

GARAMVÁRI FLÓRA DALMA

EGYETEMI HALLGATÓ

EÖTVÖS LORÁND TUDOMÁNYEGYETEM ÁLLAM- ÉS JOGTUDOMÁNYI KAR

**KÁLMÁN BENCE**

EGYETEMI HALLGATÓ

EÖTVÖS LORÁND TUDOMÁNYEGYETEM ÁLLAM- ÉS JOGTUDOMÁNYI KAR

**KUSLITS KATALIN**

EGYETEMI HALLGATÓ

EÖTVÖS LORÁND TUDOMÁNYEGYETEM ÁLLAM- ÉS JOGTUDOMÁNYI KAR

**PSZILOSZ REGINA**

EGYETEMI HALLGATÓ

EÖTVÖS LORÁND TUDOMÁNYEGYETEM ÁLLAM- ÉS JOGTUDOMÁNYI KAR

**TURZA DALMA**

EGYETEMI HALLGATÓ

EÖTVÖS LORÁND TUDOMÁNYEGYETEM ÁLLAM- ÉS JOGTUDOMÁNYI KAR

**VIZLER KATALIN KITTI**

EGYETEMI HALLGATÓ

EÖTVÖS LORÁND TUDOMÁNYEGYETEM ÁLLAM- ÉS JOGTUDOMÁNYI KAR



Nemzetközi adójogi csereszeminárium az adókönyvitések formájában nyújtott állami támogatások korlátairól¹

1. A szeminárium témái és résztvevői

A nyolcadik² nemzetközi adójogi csereszemináriumot a heidelbergi Ruprecht Karls Egyetem Jogi Karának Pénzügyi Jogi Intézete szervezte 2016. május 1-3. között. A szeminá-

rium első teljes napján elsősorban az adókönyvitések formájában nyújtott állami támogatások uniós jogi korlátaival foglalkoztunk, amely kifejezetten aktuális témának számít jelenleg különösen a Bizottság utóbbi egy-két évben lefolytatott vizsgálata miatt.³ A napirendet az tette mozgalmassá,

¹ Szerkesztő: KECSŐ Gábor

² A korábbi hét év csereszemináriumairól az összefoglalók olvashatók az Új Magyar Közigazgatás, illetve a Themis hasábjain. 2009, Budapest:

KECSŐ Gábor: Nemzetközi összehasonlító adójogi szeminárium, Új Magyar Közigazgatás 2009/6–7. szám 93–95. old.; 2010, Heidelberg: KECSŐ Gábor: Szemle – Nemzetközi összehasonlító adójogi szeminárium a családi

hogy délután a résztvevők egy olyan pert szimuláltak, amely az Európai Unió Bírósága előtt zajlik a Bizottság és egy tiltott állami támogatást adójogalkotással állítólag bevezetett tagállam között. A második teljes napon a nemzetközi jog tükrében vizsgáltuk az állami támogatások nyújtásának adójogi vetületét, amit azzal színesítettünk, hogy a hallgatók modelleztek egy multilaterális szerződésrövidítéséről folyó vitát az OECD keretei között. E többoldalú modellszerződés tervezete az adókönyvitések formájában nyújtott állami támogatások korlátait fogalmazta meg.

A résztvevők köre alapvetően a korábbi évek gyakorlata szerint alakult. Az idei esemény főszervezője Prof. Ekkehart Reimer, a heidelbergi Pénzügyi Jogi Intézet vezetője volt. A házigazdát képviselte továbbá Prof. Hanno Kube és mintegy tizenöt német joghallgató. A hagyományoknak megfelelően Prof. Stephen Cohen (Georgetown, Washington D.C.) ebben az évben is megtisztelte jelenlétével a csereszemináriumot, valamint megtartotta a nyitó előadást május 1-jén. Prof. Cohen rámutatott arra, hogy a föderális amerikai alkotmány nem korlátozza a szelektív adókönyvités tagállami jogalkotás útján történő nyújtását. Emiatt az Amerikai Egyesült Államokon belül nagy az adóverseny. Felvázolta továbbá, hogy az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés (a továbbiakban: EUMSZ) vonatkozó cikkei⁴ miként értelmezhetők amerikai nézőpontból. Végül érzékeltette az Obama-adminisztráció fenntartásait a Bizottság legújabb gyakorlatával szemben, amely során a Bizottság több amerikai multinacionális vállalat terhére fogalmazta meg azt, hogy fizessék be az egyes uniós tagállamok költségvetéseibe a kapott adóelőnynek megfelelő összeget. A kötelezések pontosabban meghatározva arról szóltak, hogy azon uniós tagállam, amely a tiltott állami támogatásnak minősített adójogi szabályt megalkotta, saját költségvetése javára köteles visszafizettetni az adóelőnyt a támogatásban részesült vállalkozásokkal. Ezek a döntések azért érintik kedvezőtlenül az amerikai költségvetést, mert a vállalatok a visszafizetett összeggel utólag csökkenthetik az amerikai adójukat. Ily módon a jogvita értelmezhető úgy is, mint amely az uniós és az amerikai (tag)állami költségvetési érdekek között zajlik.⁵

A körülbelül tíz hallgatóból álló olasz delegációt Prof. Marco Greggi (Ferrara) vezette. Carla de Pietro (Bologna) és

Prof. Yossi Edrey (Haifa) is jelen volt és közreműködött a csereszeminárium lefolytatásában. Az ELTE Állam- és Jogtudományi Karának csapata hat joghallgatóval és két oktatóval érkezett Heidelbergbe. Jelen cikk társszerzőit, mint a magyar delegáció tagjait Darák Péter, a Kúria elnöke, a Pénzügyi Jogi Tanszék oktatója és Kecő Gábor, a Pénzügyi Jogi Tanszék adjunktusa kísérte el.

2. Az első nap témái

A konferencia első napja Anna Brev: Preferential tax legislation for specific sectors of business című előadásával vette kezdetét. Az előadó először a preferenciális adójogalkotást határozta meg. E fogalom alatt értette a mentességet, valamely szabály alkalmazása alóli kivételt, levonhatóságot, halasztott adófizetést, valamint azt is, amikor a jogalkotó meghatározott gazdasági szektorok speciális adómértékét biztosít.

Ezt követően kiemelte a szektorális adópreferenciák jelenlegi fő vonásait, mint például azt, hogy jellemzően az információs technológiák (a továbbiakban: IT) szektora a kedvezményezettjük. Ezzel összefüggésben röviden tárgyalta többek között az ún. "Irish double with a Dutch sandwich" elnevezésű technikát⁶, valamint az ún. IP Boxot. A szemle kereteinek tartása miatt kizárólag az utóbbit vázoljuk fel röviden. A számos ország által alkalmazott IP Box rendeltetése az adóelőny biztosítása a szellemi alkotások felhasználásából származó jövedelem után, annak alacsonyabb adómértékkel történő adóztatásával azért, hogy a vállalatok vagyoni ellenérték fejében hasznosítható szellemi alkotásokat eredményező innovációs tevékenységet folytassanak.⁷ Bevezetésük magyarázata, hogy a szellemi alkotások olyan jelentős, értéknövelő eszközöket képeznek, amelyek nem – vagy nehezen beazonosítható módon – kötődnek egyetlen földrajzi helyhez. Ezt a tulajdonságukat pedig arra használják a vállalkozások, hogy a jövedelmüket kedvezőbb adózású országba helyezték át.⁸ Németország adójogi szabályozása az előadó szerint a mezőgazdasági, erdészeti és a szállítmányozási ágazatokat részesíti preferenciális adóztatásban például azáltal, hogy a jövedelem meghatározását eltéríti a tárgyidőszakban ténylegesen elért jövedelemtől.⁹ Az előadó rámutatott arra, hogy a szektorá-

adózás témájában, Új Magyar Közigazgatás 2010/9–10. szám 74–81. old.; 2011, Ferrara: KECŐ Gábor: Szemle – Nemzetközi összehasonlító adójogi konferencia: Adópolitika a gazdasági válság és az egyenlőtlenségek növekedése idején, Új Magyar Közigazgatás 2011/12. szám 54–61. old.; 2012, Budapest: KECŐ Gábor: Szemle – Nemzetközi adójogi konferencia: A fiskális politika egyes kérdései gazdasági válság idején, Új Magyar Közigazgatás 2012/12. szám 74–83. old.; 2013, Heidelberg: VARGA Bernadett: A nemzetközi adóegyezmények tárgyalásának modellezése – Szemle nemzetközi adójogi konferenciáról, Themis, 2015. december, 282–295. old.; 2014, Ferrara: RÁCZ Dániel – SZATMÁRI Zsolt – VARGA Bernadett: Az adóalap eróziójának és a nyereség áthelyezésének problémája korunkban – Szemle nemzetközi adójogi konferenciáról, 296–306. old.; 2015, Budapest: BARTA Péter – GAZSÓ Gábor – HAJDÚ Viktor – JUHÁSZ Kitti Katalin – JUHÁSZ Imre – KOVÁCS Kinga – SZKIBA Tamás: Nemzetközi adójogi csereszeminárium a határon átnyúló adományozás és a közösségi általános forgalmi adó ügyletek témájában, Új Magyar Közigazgatás 2015/4. szám 109–114. old.

³ Jelentős és friss bizottsági döntések többek között a következők: SA.38373 (Apple), SA.38374 (Starbucks), SA.38375 (Fiat), SA.38944 (Amazon)

⁴ EUMSZ 107–109. cikkeik

⁵ Prof. Stephen Cohen: State Aid from a U.S. Perspective (presentation) 1 May 2016

⁶ A technika leírását lásd: KLEINBARD, Edward D., Stateless Income's Challenge to Tax Policy (June 25, 2011). Tax Notes, USC CLEO Research Paper No. C11-8; USC Law Legal Studies Paper No. 11-13. 8-15.o. Elérhető: <http://ssrn.com/abstract=1875077>

⁷ SANZ GOMEZ, Rafael, The OECD's Nexus Approach to IP Boxes: A European Union Law Perspective (2015). WU International Taxation Research Paper Series No. 2015 – 12. 1-2.o. Elérhető: <http://ssrn.com/abstract=2589065> EVERS, Lisa, Intellectual Property (IP) Box Regimes Tax Planning, Effective Tax Burdens, and Tax Policy Options, 16.o. Elérhető: https://ub-madoc.bib.uni-mannheim.de/37562/4/Dissertation_Lisa_Evers_IP_Box_Regimes.pdf

⁸ EVERS, Lisa and MILLER, Helen and SPENGLER, Christoph, Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations (November 15, 2013). ZEW – Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 13-070. 503.o. Elérhető: <http://ssrn.com/abstract=2333610> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2333610>

⁹ Például a német személyi jövedelemadó törvény § 5a EStG (Einkommenssteuergesetz) szerint a nyereségmegállapítás az egyébként alkalmazandónál

lis adókönyvitések címzettje számos európai országban nem csupán a tisztán nyereségorientált gazdasági ágazatok, hanem a kulturális szektor is köztük szerepel.¹⁰

A második előadást *Preferential tax legislation for inbound investors* címmel *Kálmán Bence* tartotta.¹¹ Az előadás megvilágította a preferenciális adójogalkotás gazdasági hátterét általánosságban rámutatva a szabályozás és annak tárgya közötti összefüggésekre, illetve a jogalkotó számára mintaként rendelkezésre álló főbb modellekre. Az előadás első része a téma tárgyalásához szükséges fogalmi alapvetést nyújtotta. Az előadó meghatározta többek között a beruházás fogalmát, típusait, a külföldi beruházások előnyeit és a külföldi beruházót, amelynek/akinek érdekében egyrészt az áll, hogy lekötött erőforrásai megtérüljenek, másrészt az, hogy haszonra tegeyen szert.¹²

Ezt követően az előadó a második nagy szerkezeti egységre tért át, amely a beruházások jogi-gazdasági környezetének a bemutatásáról szól. Itt került említésre a beruházó bizalma mint a beruházás döntő tényezője és az ennek biztosítására szolgáló, a jogbiztonságot erősítő jogi megoldások, úgy mint a beruházásvédelmi egyezmények és az adójogalkotással biztosított safe harbour klauzula.¹³ Az előadó ezt követően a beruházók haszonszerzésre irányuló szándékát¹⁴ és az ezt befolyásoló adórendszerek államonkénti eltéréseit¹⁵ olyan tényezőkként említette meg, mint amelyek az államok közti adóversenyt okozzák. Az adóversenyt pedig fokozza a tőkemozgás globális liberalizáltsága és az adórendszerek nemzetközi harmonizálásának a hiánya. Utóbbi következménye az, hogy a beruházásokkal kapcsolatos döntéshozatal során egyre nagyobb szerepet kapnak a nemzeti adórendszerek eltérései.¹⁶

Az előadás záró része három olyan paradigmát tárgyal, amelyek mindegyike megoldásként értelmezhető az egymással adóversenyt folytató adójogalkotók számára. Az egyik az adóalapot szélesítő, adómértéket csökkentő reformok bevezetése. A másik a nyereségáthelyezés lehetővé tétele jól behatárolt korlátok között. A harmadik az adóössztönzők nyújtása.¹⁷

Az előadó az utóbbi megoldást vélte általánosságban a legkedvezőbbnek, ám az Európai Unió tagállamai esetében különös gondosság szükséges alkalmazásukhoz, mert az adóössztönző fogalmi eleme a szelektivitás, azaz bizonyos vállalkozások vagy javak előnyben részesítése. A szelektív adóelőny – egyéb feltételek teljesülése esetén – azonban tiltott állami támogatásnak minősül az uniós jog alapján.

A harmadik előadást *Preferential tax legislation for outbound investments* címmel *Ole Dohrmann* tartotta. Az előbb felvázolt ismeretekre építve az előadó statisztikai adatokkal mutatott rá a külföldre irányuló (közvetlen) tőkebefektetések gazdasági jelentőségére. Ezt követően néhány preferenciális adójogalkotási technikát mutatott be különböző nemzeti jogokat példaként felhívva.¹⁸ Zárásként ismertette az Európai Uniónak az állami támogatásokra vonatkozó normaanyagát.

A következő előadást *Carla Schön* tartotta, aki azt a kérdést járta körbe, hogy az uniós jog mennyiben teszi lehetővé, hogy egy tagállamon belül egyes területeken – például régiókban, megyékben, járásokban – kedvezőbb adójogi szabályok legyenek hatályban, mint más területeken.¹⁹ Annak eldöntéséhez, hogy az előnyös adójogi szabály jogellenes-e, meg kell vizsgálni az EUMSZ. 107. cikk (1) bekezdését, amely meghatározza a tiltott állami támogatás kritériumait, amelyek a következőképpen foglalhatók pontokba: 1) előny; 2) állami költségvetés terhére; 3) szelektivitás; 4) tagállamok közötti kereskedelem érintettsége. E feltételek közül elsősorban a földrajzi szelektivitás szorul behatósabb vizsgálatra a téma tükrében.

Ahogy az Európai Unió Bírósága az Azores-ügyben²⁰ leszögezte: „nem lehet azt a következtetést levonni, hogy adott intézkedés (...) szelektív, csupán amiatt, hogy kizárólag a tagállam egy meghatározott területére vonatkozik”, hanem vizsgálni kell a hatáskörök megosztását a tagállami főhatalom és a helyi hatalom között. A hatáskörök szimmetrikus megosztása a kormányzati szintek között nem valósítja meg a szelektivitást. Ilyen megosztásnak minősül az alsóbb szintű kormányzati

általában kedvezőbb szabályok szerint (nettó tonna szerinti hajóúrtartalom-adó) történik személyek és áru nemzetközi fuvarozását végző, németországi üzletvezetési helyű kereskedelmi hajók esetében.

¹⁰ Lásd: ČOPIČ, V., UZELAC, A., PRIMORAC, J., JELINČIĆ, D. A., SRAKAR, A., & ŽUVELA, A. (2011). Encouraging private investment in the cultural sector.

¹¹ KÁLMÁN Bence: *Preferential Tax Legislation for Inbound Investors* (presentation) 2 May 2016

¹² DOLZER, Rudolf and SCHREUER, Christoph, *Principles of International Investment Law*, Oxford, 2012, Oxford University Press, o. 4

¹³ A klauzula jelentése a következő: jogszabályban előzetesen rögzített feltételek megtartásával az adózó mentesül bizonyos, számára terhes ellenőrzés alól csökkentve a költségeit. CHUGAN, Pawan K., *Transfer Pricing and MNCs: Safe Harbour Rules (SHR) and Advance Pricing Arrangement (APA) to Facilitate FDI and Reduce Litigation in India* (January 2014), 3.o., Elérhető: <http://ssrn.com/abstract=2383269>

¹⁴ MANKIW, Gregory N.: *Principles of Economics*. Stamford, 2015, Cengage Learning, 2015, 535.o.

¹⁵ MORISSET, Jacques P. and PIRNIA, Neda, *How Tax Policy and Incentives Affect Foreign Direct Investment: A Review* (November 30, 1999). World Bank Policy Research Working Paper No. 2509., 3.o.

¹⁶ AVI-YONAH, Reuven S., *Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State* (Spring 2000), 1.o. COCKFIELD, Arthur J., *International Tax Competition: The Last Battleground of Globalization* (September 19, 2011). *Tax Notes International*, Vol. 63, No. 12, 868.o. LAL, Deepak, *Taxation and Regulation as Barriers to International Invest-*

ment Flows (September 1998). University of California, Department of Economics Working Paper No. 785. 3.o. SHAW, Malcolm N., *International Law*, Cambridge, 2008, Cambridge University Press, 1286-1287.o. LEE, Yong-Shik, *Foreign Direct Investment and Regional Trade Liberalization: A Viable Answer for Economic Development?* *Journal of World Trade*, Vol. 39, 701.o. ARUP, Christopher Jon, *Services and Investment Chapters in Free Trade Agreements: Liberalisation, Regulation and Law* (March 2008). Monash U. Department of Business Law & Taxation Research Paper No. 13, 16. o. QURESHI, Asif, *Coherence in the Public International Law of Taxation: Developments in International Taxation and Trade and Investment Related Taxation* (March 30, 2015). *Asian Journal of WTO & International Health Law and Policy*, Vol. 10:193, 2015. 197. o.

¹⁷ KLEMM, Alexander, *Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives* (January 2009). IMF Working Papers, Vol. 09/21., 7-10. o.

¹⁸ Például a spanyol társasági adóról szóló törvény (Real Decreto Legislativo no 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) 12. cikkének (5) bekezdése a spanyolországi adóalany társaságok számára egy külföldi társaságban való legalább 5%-os részesedésszerzés esetén az abból eredő üzleti és cégérték összegét egyenlő részletekben levonhatóvá tette adóköteles bevételükből a megszerzést követő legfeljebb húsz év alatt (ezzel kapcsolatban lásd a T-219/10. számú Autogrill España SA kontra Bizortóság ügyet).

¹⁹ CARLA SCHÖN: *Low-tax Territories within a EU Member State* (presentation) 2 May 2016

²⁰ C-88/03. sz. ügy

egységek autonóm felhatalmazása, amely alapján illetékességi területükön helyi adót vehetnek ki. Ehhez képest nehezebben értékelhető a hatáskörök aszimmetrikus megosztása, amely estében az alsóbb szintű kormányzat arra jogosult, hogy egy nemzeti szinten meghatározott adót csak alacsonyabb mértékben állapítson meg a saját illetékességi területén. Nem beszélhetünk azonban tiltott állami támogatásról, ha a helyi szerv a központi kormányzattól megfelelően elkülönül, autonómiával rendelkezik. Ehhez szervei, szervezeti, gazdasági és pénzügyi autonómia szükséges, amelyet ún. Autonómia-tesztnek nevezünk az Európai Unió Bíróságának gyakorlata tükrében.

Az előadásból levonható az a következtetés, hogy az Autonómia-tesztnek megfelelő alsóbb szintű kormányzati egységek által bevezetett, nemzeti átlaghoz képest alacsonyabb adóterhelés nem minősül tiltott állami támogatásnak. A teszt alkalmazásához azonban fel kell tárnai az adott tagállam területi tagozódását, illetve az egyes kormányzati szintek hatásköreit és autonómiáját.

Ötödikként *Kuslits Katalin* adott elő az ún. preferential tax rulings témában.²¹ E fogalom lényegében azokat az adómegállapításokat foglalja magában, amelyekben az adóhatóság az adózó kérelmére értelmezést ad arra nézve, hogy az adózónak miként kell eljárnia az önadózás során. A rülingnak több formája ismert az egyes jogrendszerekben. A magyar jog tükrében gondoljunk példaként a feltételes adómegállapításra vagy a szokásos piaci ár megállapítására. A rülingok kivételesen azonban agresszív adótervezés eszközeként szolgálhatnak, amely elleni fellépés alapjául nemzetközi szinten az OECD káros adóverseny elleni 1998-as jelentése szolgál. Ezen túl szükséges megemlíteni – az alábbiakban ismertetett – ún. BEPS 5. akciótervét, amely a magasabb fokú átláthatóság érdekében az adóhatóságok között kötelező információcserét ír elő a kiadott rüling-ok tekintetében. Az EU szintjén az Üzleti Magatartási és Etikai Kódex rendelkezik többek között arról, hogy a rüling közzétételének a hiánya felkelti a tiltott állami támogatás gyanúját az EUMSZ. 107. szakasz (1) bekezdése szerint.

Az előadó kifejtette, hogy a rüling akár tiltott állami támogatásként is minősíthető, amennyiben eszközként szolgál arra, hogy az adóhatóság szelektív adóelőnyt nyújtson általa az adózónak. Ezt a problémakört az Amazon-, az Apple-, a Starbucks- és Fiat-ügyek tanulságai alapján mutatta be az előadás.

Az első nap második felében az Európai Unió Bírósága előtt zajló tárgyalást szimuláltuk egy előzetesen elkészített fiktív jogeset alapján. Az elképzelt ügyben öt hallgatói csoport vett részt, amelyek közül általában mindegyik két különböző nemzetiségű tagból és egy mentorból állt. Önálló csapat képviselte a Bizottságot, amely szerint Highland of Kingdom egyik adótörvénye, a Highland Tax Code (a továbbiakban: HTC) tiltott állami támogatást vezetett be; a highlandi kormányt; a főtanácsnokot; a highlandi kormány mellett beavatkozó céget, amely élvezte a vitatott szabályozásból származó adóelőnyt; végül a Bizottság mellett beavatkozó Brainium államot, amelyből számos társaság áttelepült Highlandbe az adóelőny miatt. A bíróság szerepét három oktató töltötte be, úgymint *Darák Péter* elnökként, valamint *Prof. Hanno Kube* és *Carla de Pietro* bírónként.

Az ügy tényállása a lényegét tekintve az volt, hogy 2007-ben egy új bekezdéssel egészítették ki a HTC-t, amely szerint a kutatás-fejlesztés (a továbbiakban: K+F) költségeinek csupán 30%-át lehet levonni az adóalapból. Tették ezt azzal a magyarázattal, hogy a legtöbb társasági adóalany úgy csökkenti az adó alapját a K+F költségekkel, hogy kutatási-fejlesztési folyamatuk eredményre nem vezet, ezáltal adóköteles bevétel-növekedésre sem tesznek szert, csupán erodálják az adóalapot. A highlandi jogalkotó a hatékonyság növelése érdekében arra kívánta ösztönözni a vállalkozásokat az adójogi szabályozás útján, hogy K+F tevékenységük ténylegesen innovatív legyen, azaz előálljon egy hasznosítható szellemi tulajdon a kutatás végén. Ezért egy másik szakaszt is betűzött a HTC-be, amely úgy rendelkezett, hogy a szellemi tulajdonból származó jövedelemnek mindösszesen a 30 %-a képez adóalapot, a fennmaradó 70% mentes a társasági adó alól. Szellemi tulajdonból származó bevételnek minősül minden pénzbeli és nem pénzbeli juttatás, amelyet a szabadalom jogosultja kapott a szellemi tulajdon használatáért, amennyiben az oltalmat 2008. január 1. után szerezte meg. Nem számít azonban bele a védjegyekből származó bevétel. A HTC a szellemi tulajdonból származó jövedelemen kívül nem tett különbséget az adóköteles jövedelmek típusai között.

A jogvita a szelektivitás körül csúcsonyosodott ki. A szelektivitás az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében akként szerepel, hogy bizonyos (certain) vállalkozások vagy bizonyos áruk előnyben részesítése torzíja a versenyt.²² A Bizottság, a főtanácsnok és Brainium kormánya azt az álláspontot képviselte, hogy a HTC adóelőnnel járó szabálya csupán bizonyos vállalkozások számára biztosít adókönynyítést. Kizárólag azok a vállalkozások élvezik a vitatott szabály előnyét, amelyek szellemi tulajdonból származó jövedelemmel rendelkeznek. Véleményük szerint tehát a HTC megvalósítja a szelektivitást, amely a tiltott állami támogatás egyik fogalmi eleme. A highlandi kormányt és az érintett céget képviselő csapat érvelése szerint azonban nem áll meg a szelektivitás, mert a szabályozás minden egyes cégnek lehetővé teszi az adóelőny kihasználását, amely rendelkezik szellemi tulajdonból származó jövedelemmel. Az ilyen jövedelemmel rendelkező és nem rendelkező cégek egymással nem versenyeznek.

Darák Péter hirdette ki a határozatot. A bíróság döntése szerint a szelektivitás nem valósult meg. Az indokolás szerint azért nem teljesült a szelektivitás, mert annak jelentése az, hogy hasonló vagy ugyanolyan helyzetben lévő vállalkozások közt tesz különbséget a szabályozás. Más szavakkal: a különbségtételnek egy versengő gazdasági ágazaton belül kell fennállnia ahhoz, hogy tiltott állami támogatásról legyen szó. A HTC azonban minden egyes szellemi tulajdonnal rendelkező vállalkozást azonosan kezel.

Az ítélethirdetés után spontán vita alakult ki a csereszeminárium résztvevői között. Ennek során a bíróság döntéséhez képest eltérő véleményeket is megfogalmaztak a jelenlé-

²¹ KUSLITS Katalin: Preferential Tax Rulings (presentation) 2 May 2016

²² EUMSZ 107. cikk (1): Ha a Szerződések másként nem rendelkeznek, a belső piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzíja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet.

vők, mint például Reimer professzor, aki szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében szereplő bizonyos (certain) kifejezés azt jelenti, hogy valamely vállalkozás kap adóelőnyt bármely másikkal képest. Kecső Gábor egy példával szemléltette a véleménykülönbséget. Egy multinacionális autógyártó és egy multinacionális élelmiszeripari cég vonatkozásban szelektív-e az az adójogi szabály, amely gyorsított értékcsökkenést tesz lehetővé az autógyártáshoz használt gépekhez, ám ilyen nem biztosít az élelmiszeriparhoz használt eszközök tekintetében? A kérdés arra irányult, hogy rámutasson az egymással folytatott verseny szintjeire. A termékek körében verseny nincs a két cég között, azok eltérő ágazatban tevékenykednek. Ezzel szemben például egy kiemelkedő képességű üzemező alkalmazása tekintetében már versengenek egymással. Az előbbi példa utóbbi versenyre tekintettel már szelektív adóelőnyt testesít meg? A szeminárium résztvevőinek körülbőlül a fele igennel, a fele nemmel szavazott a kérdésre.

3. A második nap témái

A csereszeminárium második napjának tárgya az adókönyvités formájában nyújtott állami támogatások korlátozása volt a nemzetközi jog szintjén. A téma bevezetéseként Prof. Marco Greggi ismertette a Kereskedelmi Világszervezetre (a továbbiakban: WTO) vonatkozó szabályozást,²³ majd három lényeges – amerikai vonatkozású – ügyet mutattak be az előadók, amelyek a következők voltak: a DISC-ügy²⁴, az FSC-ügy²⁵ és az ETI-ügy.²⁶

Az ügyek bevezetéséhez az tartozik hozzá, hogy már az 1970-es években külkereskedelmi konfliktus volt megfigyelhető az Amerikai Egyesült Államok és az Európai Unió (illetve az Unió jogelődjei) között, amelynek tárgya az amerikai társasági adóba beépített, az exportból származó nyereség adóterhet csökkentő különböző megoldások voltak. Annak érdekében, hogy az Egyesült Államok versenyképes maradjon a nemzetközi piacon – többek között az Európában kibontakozó közös piaccal szemben – szükségesnek találta az export ösztönzését, amit a fentebb hivatkozott törvényekkel, illetve jogintézményekkel kívánt megvalósítani. Ezekkel kapcsolatban számos vita merült fel az Egyesült Államok és az EU tagállamai között. A konfliktus a WTO keretei között is értelmezhető volt, hiszen a WTO tagjai nem nyújthatnak exporttámogatásokat adókönyvitések útján. Elsősorban az Általános Vámtarifá- és Kereskedelmi Egyezmény (General Agreement on Tariffs and Trade, a továbbiakban: GATT) XVI. cikkével, valamint a támogatásokról és kiegyenlítő intézkedésekről szóló WTO-megállapodás (Agreement on Subsidies and Countervailing Measures, a továbbiakban: SCMA) 3. cikkével álltak ellentétben az Egyesült Államokban kialakított szabályok az uniós tagállamok érdekeit megfogalmazók szerint.

Az 1946-ban létrehozott GATT a szabad kereskedelem alapvető szabályait foglalta össze annak érdekében, hogy jogilag kötelezze a szerződő feleket és ezzel elősegítse a diszkriminatív elbánás felszámolását a nemzetközi kereskedelemben. Ennek megvalósítása érdekében a fentebb említett SCMA, amely a GATT egyik mellékletét képezi, külön rendelkezik az állami támogatások tilalmáról, ideértve az adójogi eszközökkel nyújtott adókönyvitések tilalmát is. Az SCMA megsértésével kapcsolatos jogvita elbírálására a WTO keretei között kialakított eljárásban van lehetőség, ahol a szervezet vitában érintett tagállamai a felek.

Andela Milutinović mutatta be a DISC-ügyet,²⁷ amelynek a háttere az volt, hogy az Amerikai Egyesült Államokban a belföldi illetőségű vállalatok ún. világjövendelmét megadóztatták, ám a külföldi illetőségű vállalatok külföldről származó jövendelmét nem terhelték adóval. Ez a szabályozás egészen 1962-ig volt hatályban, amikor megkezdődött bizonyos külföldi (leány)vállalatok értékesítéséből és szolgáltatásnyújtásából származó jövedelem adóztatása.²⁸ A következő jelentős változás a DISC rendszer bevezetéséhez köthető, amely 1972-ben történt meg. Ezzel az Egyesült Államok egy sajátos adóparadicsomot alakított ki saját területén. Amennyiben egy belföldi illetőségű vállalat Egyesült Államokban bejegyzett leányvállalata nyereségének 95 %-a exportból származott, a leányvállalatot tényleges adófizetési kötelezettség nem terhelte. Nyeresége csak abban az esetben volt adóztatható, ha azt osztalékként a tulajdonos(ok) rendelkezésére bocsátották. Számos uniós tagállam jogellenesnek tartotta a DISC rendszert a GATT szabályaira tekintettel.²⁹ Ennek következtében az Egyesült Államok azt önkéntes jogkövetés keretében hatályon kívül helyezte és bevezetett egy másik megoldást, az FSC-t.

Szintén Andela Milutinović vázolta fel az FSC-vel kapcsolatos jogvitát.³⁰ Az FSC tulajdonképpen egy amerikai anyavállalat leányvállalatának tekinthető, amely amerikai árukat értékesít külföldön.³¹ A szabályozás célja továbbra is az amerikai export ösztönzése volt, most azonban tiszteletben tartva a GATT szabályait. Az uniós tagállamok azonban ezt a megoldást is tiltott állami támogatásnak ítélték meg, így vitarendezési eljárást indítottak a WTO előtt. A vitát rendező testület megállapította, hogy az FSC rendszer számos rendelkezést sért – többek között az SCMA 3. Cikk 3.1a) pontját³² –, ezért az Egyesült Államoknak el kellett törölnie a szabályozást. Az ügy jelentősége az volt, hogy alkalmat adott a WTO újonnan felállított vitarendezési eljárásának az alkalmazására, továbbá megmutatta, hogy miként működik a gyakorlatban az SCMA.

Az utolsó esetet, azaz az ETI-ügyet Vincenzo Riso előadásában ismerhettük meg.³³ Ennek a tárgya szintén olyan ame-

²³ Prof. Marco GREGGI: The WTO: Sources of Law, Institutions, Remedies (not tax-specific) (presentation) 3 May 2016

²⁴ Domestic International Sales Corporations

²⁵ United States – Tax Treatment for Foreign Sales Corporation

²⁶ The US FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act of 2000 (the “ETI” Act)

²⁷ Andela MILUTINović: The DISC Case (presentation) 3 May 2016

²⁸ The United States Revenue Act of 1962

²⁹ General Agreement on Tariffs and Trade 1994 Article XVI(4)

³⁰ Andjela MILUTINović: The FSC Case (presentation) 3 May 2016

³¹ Az ezzel kapcsolatos szabályozás az IRC (Internal Revenue Code) 921-927 szakaszai között található meg.

³² Az SCM Megállapodás 3. Cikk 3.1. a) pontja szerint az alábbi subvenciók tilalmazottak: törvény szerint vagy ténylegesen az exportteljesítménytől függő támogatások, függetlenül attól, hogy ez az egyedüli feltétel-e vagy több feltétel egyike.

³³ Vincenzo Riso: The ETI Case (presentation) 3 May 2016

rikai adójogi szabályozás volt, amely tiltott állami exporttámogatásnak tekinthető. Bemutatásától azonban eltekintünk a szemle terjedelmi korlátai miatt.

A keddi nap délelőttjének további fő napirendi pontjaként az OECD keretében megalkotott Base Erosion and Profit Shifting (a továbbiakban: BEPS) elnevezésű, 15 akciótervből álló projekt szerepelt. *Mayaan Saar* előadásában röviden felvázolta az akciótervek tartalmát, valamint megvalósításuk módjait és eszközeit.³⁴

Mindenekelőtt arról esett szó, hogy az említett akciótervek létrehozására miért volt szükség. A globalizáció folytán a multinacionális vállalatok növekvő szerepre tettek szerte a világgazdaságban. A világkereskedelem megközelítőleg kétharmada kapcsolt vállalkozások között zajlik.³⁵ Ilyen körülmények között a multinacionális vállalatok számára lehetőség nyílt adóterhek nagymértékű minimalizálására, csoportszinten képződő profitjuk alacsony adókulcsokkal rendelkező államokba való átcsoportosítására. Erre adott válaszként alkották meg az OECD-tagállamok a BEPS projektet, amely több cél megvalósítására jött létre.

A célok közül az egyik legfontosabb az egyes államok adójogszabályainak eltéréseiből, joghézagaiból adódó kettős nem-adóztatás kezelése, valamint az agresszív adótervezés megakadályozása.³⁶ Másként fogalmazva az, hogy a multinacionális vállalatok számára ne legyen lehetőség arra, hogy nyereségük nagy részét adóparadicsomokba, preferenciális adórézsimmel rendelkező államokba vigyék át abból az országból, ahol a profitot ténylegesen képezték. Az adóelőnyt többek között úgy érhetik el, hogy egy adóparadicsomban működő leányvállalatnak irreálisan magas árat fizetnek egy eszköz megvásárlásáért, egy igénybe vett szolgáltatásért, vagy túl magas kamatot fizetnek számára a kölcsön tőkéje után.

Emellett az akciótervek másik fő célja a digitális gazdaság térnyerésének kezelése, amely jelentős mértékben támaszkodik az immateriális javakra és az adatfelhasználatra.³⁷ Lévén, hogy számos sajátos problémát³⁸ vet fel ez a terület, a digitális gazdaság kérdései a BEPS keretében külön akciótervben kerültek rendezésre.³⁹

Az előbbi célok elérése érdekében a G20 pénzügyminiszterei 2013-ban a BEPS Akcióterv kidolgozására szólították fel az OECD-t, amelyről a végleges jelentés 2015 novemberében készült el.⁴⁰ Az akciótervek alapvető változtatásokra,

³⁴ Mayan SAAR: Ways and Means to Realize Action Items of the BEPS Action Plan

³⁵ KECSCŐ Gábor: Nemzetközi adójog II., nappali jogász képzés előadásának anyaga, ELTE ÁJK, 2016.05.12.

³⁶ OECD BEPS Update No. 3: Taxing Multinational Enterprises, in: <https://www.oecd.org/ctp/policy-brief-beps-2015.pdf> (2016. 07. 18.)

³⁷ BEPS Frequently Asked Questions, in: <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm> (2016. 07. 18.)

³⁸ Probléma például az egyes adatbázisok értékének felbecsülése okozta nehézségek, vagy hogy miként képeznek profitot a vállalatok a digitális gazdaságban és hogyan kapcsolódik a digitális gazdaság a forrás és székhely koncepciójához

³⁹ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, in: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1 (2016. 07. 18.)

⁴⁰ BEPS Reports, <http://www.oecd.org/tax/beps-reports.htm> (2016. 07. 18.)

valamint új megegyezésem alapuló megközelítések elfogadására – beleértve a visszaélések megakadályozását szolgáló rendelkezéseket is – szólítanak fel. A BEPS projekt keretében az OECD-tagállamok 15 területet azonosítottak be, ahol a káros adójogi gyakorlat megszüntetésére van szükség nemzetközi eszközök segítségével, és minden területet külön akciótervbe foglalva elemeztek, valamint javaslatot tettek a feltárt problémák kezelésére.

Látni kell azonban, hogy az akciótervek végrehajtása nem járhat sikerrel megfelelő mértékű transzparencia, jogbiztonság és a vállalkozások számára biztosított előreláthatóság nélkül. Hiszen amellet, hogy a BEPS Akcióterv megvalósulása előnyös az egyes országok államháztartásának, abban is fontos szerepe van, hogy az államok adójogszabályai közötti eltérések esetén a multinacionális vállalatok ne kerüljenek jogilag bizonytalan helyzetbe. Összességében az Akcióterv kulcsfontosságú vonásai közé tartozik a telephely fogalmának módosítása, a transzferárazással kapcsolatos iránymutatások frissítése, az off-shore cégek számára nyújtott iránymutatások, a közvetett adók terén annak biztosítása, hogy az ÁFA abban az országban kerüljön beszedésre, ahol a fogyasztók tartózkodnak, valamint az a célkitűzés, hogy a profitot ott adóztassák, ahol a jelentős gazdasági jelenlét megvalósul. Ezek mellett egy innovatív mechanizmus is létrehozásra kerül a BEPS Projekt keretében, abból a célból, hogy a több, mint 3.500 bilaterális nemzetközi egyezményt a felvázolt problémák hatékony kezeléséhez igazítsák egy multilaterális eszközzel.

Ezt követően *Pszilosz Regina* mutatta be részletesen a BEPS 5 akciótervet, amely a káros adóverseny megakadályozását célozza.⁴¹ Elsőként az adóverseny fogalma került tisztázásra, amely szuverén államok olyan adójogalkotását jelenti, amelynek célja a beruházások bevonása különböző adókönyvtételek biztosításával, mellőzve az adóharmonizációt.⁴² Szem előtt kell azonban tartani azt, hogy az adóverseny akár pozitív hatásokkal is járhat, amelyek közül a legfontosabb az a teória, amely szerint az adókkal kapcsolatos szabályozási verseny rákényszeríti a kormányokat a költségvetési fegyelem gyakorlására. Tehát a szuverén állam mint úgynevezett *Leviathan* adóverseny esetén nem határozhatja meg korlátok nélkül az adóterhelést.

Az adóverseny negatív hatásait tekintve meg kell különböztetni egymástól a forrásországot, ahonnan a profitot áthelyezik egy adóparadicsomba, és a célországot, ahol a nyereséget végül nem, vagy kirívóan alacsony adókulccsal adóztatják. A gazdasági piac torzulása csak a forrásországban tapasztalható, valamint az általános jólét is csak ebben az államban csökken. Azonban a káros adóverseny mindkét országban módosítja az adórendszert, amely hátrányos következménynek tekinthető. Fontos azonban megemlíteni, hogy az adóverseny elsősorban a nagy tőkével és profittal működő multinacionális vállalatoknak kedvez, hiszen a professzionális adótervezés magas költségekkel jár együtt, amelynek terheit a

⁴¹ PSZILOSZ Regina: OECD Attempts to Combat Harmful Tax Competition (presentation) 3 May 2016

⁴² TALPOS, Cresneac – The effect of tax competition, p 40-41, in: <http://store.ectap.ro/articole/490.pdf>

kisebb vállalkozások nyilvánvalóan nem tudják viselni, valamint a kisebb vállalkozások ritkábban vesznek részt határon átnyúló ügyletekben. Itt szükséges ismét utalni arra, hogy a BEPS Akcióterv valójában a multinacionális vállalatokat célozza, azonban ettől függetlenül kihatással lehet minden más olyan adóalanyra, amely nemzetközi jelenléttel rendelkezik.

A káros adóversenyt generáló két legfontosabb terület az adóparadicsomok és a preferenciális adórezsimek, amelyek beazonosításának elősegítésére szolgálnak az OECD 1998-as Jelentésében szereplő kulcsfaktorok.⁴³ A preferenciális adórezsimeket illetően a BEPS 5 egy új faktort fogalmazott meg, amely az úgynevezett jelentős és valós tevékenység követelménye (substantial activity requirement), amely azt jelenti, hogy a profitot ott kell megadóztatni, ahol az eléréséhez szükséges tevékenységet ténylegesen végezték, ahol az értéket létrehozták. A jelentős tevékenység pedig egy bizonyos összefüggést takar az adóalany tevékenysége, és az olyan eszköz között, amely létrehozza az adójogi szempontból preferenciális kezelésre jogosító bevételt. Ezt az összefüggést nevezi az akcióterv Nexus Approach-nak, amelyet az immateriális javak kontextusában alkottak meg. Ennek értelmében az adóalany olyan mértékben jogosult adókedvezményre az immateriális eszköz után, amilyen mértékben a létrehozatalához közvetlenül kapcsolódó kutatási és fejlesztési költségei felmerültek. Ezt a mértéket egy képlettel határozták meg, amelynek ismertetése meghaladja a szemle kereteit.⁴⁴

Arra azonban szükséges utalni, hogy a képletben szereplő közvetlen költségek kiszámításával kapcsolatban számos ország egyet nem értését fejezte ki, így megalkották az úgynevezett *Modified Nexus Approach*-ot. Ez annyiban módosítja a *Nexus Approach*-ot, hogy engedélyez egy olyan felső határt, ameddig a közvetett költségeket figyelembe lehet venni, mintha azok közvetlen költségek lennének. Ezt a felső határt a közvetlen költségek 30 %-ában határozza meg a módosító szabály. Szintén a *Modified Nexus Approach*-ban került rögzítésre, hogy 2016. június 30-ig a részes államok kötelesek a BEPS 5 akciótervnek való megfelelés céljából módosítani jogszabályaikat, azonban azok az adóalanyok, akik számára az említett időpont előtt adókedvezményeket juttattak a BEPS 5 akciótervvel ellentétes módon, 2021. június 30-ig tovább élvezhetik azokat.⁴⁵ Mivel a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvényben (a

továbbiakban: Tao.) az immateriális jóságok után nyújtott adókedvezményben nem szerepel feltételként a nexus, azaz a tényleges kutatási-fejlesztési tevékenység kritériuma, és az immateriális javak a törvény értelmében magukban foglalják a védjegyeket is, köteles ezeket a rendelkezéseket módosítani. A 2016. évi LXVI. törvény 41. §-ával Magyarország ennek eleget is tett, amely 2016. július 16-án lépett hatályba.

A második nap délutánján egy vitát modelleztük az OECD-ben. A tárgyalás fő célja az volt, hogy elfogadjunk egy olyan multilaterális szerződést, amely az adókönyvitések formájában nyújtott állami támogatások korlátozását szabályozza. Kiindulópontként az EUMSZ 107-109. cikkei és az SCMA rendelkezései szolgáltak. A tárgyalópartnerek az Amerikai Egyesült Államok, az Európai Unió, valamint két képzeletbeli állam: egy fejlődő és egy nem európai uniós, gazdaságilag fejlett ország voltak. A tárgyalás az anyagi jogi szabályozás, az implementáció valamint a kikényszerítési mechanizmus témakörök szerint haladt. A vitából csupán néhány mozzanatot mutatunk be a szemlében.

Az állami támogatásokra vonatkozó közösségi jogi szabályozás, mint az anyagi jogi rendelkezések lehetséges mintája számos előnnyel járna. Ezek közé tartozik többek között az, hogy az állami támogatások uniós tilalma jelentős gyakorlattal rendelkezik, egy viszonylag hatékonyan működő, átlátható rendszert alkot és alkalmas a versenytorzító állami beavatkozások kiszűrésére. Ezek miatt az EUMSZ vonatkozó rendelkezései komoly hivatkozási alapot biztosítottak az Európai Unió képviselőinek a tárgyalások folyamán.

Jelentős szabályozási kérdés volt a kikényszerítési mechanizmus meghatározása is. A multilaterális egyezmények kötőerejének fokmérőjeként szolgáló intézmények között a vita résztvevői annak megfelelően érveltek, hogy mekkora köttiséget szerettek volna létrehozni saját maguk és a többi részes állam számára. Az Európai Unió egy átlátható, kétszintű nyilvánosan működő bíróság által szerette volna garantálni az érdekeit. Az államok többsége azonban egy gyengébb kikényszerítési mechanizmust szeretett volna hatályba léptetni. A mediáció gyors, hatékony, és kevésbé költséges megoldással kecsegtető volt mindazok számára, akik nem akarták, hogy a vitarendezés során elhangzottak nyilvánossá váljanak. Megalapozott aggályok merültek azonban fel ezzel a megoldással kapcsolatban, hiszen nem lett volna biztosított az itt született döntések kötelező ereje, ezáltal a szerződés érvényesülése kérdőjeleződött volna meg. A kompromisszumot végül egy két szakaszos eljárás jelentette, melyben a mediációs szakasz a két szerződő állam közötti érdekkülönbség rendezésére szolgál. A szerződés szerinti tiltott állami támogatást nyújtó részes állammal szemben eljárást indító fél titkos eljárás útján rendezheti jogvitáját. Amennyiben nem sikerül egyezségezre jutniuk, a mediátor nyilvánosságra hozza álláspontját az ügyről és azt egy választottbíró elé utalja, amely nyilvános eljárás keretében, kötelező erejű döntést hozva zárja le a jogvitát.

A csereszeminárium zárásaként elhangzó köszönőbeszéd során *Prof. Marco Greggi* bejelentette, hogy jövőre Ferrarában folytatódik a rendezvény. A nemzetközi, európai és nemzeti adójog mozgalmas világára tekintettel biztosak lehetünk abban, hogy 2017-ben is izgalmas témákban gazdag napok várnak a résztvevőkre.

⁴³ Kulcsfaktorok az adóparadicsomok beazonosítására: 1) Adó hiánya, vagy kirívóan alacsony adókulcs 2) Hatékony információcsere hiánya 3) Átláthatóság hiánya 4) Tényleges tevékenység hiánya.

Kulcsfaktorok a preferenciális adórezsimek beazonosítására: 1) Adó hiánya, vagy kirívóan alacsony adókulcs 2) A preferenciális adórezsimek elszigetelése a hazai piactól, pozitív adódiszkrimináció 3) Átláthatóság hiánya 4) Hatékony információcsere hiánya.

Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, in: <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> (2016. 07. 18.)

⁴⁴ OECD/G20 BEPS: Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, in: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report_9789264241190-en#page1 (2016. 07. 18.)

⁴⁵ OECD/G20 BEPS Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes, in: <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf> (2016. 07. 18.)