hogy a tagállamok bővítették az EU-n belüli káros adózási gyakorlatok vizsgálatára vonatkozó adóügyi intézkedések körét, és bevezették az "általánosan alkalmazandó adózási jellemzők" fogalmát. Az új kódex szerint ezek a jellemzők akkor minősülnek károsnak, ha kettős adóztatás elmaradásához vagy az adókedvezmények többszörös felhasználásához vezetnek.

A tagállamoknak mostantól 2023. január 1-jétől bevezetett vagy módosított adórendszereik általános jellemzőit kell értékelniük, hogy megállapítsák, előidézik-e a kettős adóztatás elmaradását vagy az adókedvezmények többszörös kihasználását, ami további változásokat és szigorításokat eredményezhet a tagállamok szakpolitikai döntéseiben.

7.3. Nem együttműködő joghatóságok

Az Európai Bizottság 2016-ban hozta létre a nem együttműködő adóügyi joghatóságok uniós listáját, mint egy eszközt az adócsalások és a tisztességtelen adóverseny külső kockázatainak kezelésére, amely hatékonynak bizonyult a jó adóügyi kormányzás globális előmozdításában⁵⁹. Ez a lista nemcsak értékes információs forrást jelent az EU számára, hanem lehetőséget ad a nemzetközi tárgyalások megnyitására az adózási kérdésekben érdekelt partnerekkel. A lista bevezetése után négy évvel a Bizottság úgy ítélte meg, itt az ideje felülvizsgálni a listával kapcsolatos tapasztalatokat és az elért eredményeket az új kihívások fényében. Ezért a Bizottság javasolja az uniós lista hatályának felülvizsgálatát, annak kiterjesztését minden kockázati területre, és a tisztességes, egységes bánásmód biztosítását az összehasonlítható joghatóságokkal szemben. Ennek érdekében a Bizottság frissítette az eredeti eredménytáblát, amelyet a magatartási kódex 2022 végi felülvizsgálatát jóváhagyó tanácsi állásfoglalás

⁵⁹ 2016-ban 95 joghatóságot értékelték három fő kritérium alapján: az adózás átláthatósága, a tisztességes adózás és a BEPS-előírások végrehajtása. Minden olyan joghatóságnak, amely e kritériumok közül egy vagy több tekintetben hiányosságokat mutat, meghatározott határidőn belül meg kell felelnie. Ezzel kapcsolatban a Bizottság megjegyzi, hogy "2020 elejére világszerte több mint 120 káros adórendszert szüntettek meg az uniós importálási folyamatra adott közvetlen válaszként."

mellékleteként fogadott el.⁶⁰ Az új eredménytábla a legfrissebb adatokat és a globális gazdaság, valamint a költségvetési politikák alakulását tükrözi, további információforrásokkal kiegészítve, hogy átfogó képet adjon az EU és a harmadik országok közötti gazdasági és pénzügyi kapcsolatokról. A felvételi kritériumok - amelyek meghatározzák, hogy mely joghatóságok kerülhetnek fel az uniós listára - szintén felülvizsgálatra kerülnek, és a Bizottság szerint szükséges megvizsgálni, hogy a meglévő kritériumok minden joghatóságra relevánsak-e, figyelembe véve az egyes gazdasági és adókönyezeti kockázatokat. A jó adóügyi kormányzásra vonatkozó kritériumokat is általánosabb szempontból kell értékelni, hogy naprakészek és kellő mértékben ambiciózusak legyenek. Végül a listák összeállításának kritériumainak figyelembe kell venniük a digitális gazdaság adóztatásáról és a globális adóreformról szóló nemzetközi vitákat is.

7.4. Közigazgatási együttműködésről szóló EU irányelv

Az uniós gazdaságélénkítő adócsomag részeként a 2011/16/EU irányelv - amely az adózás terén történő közigazgatási együttműködést szabályozza - módosításra irányuló javaslatot is tartalmaz.⁶¹ A COVID-19 világjárvány tovább fokozta a tagállamok államháztartásának védelmének szükségességét, hiszen a járvány gazdasági hatásai jelentős adóbevételeket igényelnek. Ezért az EU-nak még nagyobb hangsúlyt kell fektetnie az adóügyi méltányosságra, és a káros adóverseny elleni harcra. E célból kiemelten fontos a közigazgatási együttműködés és az információcsere megerősítése. A Bizottság hangsúlyozza, hogy bár az információcsere terén jelentős előrelépések történtek, az 2011/16/EU irányelv implementációjának értékelése rámutat arra, hogy további javítások szükségesek a meglévő rendelkezésekben.⁶² A közigazgatási együttműködés terén a Bizottság a meglévő szabályok megerősítését és az új területeken való kiterjesztését szorgalmazza, hogy megfeleljenek a digitalizáció által támasztott

⁶⁰ Az Európai Unió Tanácsa A Tanács és a tagállamok kormányainak a Tanács keretében ülésező képviselői által elfogadott állásfoglalás a vállalkozások adózására vonatkozó felülvizsgált magatartási kódexről Brüsszel, 2022. november 8. (OR. en) 14452/22

⁶¹ EURÓPAI BIZOTTSÁG, *Javaslat tanácsi irányelvre az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló 2011/16/EU tanácsi irányelv módosításáról*, COM(2020) 314 final, Brüsszel, 2020. július 15. (ún. DAC 7).

⁶² EURÓPAI BIZOTTSÁG, *Javaslat tanácsi irányelvre az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló 2011/16/EU tanácsi irányelv módosításáról*, op. cit.

kihívásoknak, és segítsék az adóhatóságokat az adók hatékonyabb beszedésében. Különösen fontos, hogy a digitális platform jellemzői megnehezítik az adóhatóságok számára az adóköteles események azonosítását, főként, ha a tranzakciókat más joghatóságokban letelepedett színtereken keresztül hajtják végre, ami csökkenti a tagállamok adóbevételeit és előnyt biztosít azoknak az eladóknak, akik digitális felületeket használnak. A jogalkotási javaslat lényege, hogy az automatikus információcsere kiterjesztése céljából a digitális platformok üzemeltetőit kötelezi, hogy bevallják az eladók által platformjaikon keresztül realizált áruk és szolgáltatásokból származó jövedelmeket. A Bizottság felhívja a figyelmet arra, hogy a digitális platformok jellege miatt az eladók nem mindig tesznek eleget a fent leírtaknak, ami adóbevétel-kiesést okoz a tagállamok számára.

Az új szabályozás 2023-tól kötelezi az online platformok üzemeltetőit, hogy gyűjtsék össze és rendszeresen jelentsék az adatokat azon szereplőkről, akik kereskedelmi tevékenységet folytatnak.⁶³ A platformüzemeltetőknek regisztrálniuk kell valamelyik tagállamban és meg kell küldeniük az információkat az adóhatóságoknak, amelyek automatikusan továbbítják az adatokat a többi tagállamnak.

Az új irányelv része egy átfogóbb keretnek, amely célja a digitális platformok felhasználóinak helyzetének szervezettebb és részletesebb ellenőrzése, különösen az online értékesítésből származó bevételek tekintetében. A DAC 7 irányelv értelmében a digitális platformok üzemeltetőire további kötelezettségek hárulnak, beleértve a természetes személyek személyazonosságának ellenőrzését és az adatok gyűjtését, valamint az ingatlanbérbeadási szolgáltatásokra vonatkozó további információk közzétételét⁶⁴. A javaslat szerint a digitális platformok üzemeltetőinek kötelességük lesz az összegyűjtött adatokat továbbítani a szolgáltatók vagy bérlők letelepedési helye szerinti állam illetékes hatóságainak. Ezután ez az állam felelős lesz az információk továbbításáért azoknak a tagállamoknak, ahol az érintett személyek lakóhelyük alapján beazonosíthatók. Az új irányelv melléklete pontosan meghatározza az alapvető fogalmakat, mint például: i) platform: minden olyan szoftver, weboldal vagy alkalmazás, amely lehetővé teszi az eladók és vásárlók közötti tranzakciókat, és

⁶³ EURÓPAI BIZOTTSÁG, *Javaslat tanácsi irányelvre az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló 2011/16/EU tanácsi irányelv módosításáról*, op. cit. 6. pont.

⁶⁴ A digitális platformokra kiterjesztik a jelentéstételi kötelezettséget, még ha nem rendelkeznek adóügyi illetőséggel vagy állandó telephellyel az Unióban, az egyenlő verseny érdekében. A külföldi platformoknak csak egy tagállamban kell regisztrálniuk és információkat benyújtaniuk. A részletekért lásd az "EURÓPAI BIZOTTSÁG, *Javaslat tanácsi irányelvre az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló 2011/16/EU tanácsi irányelv módosításáról*" dokumentumot.

támogatja az eladókat az áruk vagy szolgáltatások értékesítésében; ii) platformüzemeltető: az a szervezet, amely megállapodást köt az eladókkal a platform vagy annak részeinek használatára. Azonban vannak kivételek is az irányelvben. Például azokra az eladókra, akik a platformon évente kevesebb mint harminc tranzakciót hajtanak végre és összesen nem haladják meg a 2 000 eurós jövedelmet, nem vonatkozik a jelentési kötelezettség. Ez a széles körű végrehajtás jelentős együttműködést igényel az online platformok és a tagállamok adóhatóságai között, abban a reményben, hogy az adóköteles bevételt, amely az állami bevételekből hiányzik, hatékonyabban lehet majd behajtani.⁶⁵

8. Az állami támogatások felügyelete

Az Európai Bizottság által a tagállamok közötti káros adóverseny elleni küzdelem eszközeként alkalmazott új irányvonal az állami támogatások fokozottabb ellenőrzésére összpontosít, különös tekintettel az adóhatározatok használatára. A Bizottság kiemeli, hogy "az állami támogatások európai ellenőrzési politikája jelentős szerepet tölt be a káros adóverseny elleni politikákban a tagállamok közötti kapcsolatok keretében".⁶⁶ Ennek keretében az ellenőrzési eljárásokat elsősorban olyan adóügyi intézkedések felülvizsgálatára használják, amelyek a nagy multinacionális vállalatok és tagállamok közötti egyezmények és adószabályok alkalmazásával káros adóversenyt eredményezhetnek. A Bizottság által alkalmazott "Vestager-doktrína" az EU-n belüli káros adóverseny elleni küzdelem legújabb eszköze, amelyet az utóbbi időben számos jelentős multinacionális vállalatot érintő, heves vitákat kiváltó döntésekben használtak fel, többek között a Starbucks, a Fiat-FCO és az Apple esetében is⁶⁷. Az elmélet szerint "bizonyos európai államok, mint Írország, Luxemburg és Hollandia, hiper-versenyképes magatartásukkal bizonyos mértékig lehetővé tették a legnagyobb digitális vállalatok számára, hogy titkos és személyre szabott adózási szabályokkal csökkentsék a többi ország adóalapját,

⁶⁵ Az eredeti irányelvjavaslatban szerepelt a tömegfinanszírozás keretében történő befektetés és hitelnyújtás, de ez a tevékenység nem került be az Európai Tanács által elfogadott végleges szövegbe.

⁶⁶ J Englisch, A Yevgenyeva - 2019 - [lnx.rdti.it- The'Upgraded'Strategy Against Harmful Tax Practices Under the BEPS Action Plan](https://lnx.rdti.it/-The'Upgraded'Strategy%20Against%20Harmful%20Tax%20Practices%20Under%20the%20BEPS%20Action%20Plan)

⁶⁷ EURÓPAI BIZOTTSÁG, A Bizottság (EU) 2017/502 határozata (2015. október 21.) a Hollandia által a Starbucks számára nyújtott SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) állami támogatásról (az értesítés a C(2015) 7143. számon történt); EURÓPAI BIZOTTSÁG, A Bizottság (EU) 2016/2326 határozata (2015. október 21.) az SA.38375 állami támogatásról. (2014/C ex 2014/NN), amelyet Luxemburg hajtott végre a Fiat javára (az értesítés a C(2015) 7152. számú dokumentummal történt); AZ EURÓPAI BIZOTTSÁG (EU) 2017/1283. sz. A Bizottság 2016. augusztus 30-i határozata az Írország által az Apple javára nyújtott SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) állami támogatásról (az értesítés a C(2016) 5605. számon történt). Azoknak a határozatoknak az áttekintése, amelyek visszavonását kérték, lásd

ami jelentős adóbevétel-kiesést okozott". A jelenség transznacionális természete és káros hatása miatt az Európai Bizottság élen jár az agresszív adótervezés elleni küzdelemben.⁶⁸

Az alkalmazott megközelítést "egyszerre egyszerű leírni és összetett alkalmazni", és az előzetes ármegállapodások (APA-k)⁶⁹ keretében kötött megállapodásoknak tiszteletben kell tartaniuk a "szokásos piaci ár elvét".⁷⁰ Ha azonban a megállapodásban szereplő árak eltérnek a piaci normáktól, akkor az adóügyi kedvezményt kapó vállalat kedvezőbb helyzetbe kerülhet versenytársaival szemben, ami az EU állami támogatási szabályainak megsértése. Az Európai Bizottság ezt az új operatív megközelítést kifejezetten a "tisztességes és hatékony" adózás biztosítására irányuló kezdeményezések kontextusában helyezi el, figyelembe véve az OECD BEPS projektjével való kapcsolatát. Habár ez az operatív megközelítés nem új az európai jogrendszerben, az állami támogatások szabályainak alkalmazása a tagállamok káros adógyakorlatainak kezelésére már régóta létezik, az Európai Bizottság mostani megközelítése azonban kétségtelenül új szempontokat tartalmaz, amelyekkel kapcsolatban sok elméleti aggály merül fel.⁷¹ Általánosabban, az úgynevezett Vestager-doktrína része a szélesebb adóügyi alkalmazásnak, amely az állami támogatások és adóverseny kérdésének egy integrált piacgazdaság, és a nemzeti szuverenitás által védett adóhatáskör közötti feszültségre világít rá. Az állami támogatások kérdése így az elmúlt évtizedekben bővült, különösen a megkülönböztetésmentesség elvének és a káros adóverseny elleni küzdelemnek az összefüggésében. Az elmélet kiemeli az adóintézkedések és az állami támogatások közötti kapcsolatot, ugyanakkor tisztában van azzal, hogy nem minden adóintézkedés, amely káros adóversenyt eredményez, minősül állami támogatásnak az Európai Bíróság értelmezése szerint az EUMSZ 107. cikk alapján. Az új megközelítés szerint tehát már nem csak a koncessziók képezik az állami támogatási fegyelem tárgyát, hanem minden (potenciálisan) diszkriminatív vagy versenyellenes adóügyi kezelés, amely állami támogatásként értelmezhető. Ez a tilalom minden adórendszert, adót és minden olyan adóügyi kezelést érint, amely potenciálisan szelektív, diszkriminatív és versenytorzító hatást gyakorolhat.⁷² Ezen új perspektíva alapján az

⁶⁸ S. Marco Colino - Fordham Int'l LJ, 2020 - HeinOnline

⁶⁹ Az "APA" rövidítés az előzetes ármegállapodás (Advance Pricing Agreement) adójogi megállapodás, amelyet egy vállalat és az adóhatóságok között kötnek annak érdekében, hogy előre meghatározzák a vállalat által alkalmazott árpolitikát a hosszú távú transzférárak tekintetében.

⁷⁰ EURÓPAI JOGHATÓSÁG, C-182/03 és C-217/03, Belgium és Forum 187 ASBL kontra Bizottság; Joris T. - De Cock W., *Is Belgium and Forum 187 v. Commission a Suitable Legal Source for an EU At Arm's Length Principle?* in European State Aid Law Quarterly, Vol. 16, No. 4, 19 December 2017, pp. 607-616.

⁷¹ Erről a kérdésről lásd: EUROPEAN COMMISSION, DG COMPETITIVENESS, *Working Document on State aid and [type tax rulings] Tax rulings*, 2016. június 3.

⁷² Pfeffer Zsolt (2022): A TÁRSASÁGI ADÓ A NEMZETKÖZI ÉS AZ UNIÓS JOGI KÖRNYEZETBEN
<https://doi.org/10.36817/km.2022.1.4>

Európai Bizottság a közelmúltban követett operatív út áll az előtérben a nemzeti adóügyi határozatok vonatkozásában, amelyeket a következő bekezdésekben részletesen ismertetek. Mielőtt azonban tovább haladnánk a Bizottság új eljárásának elemzésével, érdemes röviden ismertetni az állami támogatási szabályok fő jellemzőit és az adómegállapodások sajátosságait.

8.1. Állami támogatásokkal kapcsolatos irányelvek

Az Európai Unió állami támogatásokkal kapcsolatos szabályait az Európai Unió működéséről szóló szerződés (EUMSZ) 107-109. cikkei tartalmazzák. Ezek az általános rendelkezések nem csak az adózásra korlátozódnak, hanem a belső piaci verseny torzításainak megakadályozását szolgálják. Az állami támogatások szabályozásának célja, hogy megakadályozzák, hogy egy tagállam támogatási intézkedésekkel befolyásolja a belső piacon a versenyt. Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerint minden olyan támogatás, ami a belső piaci versenyt torzítja vagy annak torzulását fenyegeti, összeegyeztethetetlen a belső piaccal.⁷³ Az állami támogatásokra vonatkozó szabályok eljárási jellegűek, az EUMSZ 107. és 108. cikkei alapján, melyek szerint az Európai Bizottságnak értékelnie kell egy tagállam által elfogadott támogatási intézkedés összeegyeztethetőségét az európai joggal, és a Bizottságnak kell döntenie a támogatás jóváhagyásáról vagy tiltásáról. Az állami támogatások definícióját és hatókörét az Európai Bizottság 2016. július 19-i közleményében⁷⁴ tisztázta, ahol az "előny" és a "szelektivitás" a két kulcsfontosságú elem. Az előnyt úgy definiálják, mint "minden gazdasági előny, amit egy vállalat nem szerezhet meg a piacon állami beavatkozás nélkül". Az állami támogatás tiltása csak akkor alkalmazható, ha az intézkedés szelektív, vagyis, ha "bizonyos vállalkozások vagy bizonyos áruk előállítását" részesíti előnyben.⁷⁵ Az állami támogatások szabályai nem abszolút tilalmat képeznek; az EUMSZ 107. cikk (2) és (3) bekezdései megkülönböztetnek olyan támogatásokat, amelyek összeegyeztethetők a belső piaccal, és olyanokat, amelyekről a

⁷³ T Tihamér - Európai Tükör, 2018 - folyoirat.ludovika.hu

⁷⁴ EURÓPAI BIZOTTSÁG, A Bizottság közleménye az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról, C/2016/2946, 2016. július 19., amelyben "az állami támogatások korszerűsítésével összefüggésben a Bizottság további pontosításokat kíván adni az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmában szereplő főbb fogalmakról, hogy a zökkenőmentesebb és jobban

⁷⁵ EURÓPAI BIZOTTSÁG, A Bizottság közleménye az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról, C/2016/2946, 2016. július 19., amelyben "az állami támogatások korszerűsítésével összefüggésben a Bizottság további pontosításokat kíván adni az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmában szereplő főbb fogalmakról, hogy a zökkenőmentesebb és jobban

Bizottság dönthet az összeegyeztethetőség vonatkozásában. Ez megerősíti, hogy az állami támogatások szabályozása relatív jellegű; nem minden állami támogatás tilos, hanem egyeseket megengednek és fenntartanak.

Ez a politika mindig is kiegészítő eszközként szolgált az adópolitikai irányvonalak meghatározásában és végrehajtásában, különösen az elmúlt években, amikor a Bizottság az állami támogatások szabályait használta azoknak az uniós országoknak az elítélésére, amelyek kiemelkedő hajlandóságot mutattak a nagy multinacionális vállalatok adózási igényeinek kielégítésére. A Bizottság adóügyi határozatai különösen fontosak az állami támogatások és adóverseny kapcsolatának szempontjából, mivel ezek az adminisztratív határozatok segítik a csoporton belüli ügyletek transzferárának meghatározását, de jogellenes állami támogatásnak minősülhetnek, ha nem objektív kritériumokon alapulnak, és így csökkentik a címzett adóalany adókötelezettségét.⁷⁶ A Bizottság ezért az elmúlt években az OECD BEPS projektjével összhangban figyelemmel kísérte a tagállamok adózási döntéseket érintő gyakorlatát a BEPS elleni küzdelem érdekében, és eddig hét visszatérítési határozatot hozott meg, melyek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megsértését állapították meg, és a visszafizetést rendelték el az adóhatározat kedvezményezettjeinek.⁷⁷

8.2. Döntések az előzetes adómegállapodások tárgyában

Az Európai Bizottság legújabb irányvonalként az előzetes adómegállapodások (APÁ-k) vizsgálata került előtérbe, melyek a tagállamok adóhatóságai és a multinacionális vállalatok közötti egyezségeket jelentik. Ezek az adózás területén történő megfelelés elősegítésére szolgálnak, különösen az összetett adóügyi kérdésekben. Az APÁ-k megállapítják az adószabályok egy adott esetre történő alkalmazását az adott körülmények mellett. A multinacionális vállalatok számára lehetővé teszik, hogy proaktív lépéseket tegyenek az adóhatóságokkal való egyeztetés érdekében, elkerülve a potenciális jogvitákat és bizonytalanságokat.⁷⁸ Az APÁ-k a nemzetközi adóügyi gyakorlatban bevett eszközök, amelyek a vállalatok számára előre meghatározott, biztonságos környezetet teremtenek bizonyos adókötelezettségek tisztázása céljából, mint például a transzferárok vagy a csoporton belüli

⁷⁶ G Perotto Eur. J. Legal Stud., 2021•HeinOnline

⁷⁷ EURÓPAI BIZOTTSÁG "Közlemény az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében említett állami támogatás fogalmáról" (közlemény) COM (2016) 2946, 170. pont.

⁷⁸ Gunn, A. és Luts J., *Tax rulings, APAs and state aid: legal issues* EC Tax Rev. 2015., 24, p.119.

nyereség hozzárendelése.⁷⁹ Ezek a határozatok lényegében egyfajta garanciát jelentenek a multinacionális vállalatok számára, hogy az adóügyi döntések a megállapodás időtartama alatt kötelezővé váljanak számukra, növelve ezzel az adóügyi kapcsolatok biztonságát és jogi stabilitását. Különösen kiemelkednek az előzetes transzferár-megállapodások, amelyeket az OECD is támogat, és amelyek olyan kereteket szabnak meg, melyek szerint a csoporton belüli ügyletek árainak meghatározása a piaci feltételeknek megfelelően történik, elkerülve a kettős adóztatást és az adóelkerülést. Ez az európai jogi keret elismeri az APÁ-k szerepét, de - ahogy azt alább részletezem - ez nem mentesíti őket az uniós jog, így az állami támogatási szabályok felelőssége alól. Az Európai Bizottság az APÁ-kat és az adóügyi határozatokat az állami támogatások szabályai alapján is vizsgálhatja, különösen akkor, ha az adóügyi döntések a multinacionális vállalatoknak versenyelőnyt biztosítanak az uniós belső piacon.⁸⁰

8.3. Vestager-modell

Az úgynevezett Vestager-doktrína az Európai Bizottság által alkalmazott eljárás, amely szerint az előzetes adómegállapodásoknak meg kell felelniük az állami támogatásokra vonatkozó szabályoknak. A Bizottság érvelése szerint, ha egy adómegállapodás nem felel meg a piaci feltételeknek, szelektív előnyt biztosíthat a kedvezményezett számára, ellentétben a belső piac szabályaival. Az előzetes ármegállapodások (APA-k) akkor jelentenek szelektív előnyt, ha az alkalmazott transzferár-módszer nem áll összhangban a piaci feltételekkel. Az OECD iránymutatásait figyelembe véve a Bizottság azt vizsgálja, hogy a transzferárak meghatározása megfelel-e a piaci alapoknak. Ha igen, az APA nem számít állami támogatásnak.⁸¹ A Bizottság szerint az APA-k szelektív előnyt biztosítanak, ha tévesen alkalmazzák a nemzeti adószabályokat. A Vestager-doktrína az adóhatározatok és az állami támogatások európai jogi keretének összefüggését hangsúlyozza, és vizsgálja, hogy egy adómegállapodás megfelel-e az állami támogatások általános tilalmának⁸². A Bizottság álláspontját számos kritika érte, többek között azért, mert jelentősen kiterjeszti hatáskörét az adózás terén, és egy új jogi alapot, az

⁷⁹ Az Európai Parlament 2015. november 25-i állásfoglalása az előzetes adómegállapításról és más hasonló jellegű vagy hatású intézkedésekről

⁸⁰ OECD (2017) *Transzferárképzési iránymutatások a multinacionális vállalatok és adóhatóságok számára* 2017, Párizs.

⁸¹ EURÓPAI BIZOTTSÁG, *A Bizottság közleménye az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdése szerinti állami támogatás fogalmáról*

⁸² Cuanita, J., *How do Unilateral APAs overcome the issues of legitimate expectations, tax transparency and state aid in the European Union?* Master Thesis, University of Lund 201

egyenlő bánásmód elvét alkalmazza, amely nem szerves része az EU jogának. A Bizottság megközelítését kritizálók szerint az állami támogatások szabályainak nem célja az adóverseny kezelése, és ez a megközelítés a tagállamok adójogszabályainak harmonizációjára irányuló kísérlet lehet. Az új megközelítés a tagállamok adójogszabályainak harmonizációjával kapcsolatos vitát is felveti.⁸³

Az OECD szerint a csoporton belüli ügyleteket piaci feltételek mellett, független felek közötti ügyletekkel összehasonlítható módon kell értékelni. Ha a csoporton belüli árak nem tükrözik a piaci árakat, a nemzeti adóhatóságok korrigálhatják ezeket az árakat a piaci feltételek elve alapján. Az OECD iránymutatásai részletes módszertant javasolnak, amelyek közül a hatóságok kiválaszthatják a legmegfelelőbbet az adott helyzet szempontjából.⁸⁴ Bár az OECD iránymutatásai nem kötelező érvényűek az EU jogrendjében, a Bizottság mégis alkalmazza a piaci feltételek elvét az adóügyi határozatok értékelése során, hangsúlyozva, hogy ha egy állam jóváhagyja az eltérő gyakorlatot, állami támogatást nyújthat. A Bizottság egyrészt nem kívánja alkalmazni az OECD transzferár-iránymutatásait, másrészt hasznosnak tartja őket. Ez az ellentmondás azt jelzi, hogy a Bizottság értelmezése alapján az állami támogatások tilalmának szabályai visszaélés-szerűen alkalmazhatók az egyenlő bánásmód elvére, mint általános elvre, így az EU intézményeire és tagállamaira is érvényesnek kell tekinteni, még akkor is, ha az nem szerepel kimondottan az EU joganyagában. Az Európai Bizottság az Apple, Fiat, Starbucks és a belga Super Profits Tax Scheme ügyekben hozott döntéseiben éppen az egyenlő bánásmód elvének megsértését jelölte meg indoklásul. Az OECD iránymutatásai ellenére a Bizottság még nem határozta meg világosan az elv alkalmazásának pontos kritériumait, és a szabad verseny elvének nemzeti jogrendszerekre való alkalmazása ellentmondásos. Az uniós jogrendszerben a szabad verseny elvének megfelelő helye még mindig vitatott.⁸⁵

⁸³ Forrester, E., *Is the State Aid Regime a Suitable Instrument to Be Used in the Fight Against Harmful Tax Competition*, EC Tax Review, 2018 27(1).

⁸⁴ Forrester E , *Is the State Aid Regime a Suitable Instrument to Be Used in the Fight Against Harmful Tax Competition?* EC Tax Review , 2018 27(1) 19, 31.

⁸⁵ *A Bizottság közleménye az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdése szerinti állami támogatás fogalmáról, op. cit. 173. pontjából, ahol az áll, hogy "annak értékelésekor, hogy egy előzetes transzferár-megállapodás megfelel-e a Szerződés 107. cikkének (1) bekezdésében foglalt piaci elvnek, a Bizottság figyelembe veheti a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) iránymutatásait". Az iránymutatások, bár önmagukban nem foglalkoznak állami támogatási kérdésekkel, összefoglalják a transzferárképzés nemzetközileg elfogadott elveit, és hasznos útmutatást nyújtanak az adóhatóságok és a multinacionális vállalatok számára annak biztosításához, hogy a transzferárképzési módszertan a piaci feltételekkel összhangban lévő eredményt adjon. Ennek megfelelően, ha a transzferár-megállapodás megfelel a vonatkozó OECD-iránymutatásokban foglalt iránymutatásoknak, beleértve a piackonform eredmény megbízható közelítését*

A "Vestager-doktrína" alkalmazásával kapcsolatos aggodalmak többnyire geopolitikai természetűek, és az EU és harmadik országok, különösen az USA közötti kapcsolatokra vonatkoznak. A Bizottság által alkalmazott megközelítés, amely a szabad verseny elvét használja fel az adóügyi döntések állami támogatások szerinti értékelésére, az EU Bizottságának domináns és döntő szerepet tulajdonít ebben a kérdéskörben. Habár a tagállamoknak lehetőségük van a harmadik országokkal való adózási hatáskör megosztására a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények alapján, az EU szabályait – különösen az állami támogatásokra vonatkozó szabályokat – továbbra is tiszteletben kell tartaniuk. Amennyiben az EU tagállamai nem tesznek eleget ennek, tárgyalási pozíciójuk az EU-n kívüli államokkal, különösen az USA-val szemben, csorbulhat az Európai Bizottság szankcionáló hatásköre miatt az egyenlő távolság elvének kontextusában. A "Vestager-doktrína" által okozott geopolitikai feszültségek arra ösztönözhetik az EU-t, hogy ismét előtérbe helyezze a közös konszolidált társaságiadó-alap (KKTA) létrehozásának javaslatát, amely az EU-n belüli társaságok adóalapjának egyezményes meghatározását célozza. A multinacionális vállalatok adókezelése nem csak adóügyi kérdés, hanem geopolitikai szempontból is központi jelentőségű, különösen az EU és az USA közötti kapcsolatokban. A Bizottság határozatai az állami támogatások visszafizetésére vonatkozóan többnyire az USA-ban bejegyzett multinacionális vállalatokat érintik, amelyek kiemelték ezt a szempontot a folyamatban⁸⁶.

8.4. Az Európai Bizottság meghatározó döntései

Már 2013 júniusában előre látható volt, hogy az Európai Bizottság sorozatban indít vizsgálatokat bizonyos, több tagállam által nagy multinacionális vállalatokkal kötött előzetes adómegállapodások felülvizsgálatára. Ezek az elemzések az állami támogatásokra vonatkozó iránymutatásokra támaszkodtak, amelyek a káros adóverseny elleni küzdelemre irányultak. A vizsgálatok eredményeképpen a Bizottság több végleges határozatot hozott, amelyekben kimondta, hogy az egyes multinacionális vállalatoknak nyújtott adóügyi döntések jogellenes állami támogatásnak minősülnek, ezáltal összeegyeztethetetlenek a belső piaccal.⁸⁷

eredményező legmegfelelőbb módszertan kiválasztására vonatkozó iránymutatást is, az ilyen megállapodást jóváhagyó határozat nem tartalmazhat állami támogatást."

⁸⁶ González, S. M. *State Aid and Tax Competition: Comments on the European Commission's Decisions on Transfer Pricing Rulings* European State Aid Law Quarterly

⁸⁷ EU Bizottság kezdeményezése egy 2012-es amerikai szenátusi vizsgálatot követően született, amely az amerikai multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatát vizsgálta, amelyek a nyereséget magas adókulcsú országokból alacsony adókulcsú országokba *helyezik át*, és ezzel bevételt vonnak el az amerikai államkincstártól. Hasonló kezdeményezést hajtott végre a brit

Ezen határozatok kiemelték néhány alapvető aggályt és zavart, amelyeket a doktrína (adószuverenitás) is feszeget: a tagállamok adószuverenitásának indokolatlan korlátozása; a szabadpiac elvének szerepe és hatóköre az adóügyi döntéseknek az uniós joggal való összeegyeztethetőségének értékelésében; valamint az állami támogatások szabályainak alkalmassága a tagállamok közötti káros adóverseny-gyakorlatok azonosítására. Az alábbiakban részletezem azokat a döntéseket, amelyek közül néhányat az EU Törvényszéke megsemmisített a tagállamok és a multinacionális vállalatok által benyújtott fellebbezések nyomán. A határozatok ellen a Bizottság és más érdekelt felek fellebbezéseket nyújtottak be, így azok az Európai Unió Bíróságának ítélete előtt állnak. Bíróság még nem hozott végső döntést.

8.4.1. Apple-ügy

Az Európai Bizottság 2016. augusztus 30-án hozott határozatában⁸⁸ arra a következtetésre jutott, hogy az Írország által 1991. január 29-én és 2007. május 23-án az Apple Sales International (ASI) és az Apple Operations Europe International (AOE) javára elfogadott adóügyi határozatok az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett támogatásnak minősülnek. Ezek a határozatok a 108. cikk (3) bekezdésének megsértésével jogellenesen nyújtották a támogatást, és ezért összeegyeztethetetlenek a belső piaccal.⁸⁹ Az Apple az európai termékeinek értékesítését egy hagyományos rendszer szerint szervezte meg, amelyben Írországban számolták el az európai eladásokból származó nyereséget. Az Ír adóhatóság és az Apple által elfogadott adóhatározatok lehetővé tették, hogy a nyereség nagy része ne Írországban, hanem az ASI központi irodájában kerüljön elszámolásra, amely valójában nem volt jelen egyetlen országban sem és tevékenysége kizárólag alkalmi igazgatósági ülésekből állt. Ennek eredményeképpen az Apple Sales International nyereségének csak kis része adóztatott Írországban, a fennmaradó rész pedig teljesen elkerülte az adózást. Az Apple Operations Europe hasonló előnyöket élvezett az adózási rendszerben, és szintén a nyereség jelentős részét osztották el belsőleg a "központban", elkerülve az adózást. Ezek a megállapodások azonban ellentétesek voltak az egyenlő bánásmód elvével, amelyet az OECD

alsóház is. Szintén 2012-ben a G20-ak felkérték az OECD-t, hogy készítsen jelentést az adóalap-erózió és a *nyereségátcsoportosítás* kérdéséről. A jelentést 2013. július 19-én tették közzé, és ez képezte a BEPS-projekt alapját. Lásd OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (Az adóalap-erózióról és a nyereségátcsoportosításról szóló cselekvési terv), Párizs, 2013. július.

⁸⁸ Európai Bizottság Határozata (EU) 2016/1322

⁸⁹ Lásd: Ryan Heath & Nicholas Hirst, In Apple Case, Europe Thinks Different, POLITICO (Aug. 30, 2016).

iránymutatásai is támogatnak. Az ír adóhatóságok és az Apple közötti megállapodások összhangban voltak az ír jogszabályokkal, de a Bizottság szerint az Apple szelektív előnyt élvezett, ami ellentétes az európai állami támogatási szabályokkal. Írország vitatta a Bizottság határozatát, de a Bizottság álláspontja szerint az egyenlő bánásmód elve az EU jogszabályaiban kötelező, és az Apple-nek jogellenesen biztosították az előnyöket.

Az EU Törvényszék 2020-ban⁹⁰ ugyanakkor megsemmisítette a Bizottság határozatát, mivel szerintük nem volt elegendő bizonyíték arra, hogy az Apple és Írország közötti megállapodások jogellenes állami támogatást jelentenek. Az ügy rávilágított a multinacionális vállalatok és az államok közötti adózási gyakorlatok összetettségére és az államok közötti adóverseny kérdésére.

8.4.2. Fiat-ügy

Az Európai Bizottság 2015. október 21-én elfogadott (EU) 2016/2326 határozata⁹¹ során egy 2014-ben indított vizsgálat eredményeként arra a következtetésre jutott, hogy egy autógyár szelektív adókedvezményekben részesült. Kiemelten megállapította, hogy a Luxemburg által 2012. szeptember 3-án elfogadott adóhatározat, amely lehetővé tette a Fiat Finance and Trade Ltd (FFT) számára, hogy öt éven keresztül éves alapon adóalapot képezzen Luxemburgban, az EUMSZ 107. cikkének bekezdése értelmében vett, a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatásnak minősül. Az EUMSZ 108. cikkének (3) bekezdését megsértve hajtották végre ezt a jogellenes támogatást. Az FFT-nek nyújtott adókedvezmény szelektív előnyt nyújtott a Fiat csoportnak, mivel az olyan módszert alkalmazott, amely az FFT nyereségének felosztását a Fiat-csoporton belül eltérően kezelte, ami nem felelt meg az egyenlő távolság elvének, és az FFT által fizetendő adó csökkenéséhez vezetett a Luxemburgban adózó, nem jogi személyiséggel rendelkező társaságokhoz képest. Emiatt Luxemburgot kötelezték a jogellenes támogatás visszafizettetésére. A Bizottság érvelése szerint az FFT Luxemburgban olyan pénzügyi szolgáltatásokat nyújtott - beleértve a csoporton belüli kölcsönöket is, és az adóhatározat olyan módon csökkentette az adóterheit több millió euróval, hogy ezen tevékenységek indíttatása magyarázatra szorult. Az FFT módszere hasonló a bankokéhoz, így az adóköteles nyereség kiszámítása hasonlóan kellett volna történni, de az adóhatározat

⁹⁰ Az EU Törvényszék ítélete az ügyben T-892/16: Az Apple Sales International és az Apple Operations Europe International kontra Európai Bizottság (2020. július 15.)

⁹¹ EURÓPAI BIZOTTSÁG, *A Bizottság (EU) 2016/2326 határozata (2015. október 21.) az SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) állami támogatásról, amely az SA.*

mesterséges és összetett módszert alkalmazott, ami nem volt megfelelő a piaci feltételeket tükröző adóköteles nyereség kiszámítására.

Az Európai Unió Bírósága 2019-ben elutasította a Luxemburg és az FFT által benyújtott fellebbezést,⁹² és megerősítette a Bizottság álláspontját, miszerint a jogellenes támogatás fennállt. Az EUB döntése hangsúlyozta, hogy az egyenlő bánásmód elve a nemzeti adórendszer alapján értékelendő, és hogy a Bizottság helyesen járt el a vizsgálat során. Végül, 2022. november 8-án az Európai Unió Bírósága megsemmisítette az Európai Unió Törvényszékének 2019. szeptember 24-i ítéletét, és ezzel az FFT javára hozott állami támogatási határozatot.⁹³ Az EUB döntése szerint a Bizottság tévesen határozta meg a referenciakeretet és a szelektív előnyt. Az ítélet továbbá rámutatott arra, hogy az adóügyi állami támogatás meglétét csak a nemzeti adórendszer alapján lehet értékelni, és a Bizottságnak csak a luxemburgi szabályok fényében kellett volna értékelnie az adóhatározatot, nem pedig absztrakt módon. Az Európai Unió Bíróságának ítélete különösen fontos, mivel végleges döntésről van szó, és hatással lehet más, hasonló ügyekre is, ahol a Bizottság hasonló megközelítést alkalmazott. Az ítélet erősíti az egyenlő bánásmód és az állami támogatás kérdéseiben a nemzeti adórendszerek joghatóságát.

8.4.3. Starbucks-ügy

Az Európai Bizottság 2015. október 21-i⁹⁴ határozatában megállapította, hogy a Hollandia által a Starbucks Manufacturing EMEA BV-vel (SMBV) 2008. április 28-án kötött előzetes transzferár-megállapodás, amely lehetővé teszi a Starbucks Manufacturing SMBV számára, hogy Hollandiában tízéves időtartamra éves alapon határozza meg társasági adókötelezettségét, az Európai Unió működéséről szóló

⁹² Az EU Törvényszékének 2019. szeptember 24-i ítélete, T-755/15. és T-759/15. sz. egyesített ügyek, *Luxemburg és Fiat Chrysler Finance Europe kontra Bizottság* (C-898/19. P. sz. ügy).

⁹³ AZ EURÓPAI UNIÓ TANÁCSA (nagytanács) Az Európai Unió Bíróságának 2022. november 8-i ítélete "Fellebbezés - Állami támogatások - A Luxemburgi Nagyhercegség által nyújtott támogatás - A támogatást a közös piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánító határozat" (T-160/00. sz. ügy) jogellenes és a belső piaccal összeegyeztethetetlen, és elrendeli annak visszafizetését - Adóhatározat - Előny - Szelektív jelleg - Szelektív jelleg - A teljes verseny elve - Referenciakeret - Alkalmazandó nemzeti jog - "Normális", adó" ügyben a C-885/19 P. és C-898/19 P. sz. egyesített ügyekben az Európai Unió Bírósága alapokmányának 56. cikke alapján 2019. december 4-én benyújtott két fellebbezés tárgyában.

⁹⁴ EURÓPAI BIZOTTSÁG, A Bizottság (EU) 2017/502 határozata (2015. október 21.) a Hollandia által a Starbucksnak nyújtott SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) állami támogatásról (az értesítés a C(2015) 7143. számú dokumentummal történt).

szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősül, amely összeegyeztethetetlen a belső piaccal, és amelyet jogellenesen léptettek életbe.

A Bizottság külön megjegyezte, hogy a hollandiai székhelyű Starbucks Manufacturing SMBV a Starbucks csoport egyetlen európai kávépörkölő vállalata. A vállalat pörkölt kávé és kávéhoz kapcsolódó termékeket (csészek, csomagolt élelmiszerek, édességek stb.) értékesít és forgalmaz a Starbucks európai, közel-keleti és afrikai üzletei számára. A vizsgálat feltárta, hogy a holland hatóságok által 2008-ban kiadott adóhatározat szelektív előnyt biztosított a Starbucks Manufacturing számára, ami 2008 óta legalább 20-30 millió eurós értelmezhetetlen adócsökkentést jelent. A határozat kétféle módon csökkentette mesterségesen a Starbucks Manufacturing által fizetett adókat: *a)* a vállalat rendkívül megterhelő jogdíjat fizetett az Alkinak (a Starbucks csoport egyik, az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező vállalatának), hogy hasznot húzzon a kávépörköléssel kapcsolatos *know-how-jából*; *b)* a vállalat

szintén túl magas árat fizet a zöld kávébabokért a Starbucks Coffee Trading SARL nevű svájci székhelyű vállalatnak.

A Bizottság vizsgálata kimutatta, hogy a Starbucks Manufacturing által az Alkinak fizetett ár nem indokolt, mivel nem tükrözi reálisan a piaci értéket.

Valójában csak a Starbucks Manufacturing fizet jogdíjat ennek a *know-how-nak* a felhasználásáért, és egyetlen más Starbucks csoporthoz tartozó vállalat vagy független vállalat sem, amellyel a pörköléssel szerződést kötöttek. A Starbucks Manufacturing esetében a fizetett jogdíjak léte és mértéke azt jelenti, hogy az adóköteles nyereség nagy részét indokolatlanul áthárítják az Alkira, amely sem az Egyesült Királyságban, sem Hollandiában nem köteles társasági adót fizetni.

A Bizottság vizsgálata feltárta, hogy a Starbucks Manufacturing adóalapját indokolatlanul csökkenti, hogy túl magas árat fizet a zöld kávébabokért a svájci Starbucks Coffee Trading SARL-nak. Továbbá 2011 óta a kávébabok haszonkulcsa több mint háromszorosára nőtt. E magas költségtényező miatt, amely a kávépörköléshez elengedhetetlen, a Starbucks Manufacturing kávépörkölési tevékenysége önmagában nem termel elegendő nyereséget ahhoz, hogy kifizesse az Alkinak a *know-how* használatáért járó jogdíjat. E jogdíjak kifizetése azt eredményezi, hogy a Starbucks üzleteiben más termékek, például tea, sütemények és

csészék eladásából származó nyereség nagy része az Alkira száll át. Ezek az eladások teszik ki a Starbucks Manufacturing forgalmának nagy részét. A Bizottság szerint köteles a jogellenesen nyújtott támogatást visszafizettetni.

A Holland Királyság és Starbucks, Írország támogatásával, megtámadta a Bizottság határozatát az EU Törvényszékénél, vitatva az adóhatározat szelektív jellegének bizottsági vizsgálatát, miszerint a Bizottság helytelen referenciarendszert alkalmazott a szelektivitás követelményének vizsgálatára. Azt is kifogásolták, hogy a Bizottság a tagállamok adóautonómiájának megsértésével a szabad verseny európai uniós jogra jellemző elvét határozta meg, és a határozatot kizárólag ezen elv fényében vizsgálta, anélkül, hogy figyelembe vette volna Hollandia jogát.⁹⁵

Az EU Törvényszék 2019. szeptember 24-i ítéletében⁹⁶ megsemmisítette a megtámadott határozatot, mivel úgy ítélte meg, hogy a Bizottság által felhozott érvek nem voltak elegendőek annak bizonyítására, hogy a megtámadott adóhatározat az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében szelektív előnyt biztosított az SMBV számára.

8.4.4. Cselekvő Bizottság: Az EU és Belgium vitája

Az Európai Bizottság 2016. január 11-i határozatában kimondta,⁹⁷ hogy a belga többletnyereség adómentességi rendszer jogellenes volt, mivel lehetővé tette, hogy egyes multinacionális vállalatok lényegesen alacsonyabb adót fizessenek Belgiumban az állami támogatásokról szóló iránymutatás értelmében. A rendszer azzal a lehetőséggel élhetett, hogy az adóhatározatok alapján bizonyos multinacionális vállalatok 50-90%-kal csökkentse adóalapjukat a többletnyereség levonásával. Ezt a Bizottság jogellenesnek és az egyenlő bánásmód elvével ellentétesnek ítélte. A belga adójogszabályok alapján a vállalkozásoknak a tényleges nyereségen kell alapulniuk adómértékük számításakor. Azonban a többletnyereség adórendszere lehetővé tette, hogy bizonyos multinacionális társaságok egyedi adóhatározatok⁹⁸

⁹⁵ A Haines - International Tax Review, 2019 - search.proquest.com

⁹⁶ Az Európai Unió általános Bíróságának határozata (T-760/15. és T-636/15. sz. ügy.)

⁹⁷ EURÓPAI BIZOTTSÁG, A Bizottság (EU) 2016/1699 határozata (2016. január 11.) a Belgium által végrehajtott SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) többletnyereség mentességre vonatkozó állami támogatási programról (az értesítés a C(2015) 9837. számú dokumentummal történt).

⁹⁸ 2015. május 31-ig 66 adóhatározatot adtak ki, amelyből 55 társaság részesült. Lásd pl. Blockx, J. *The Belgian Excess Profit Exemption: Tax Incentives for Multinational Groups as State Aid*, Journal of European Competition Law & Practice, 2017 8(1), 25-26. o. (3).

alapján csökkentse az adóalapjukat a többletnyereség számításával. Ez a rendszer olyan mértékű adócsökkentést eredményezett, amely tisztességtelen versenyelőnyt jelentett a multinacionális vállalatok számára a belga társasági adóval rendelkező versenytársakkal szemben. A Bizottság azt is megjegyezte, hogy Belgium nem hajtotta végre az állami támogatásokról szóló iránymutatásokban előírt kiigazításokat, és nem érvelt megfelelően a kettős adóztatás elkerülése érdekében. Ezért a Bizottság úgy véli, hogy a program jogellenes kedvezményes adóelbánást nyújtott a vállalatoknak, és Belgiumnak legalább 35 multinacionális vállalattól kell behajtania az összes meg nem fizetett adót.⁹⁹

Belgium fellebbezett az EU Törvényszékénél, amely megsemmisítette a Bizottság határozatát.¹⁰⁰ A Törvényszék szerint a Bizottság hibásan alkalmazta a jogot, és nem tudta meggyőzően bizonyítani a rendszer támogatási jellegét. A Bizottság azonban további lépéseket tett a fellebbezés érdekében az EU Bíróságánál.

8.4.5. Amazon-ügy

Az Európai Bizottság 2017. október 4-i határozatában¹⁰¹ megállapította, hogy Luxemburg, egy 2003-ban hozott (és 2011-ben megújított) adóügyi döntés eredményeként, megsértette az európai állami támogatási szabályokat. Ennek következtében mintegy 250 millió euró összegű indokolatlan adókedvezményt nyújtott az Amazon vállalatnak. A Bizottság szerint az adóhatározat lehetővé tette az Amazon számára, hogy a nyereségének jelentős részét áthelyezze egy olyan luxemburgi adóköteles társaságból (Amazon EU), amely a cégcsoport része, egy olyan társaságba (Amazon Europe Holding), amely nem tartozik az Amazon cégcsoportjához. Ezt a lehetőséget különösen egy megállapodás tette lehetővé, amelyet Luxemburg adóhatósága kötött az Amazon EU és az Amazon Europe Holding között, és amelynek eredményeként az Amazon EU jogdíjat fizetett az Amazon Europe Holdingnak. Ez a gyakorlat jelentős mértékben csökkentette az Amazon EU adóköteles nyereségét.

A Bizottság ezért arra a következtetésre jutott, hogy az adóügyi döntés szelektív gazdasági előnyt biztosított az Amazonnak, mivel lehetővé tette számára, hogy elkerülje az Európai Unión belüli eladásából származó nyereség jelentős részének megadóztatását. Ennek eredményeként a 2003. november 6-i megállapodás, amely jóváhagyta az Amazon.com, Inc. által javasolt transzferárképzési módszert, és lehetővé tette az Amazon EU S.à.r.l. számára, hogy 2006 és

⁹⁹ Adók, amelyek a Bizottság becslése szerint összesen mintegy 700 millió eurót tesznek ki.

¹⁰⁰ AZ Európai Unió általános Bírósága (öttagú testület) 2019. február 14-én

¹⁰¹ EURÓPAI BIZOTTSÁG, A Bizottság (EU) 2018/859 határozata (2017. október 4.) a Luxemburg által az Amazon számára nyújtott SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) állami támogatásról (az értesítés a C(2017) 6740. számon történt).

2014 között megállapítsa a luxemburgi társaságiadó-kötelezettségét, illetve elfogadja a társaságiadó-bevallását az említett határozat alapján, jogellenes állami támogatásnak minősült. Ez sértette az Európai Unió Működéséről Szóló Szerződés 108. cikk (3) bekezdését, és összeegyeztethetetlen volt az Európai Unió Működéséről Szóló Szerződés 107. cikk (1) bekezdésével, amely a belső piaccal való összeegyeztethetőséget szabályozza.

Az Amazon 2018. május 22-én benyújtott fellebbezésében vitatta a Bizottság határozatát, azt állítva, hogy a Bizottság nem tudta bizonyítani, hogy szelektív előnyt kapott. A vállalat szerint az adórendszer összhangban volt a szokásos piaci feltételekkel, és nem biztosított valós előnyt az adóalap csökkentése formájában. Az Európai Unió Törvényszéke 2021. május 12-i ítéletében megsemmisítette¹⁰² a Bizottság határozatát, azt állítva, hogy a Bizottság nem tudta jogilag előírt módon bizonyítani, hogy az Amazon csoport egyik európai leányvállalatának adóterhei indokolatlanul csökkentek. A Törvényszék ítéletében kiemelte,¹⁰³ hogy az európai bíróságok elfogadták a felperesek állításait és érveit, és ezzel megsemmisítették az EU Bizottság határozatát. Kiemelte továbbá, hogy a Bizottság fő megállapítása az előnyről olyan elemzésen alapult, amely több szempontból is hibás volt, és nem volt elegendő ahhoz, hogy bizonyítsa az Európai Unió Működéséről Szóló Szerződés 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett előny fennállását.

8.5. Állami támogatások és adóverseny

A versenytorzulásoktól mentes belső piac célkitűzésének megvalósítása a Bizottság felelőssége. A Bizottság felelőssége továbbá, hogy kivizsgálja és biztosítsa, hogy valamennyi tagállam megfeleljen az állami támogatási szabályoknak és határozatai a címzettre nézve kötelezőek. A tagállamok nem hivatkozhatnak adóügyi szuverenitásukra annak megakadályozására, hogy a Bizottság kivizsgálja, hogy nemzeti jogszabályaik megfelelnek-e az állami támogatási szabályoknak. Az e tanulmányban vizsgált valamennyi fenti bizottsági határozatot azonban a tagállamok megtámadták, és az EU Törvényszékéhez fordultak. A belga többletnyereség-mentességi rendszerről szóló határozatot technikai okokból hatályon kívül helyezték, így nem derült ki, hogy az EUB végül hogyan fog dönteni a referenciarendszer megválasztásáról, az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdésében foglalt szabad piac elvéről és az

¹⁰² AZ EU ÁLTALÁNOS BÍRÓSÁGI TANÁCS, *ítélet a T-816/17. sz. Luxemburg kontra Bizottság és a T-318/18. sz. Amazon EU Sàrl és Amazon.com, Inc. kontra Bizottság ügyekben, Luxemburg, 2021. május 12.*

¹⁰³ AZ EURÓPAI UNIÓ BÍRÓSÁGI FŐTÁJÉKOZTATÓJA, 79/2021. sz. sajtóközlemény, Luxemburg, 2021. május 12.

egyenlőség elvének egyik kifejeződéséről, az ugyanazon adójoghatóságon belüli és a különböző adójogrendszerekben érvényesülő minősítések kérdéséről, vagy a multinacionális vállalatok nem adózó nyereségéről.¹⁰⁴ Amint arra tanulmányok is rávilágítottak, az adóügyi határozatok mint beruházási tőkeáttételi eszköz elsősorban olyan eszköz, amely a versenyszabályok alapján a kedvezményezettek versenytársainak piactorzulásával kapcsolatos kérdések mellett a versenyszabályok alapján káros versenypolitikai gyakorlatként is alkalmazható. Különösen azért, hogy az államok lehetőséget kínálnak a nyereség érzékelhetően alacsony szintű megadóztatására, ösztönözhetik a multinacionális vállalatok áttelepülését. Megkérdőjeleződött azonban a Bizottság azon képessége, hogy a problémák ad hoc alapon történő kezelésére szolgáló végrehajtási eszközökkel hatékonyan beavatkozhat-e.¹⁰⁵ Az állami támogatási szabályok alkalmazása az adószabályok szintjén a káros adók ellenőrzésére eszközként szolgáló verseny ugyancsak megkérdőjeleződött, tekintettel az államok adópolitikájuk önálló megvalósításának szabadsága tiszteletben tartásának minden irányban hirdetett elvére. Ezen túlmenően - tekintettel a Törvényszék és a Bíróság vonatkozó ítéleteire, amelyek következetesen elismerték a tagállamok függetlenségét az adópolitika kialakításában, és megsemmisítették a Bizottság határozatait - ezen megközelítésnek a hatékonysága, az adóverseny e káros gyakorlata elleni küzdelemben további bizonytalanságokat vet fel. Úgy tűnik, hogy végül is rendkívül nehéz egyensúlyt teremteni az állami támogatásokra vonatkozó szabályok között, amelyek célja a tagállamok területén működő vállalatok közötti egészséges verseny fejlesztése, valamint a nemzeti szuverenitás tiszteletben tartása között, amely az adópolitikák elfogadásában nyilvánul meg. Ezt az egyensúlyt a vállalkozások adózási magatartási kódexe alapján kell meghatározni. A kódex alá tartozó intézkedések minősülhetnek-e állami támogatásnak az EK-Szerződés 107. cikkének (1) bekezdése b) pontja vagy az EUMSZ 1. cikke szerint, és vajon a vonatkozó szabályok megfelelő eszközt jelentenek-e a káros adóverseny kezelésére? A 107. cikk (1) bekezdése alapján vizsgálják a tagállam által hozott intézkedéseket, és azt, hogy azok alkalmasak-e a belső piacon az egészséges verseny torzítására. A legfontosabb vizsgálandó kritérium az elfogadott intézkedéssel elérni kívánt cél: ha egy tagállam csak bizonyos vállalkozásoknak ad szelektív előnyt, és ezáltal torzítja a szóban forgó piacot. Másrészt azonban, mint látható, az adóversenyt

¹⁰⁴ Jaeger T., *Tax Concessions for Multinational: In or Out of the Reach of State Aid Law?* Journal of European Competition Law & Practice, 2017 8(4) 221- Arena A

¹⁰⁵ Forrester E., *Is the State Aid Regime a Suitable Instrument to Be Used in the Fight Against Harmful Tax Competition?* EC Tax Review 2018 27(1) 19, 31.

és a vállalatok kapcsolódó nyereségátcsoportosítási gyakorlatát erős határokon átnyúló dinamika jellemzi, amelyet az állami támogatásokra vonatkozó jogszabályok nem hivatottak kezelni. Ezért az állami támogatásokra vonatkozó jogszabályok természetüknél fogva nem alkalmasak a nemzeti intézkedések által létrehozott adózási kiskapuk kihasználásának ellenőrzésére és szankcionálására. Ezenkívül a szankció - azaz a támogatás visszafizettetése - olyan intézkedés, amely végső soron a tagállamot érinti, mivel a káros adóintézkedések azáltal, hogy a nyereségátcsoportosítási gyakorlatot folytató vállalkozásoktól befektetéseket vonzanak, végső soron a tagállam számára nyújtanak előnyt. Nyilvánvaló, hogy ebben az esetben az ezeket az intézkedéseket alkalmazó állam bizonyos értelemben kedvezményezett, vagy annak tekinti magát. Ez megmagyarázza az állami támogatások keretszabályának a káros adóverseny elleni küzdelem eszközeként történő kiigazításának nehézségeit. Megállapították ugyanis, hogy "az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdésében meghatározott követelmények célja a versenyre potenciálisan káros intézkedések későbbi szakaszban történő azonosítása. Az általános intézkedések és a szelektív intézkedések közötti különbségtétel határozza meg a hatalom tényleges elosztását, és a szelektivitás fogalmának kiszélesítése fontos következményekkel jár a Bizottságra ruházott hatáskörre nézve, amely alapvető szerepet játszik az esetleges jogellenes állami támogatások értékelésének folyamatában. Ezért a szelektivitás (és az állami támogatás) fogalmának kiterjesztése azt jelenti, hogy a Bizottság ellenőrzési jogköre kiszélesedik az adóügyekben hozott nemzeti döntések felett. Nem szabad elfelejteni, hogy a Szerződések nem ruházzák fel az EU-t közvetlen adóztatási hatáskörrel, és a tagállamok továbbra is fenntartják a saját adórendszerük kialakítására vonatkozó hatáskörüket, beleértve az adóügyi határozatok elfogadását is, feltéve, hogy az adóügyi intézkedések megfelelnek az uniós jognak.

9. Összefoglaló

Az adóverseny káros hatásai globális problémát jelentenek, amit az Európai Unió és az OECD is felismertek. E probléma súlyossága és jelentősége a globális gazdasági és politikai egyensúly szempontjából nyilvánvaló. Számos kezdeményezés, szabályozási javaslat és elemzés bizonyítja ezt, de a meglévő intézkedések nem bizonyultak elégségesnek a káros adóverseny leküzdésére. Az adóalap eróziója és a mesterséges nyereségátcsoportosítás továbbra is komoly kihívást jelentenek, és a digitális gazdaság adóztatására sincs még elfogadott megoldás. A következő lépéseknek a nemzetek feletti jogi modellek azonosítására és az átláthatóság erősítésére kell összpontosítaniuk. A gazdaság digitalizálódása új adózási kihívásokat hozott létre, amelyekhez az adórendszereknek alkalmazkodniuk kell. A hontalan jövedelem új adózási

feltételeket igényel, amelyek biztosítják az államok jogát az adóalap megvédésére, miközben tiszteletben tartják a vállalatok gazdasági szabadságát.

Az új nemzetközi adóstruktúra kialakításához szükség van az Egyesült Államok együttműködésére, és az OECD-nek olyan szabályokat kell kidolgoznia, amelyek biztosítják a vállalatok és az államok számára a biztonságot és a méltányosságot. Az adópolitikák globális szintű koordinációja elengedhetetlen a hatékony megoldásokhoz. A nagy multinacionális vállalatok agresszív adótervezése negatív hatással van a kis- és középvállalkozásokra, és az államok kénytelenek növelni a munkaerő adóterheit. A káros adóverseny elleni küzdelemnek egy szélesebb társadalmi átszervezési terv részévé kell válnia, amely kiegyensúlyozza az adóterheket a különböző termelési tényezők között. Az adóverseny negatívan befolyásolja a hazai termelést, ezért az EU-s tagállamoknak közös adópolitikákat kell elfogadniuk a káros adózási gyakorlatok kezelésére. Az állami támogatási szabályok hatástalannak bizonyultak, és szorosabb koordinációra van szükség az államok között.

Enrico Letta jelentése hangsúlyozza, hogy az EU-nak fokoznia kell erőfeszítéseit egy versenyképes ipari stratégia kidolgozására, amely képes ellensúlyozni más globális hatalmak, például az USA által elfogadott intézkedések hatásait. A Letta jelentés kiemeli, hogy az EU-nak meg kell erősítenie a belső piac versenyképességét, beleértve a tőkepiaci unió kiterjesztését és az adóharmonizáció megvalósítását. A jelentés szerint az egységes belső piac működése jelenleg számos kihívással szembesül, amelyeket a COVID-19 járvány is felerősített. Az ellátási láncok sebezhetősége és a munkavállalók szabad mozgásának korlátai rámutattak az integráció hiányosságaira. A Letta jelentés továbbá hangsúlyozza, hogy az EU-nak olyan szabályozási környezetet kell kialakítania, amely támogatja a digitális technológia és a zöld energia terjedését. Az egységes belső piac jelenlegi formájában azonban inkább a legerősebb vállalatokat segíti, míg a kisebb cégek nehezebben boldogulnak. Ezért az évszázados európai márkák sem tudnak megfelelő külső támogatás nélkül versenyezni a globális piacon.¹⁰⁶

A globális politikai elkötelezettség és együttműködés szükséges ahhoz, hogy igazságos adómechanizmusokat hozzunk létre. A káros adóverseny elleni küzdelemnek a nemzetközi adózás új rendjének kiindulópontjává kell válnia, amelynek alapja az EU-s szabályozások összehangolása és az OECD BEPS tervének megvalósítása. Az adójogi kérdésekben az Európai Bíróság szerepe meghatározóvá vált, míg a Bizottság közvetlen végrehajtó hatáskörrel nem

¹⁰⁶ Portfolio Checklist (Podcast): 2024.04.18. 1:26-16:32.

rendelkezik. Az uniós adójogi fellépésnek kiindulópontjává kell válnia a káros adóverseny elleni küzdelemnek, amely még számos kihívást tartogat a közeljövőben.