

# NEMZETKÖZI ADÓJOGI CSERESZEMINÁRIUM AZ ADÓZÁS ALKOTMÁNYJOGI ÉS AZ UNIÓS ADÓJOG EGYES KÉRDÉSEIRŐL<sup>1</sup>

BENCZE KLAUDIA<sup>2</sup>, DÁNFALVI TAMÁS RUDOLF<sup>3</sup>, HENTERNÉ BUDAI BRIGITTA<sup>4</sup>, HOFFER HELÉNA<sup>5</sup>,  
MÉSZÁROS ANETT<sup>6</sup>, MEZŐ EMESE<sup>7</sup>, PECSENYE FLÓRA<sup>8</sup>, SZÁSZ KATINKA<sup>9</sup>, TÓTH CSENGE<sup>10</sup>



## Abstract

A nemzetközi adójogi cserszeminárium 11. ülését rendezték meg a Heidelbergi Egyetem, a Ferrarai Egyetem és az Eötvös Loránd Tudományegyetem közreműködésével. A kétnapos szeminárium az adójog örökzöld alkotmányjogi kérdéseivel és az európai adójog napjainkban különösen fontos problémáival foglalkozott Heidelbergben.

## International tax law joint-seminar on constitutional questions of taxation and on some issues of the European taxation

11<sup>th</sup> annual meeting of the international tax law joint-seminar was held by the co-operation of the Heidelberg University, Ferrara University and Eötvös Loránd University. The two-day-long seminar in Heidelberg dealt with the ever-green constitutional questions of taxation and with the issues of EU tax law that are very significant nowadays as well.

<sup>1</sup> A szemlét szerkesztette Kecsó Gábor, lektorálta Simon István.

<sup>2</sup> Az ELTE Állam- és Jogtudományi Kar jogász szakos hallgatója. Erasmus tanulmányútját a luxemburgi egyetemen töltötte. Több tudományos diákkör aktív tagja, diákköri titkár. A 2019-es OTDK-án pénzügyi tagozatban legjobb opponensi különdíjat nyert. Szakmai gyakorlatát a Kúrián teljesítette.

<sup>3</sup> Az ELTE Állam- és Jogtudományi Kar negyedéves jogász szakos hallgatója, jelenleg a Heidelbergi Ruprecht-Karl Egyetemen folytatja tanulmányait.

<sup>4</sup> Az ELTE Állam- és Jogtudományi Kar negyedéves jogász szakos hallgatója, a Pénzügyi Jogi Tudományos Diákkör tagja.

<sup>5</sup> Az ELTE Állam- és Jogtudományi Kar negyedéves jogász szakos hallgatója, a Pénzügyi Jogi Tudományos Diákkör tagja.

<sup>6</sup> Az ELTE Állam- és Jogtudományi Kar negyedéves jogász szakos hallgatója. A Corvinus Egyetem pénzügy- és számvitel alapszakos diplomájával rendelkezik. Szakmai gyakorlatát a Jalsovszky Ügyvédi Irodában töltötte adójogi területen.

<sup>7</sup> Az ELTE Állam- és Jogtudományi Karának negyedéves jogász szakos hallgatója. Csapatával II. helyezést ért el az idén áprilisban megrendezésre

került PwC-ELTE Kupa adójogi esettanulmányi versenyen. Szakmai gyakorlatát tavasszal a Gazdasági Versenyhivatalnál töltötte, a tavaszi szemeszterben pedig ERASMUS részképzésen fog részt venni Belgiumban, a Katholieke Universiteit Leuven-en.

<sup>8</sup> Az ELTE Állam- és Jogtudományi Karának negyedéves jogász szakos hallgatója, a 2014/2015. évi Országos Középiskolai Tanulmányi Versenyen, nyelvtan tárgyból, országos 14. helyezést, az ELTE ÁJK Római Jogi és Összehasonlító Jogtörténeti Tanszéke által szervezett „Okosabb vagy, mint Ulpianus?” versenyen 6. helyezést ért el.

<sup>9</sup> Az ELTE Állam- és Jogtudományi Karának negyedéves jogász szakos hallgatója és a ELSA Hungary tudományos tevékenységekért felelős Direktora. 2018 nyarán Isztambulban vett részt nyári egyetemen a „Mergers and acquisitions” témában. Szakmai gyakorlatát idén nyáron szintén Isztambulban tölti, Törökország vezető független ügyvédi irodájában, a Hergüner Bilgen Özeke Attorney Partnership-nél.

<sup>10</sup> Az ELTE Állam- és Jogtudományi Karának negyedéves jogász szakos hallgatója. 2018 őszén Erasmus+ Ösztöndíj Program keretében az olaszországi Università degli Studi di Milano-Bicocca diákja volt. Jelenleg a CIB Bank Zrt.-nél tölti szakmai gyakorlatát.

## 1. A szeminárium résztvevői és témái

2019. május 8-án és 9-én a heidelbergi Ruprecht Karls Egyetem Jogi Karának falai között a Ferrarai Egyetem és az Eötös Loránd Tudományegyetem pénzügyi joggal foglalkozó oktatóit és diákjait látták vendégül a csereszeminárium házigazdái, Prof. Ekkehart Reimer és Prof. Hanno Kube. Az olasz csapatot ezúttal is Prof. Marco Greggi kísérte el. A magyar hallgatókkal Simon István (az ELTE ÁJK Pénzügyi Jogi Tanszékének vezetője), Darák Péter (a Kúria elnöke, az ELTE ÁJK oktatója) és Kecő Gábor (az ELTE ÁJK adjunktusa) tartott.

A csereszeminárium egy rövid megemlékezéssel vette kezdetét. Prof. Stephen Cohen (Georgetown University, Washington D.C.) emléke előtt tisztelegtek a résztvevők egy Cohen Professor Úrról készült kép felavatásával és néhány emlékezetes történet felidézésével. Cohen professzor úr a kezdetektől fogva (2009-től) aktív tagja volt az csereszemináriumoknak. Előadásait és hozzászólásait feledni nem fogjuk.

A csereszeminárium két munkanapja közül az első azokkal a kérdésekkel foglalkozott, amelyek az alkotmányjog és az adójog metszéspontjában találhatóak. A második az Európai Unió aktuális adójogi problémáit tárgyalta. Az alábbiakban a magyar csapat tagjai által kutatott témák rövid bemutatására kerül sor.

## 2. Az első nap témái

A csereszeminárium első témája a fizetőképesség elvével foglalkozott, „*Ability to pay: a constitutional requirement revisited*” címmel. Tóth Csenge előadásának keretein belül a magyar szabályozással ismerkedhetett meg a hallgatóság. Lényegét tekintve a fizetőképesség elve egy materiális egyenlőségi tétel, amelynek kiindulópontja az egyenlő áldozat, azaz az egyenlő teher, ami mindenki esetében más a teherbíró képességének függvényében.<sup>11</sup> A fizetőképesség elve az arányos adóztatást foglalja magában, amelyet a vertikális és horizontális egyenlőség keretei között értelmeztünk.<sup>12</sup>

A tehermegosztás hatályos szabályait az Alaptörvény XXX. cikkének két bekezdése, valamint a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény (a továbbiakban: Stabilitási tv.) egyes rendelkezései tartalmazzák. Az Alaptörvény, a korábbi Alkotmányhoz hasonlóan, tartalmaz egy közteherviselési klauzulát, amely a fizetőképesség elvét egy speciális jogegyenlőségi tételként jeleníti meg.<sup>13</sup> Az Alaptörvény három tehermegosztási elvet tartalmaz, amelyek a következők: teherbíró képesség, gazdaságban való részvétel, gyermeknevelési költségek figyelembe vétele.<sup>14</sup> Ezzel szem-

ben a német Alaptörvény nem nevesíti a fizetőképesség elvét, ugyanakkor a Német Szövetségi Alkotmánybíróság levezette azt az egyenlőség elvéből.<sup>15</sup>

A teherbíró képességet kibontó egyik szabály a Stabilitási törvényben található, amely alapján a munkából szerzett jövedelmekre egy lineáris adómértéket kell alkalmazni.<sup>16</sup> Egy másik szabály, amely segít a teherbíró képesség fogalmának a meghatározásában, az adók behatárolására vonatkozik. Eszerint a munkáltatói és munkavállalói közterhek nem haladhatják meg a munkavállaló nettó bérét.<sup>17</sup> Ahogyan azt fentebb említettük, az Alaptörvény kifejezetten kimondja, hogy a teherbíró képesség megállapításánál figyelembe kell venni a gyermeknevelés költségeit, ezzel megteremtve a családi adózás alkotmányos alapját, amelyet a Stabilitási tv. tovább részletez.

A csereszemináriumi előadássorozat második témájának feltérképezése Hoffer Heléna feladata volt. Előadása címe: „*How does the right to equality translate on the field of substantive tax law?*” Az előadó a horizontális és vertikális igazságosság elvének való megfelelést vizsgálta az egyes adónemek (mint például a személyi jövedelemadó, az általános forgalmi adó, a társasági adó és a szektorális különadók) tekintetében. Ezen követelmény érvényesülésének elemzését megelőzően az előadó kiemelte, hogy fontos szerepe van az egyenlőségnek és a diszkrimináció tilalmának, hiszen jogi szempontból ugyanazon érem két oldalát jelentik. Az egyenlőséghez való jog az egyén alanyi joga, a diszkrimináció tilalmának tiszteletben tartása pedig mások ezzel szemben álló kötelezettsége. Az adózásra vonatkozó igazságosság elvét sokszor a fizetőképesség elvével azonosítják, amelynek értelmében az adóterhet a fizetésre kötelezettek között a teherbíró képességükkel arányosan kell szétosztani, tehát az egyenlő jövedelmi és vagyoni viszonyok között lévők esetében az azonos terhelést, míg az eltérő pozícióban lévők esetében az eltérő terhelést kell megvalósítani (horizontális és a vertikális igazságosság követelménye).<sup>18</sup>

Az egyes adónemek tekintetében a személyi jövedelemadó elemzése került először kifejtésre, amely elsősorban a progresszív jövedelemadóztatás kérdésére, valamint a családi ked-

gyermeket nevelők esetében a gyermeknevelés kiadásainak figyelembevételével kell megállapítani.”

<sup>15</sup> SIMON István (2018): i.m. 12.

<sup>16</sup> Stabilitási tv. 36. § „(1) A természetes személy munkaviszonyból, munkaviszonnyal egy tekintet alá eső jogviszonyból, munkavégzésre irányuló egyéb jogviszonyból származó jövedelme (a továbbiakban együtt: munkával megszerzett jövedelem) után, annak alapul vételével teljesítendő olyan fizetési kötelezettséget, amely a központi költségvetés – ide nem értve a társadalombiztosítás pénzügyi alapjait és az elkülönített állami pénzalapokat – bevételét képezi, a jövedelem összegétől függetlenül, a jövedelem azonos arányában egységesen kell megállapítani.”

<sup>17</sup> Stabilitási tv. 36. § „(2) A munkával megszerzett jövedelem alapján a magánszemély, illetve a munkáltató, kifizető által teljesítendő fizetési kötelezettség terhének növelését, vagy a munkával megszerzett jövedelem alapján új fizetési kötelezettséget csak akkor lehet megállapítani, ha a munkával megszerzett jövedelem után a magánszemély, illetve ez alapján a munkáltató, kifizető által teljesítendő fizetési kötelezettség együttesen nem haladja meg a magánszemély munkával megszerzett jövedelmének az ez után a természetes személy által teljesítendő fizetési kötelezettségekkel csökkentett összegét.”

<sup>18</sup> SIMON István (2018): i.m. 12.

<sup>11</sup> RICHARD MUSGRAVE: *The Theory of Public Finance*. New York, McGraw-Hill, 1959. 160.

<sup>12</sup> SIMON István (2018): Az Alaptörvény hatása az adójogra, különös tekintettel a magánszemélyek adózásában bekövetkezett változásokra. In: *MTA Law Working Papers*, Budapest, MTA Társadalomtudományi Kutatóközpont, (14) 12.

<sup>13</sup> 127/2009. (XII. 17.) AB határozat.

<sup>14</sup> Alaptörvény XXX. cikk „(1) Teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez. (2) A közös szükségletek fedezéséhez való hozzájárulás mértékét a

vezményre<sup>19</sup> terjedt ki. Számos szerző a progresszív adóztatást tartja a vertikális igazságosság megvalósulásának, azonban a hatályos egykulcsos rendszer is lehetőséget ad bizonyos esetekben arra, hogy a magasabb jövedelemmel rendelkezők több adót fizesse, hiszen az igazságosság megvalósításának nem az adókulcs az egyetlen eszköze, ezért meg kell említenünk az adókedvezményeket és mentességeket is.<sup>20</sup> A prezentáció során bemutatásra került, hogy a magyar személyi jövedelemadó rendszer egyfajta progresszív terhelést valósít meg, hiszen a teherviselő képességet a családfenntartás költségeire figyelemmel határozza meg, amelynek értelmében az adóalany családfenntartási kötelezettsége csökkenti a közterhek viselése terén a fizetőképességet. Az előadás kitért a létminimum adóztatására, valamint az egyszerűsített közteherviselési hozzájárulás igénybevételének a lehetőségeire is. A személyi jövedelemadó mellett kiemelendő az általános forgalmi adó, amely ténylegesen nem a fogyasztást, hanem a fogyasztással jelentkező kiadást terheli. Az előadó bemutatta, hogy ez az adónem szemben áll a fizetőképesség elvével azért, mert lényegét tekintve regresszív, hiszen a társadalom alacsonyabb jövedelmű rétegeit jobban sújtja. A jogegyenlőség körében az előadás hangsúlyozta, hogy a közterhekhez való hozzájárulás, mint alkotmányos kötelezettség, nem csak a természetes személyek vonatkozásában áll fenn. Ezen követelmény biztosítása érdekében az előadó érintette a társasági adót, a kisadózó vállalkozások tételes adóját (KATA), valamint a kisvállalati adót (KIVA) is.

*Henterné Budai Brigitta* azt járta körbe, hogy alkotmányjogi problémának tekinthető-e a feketegazdaság? („*Are the shadow economy and other deficits in tax law enforcement an issue for constitutional law?*”) Érdemes először az adatokat megfigyelni, mert ezek jól érzékeltetik az elemzett problémát. A feketegazdaság mértéke 2015-ben Magyarországon 20,49% volt.<sup>21</sup> Az Alaptörvény XXX. cikkében megfogalmazott teherbíró képesség nem az egyén szubjektív megítélésén alapul. Törvényi feltételei vannak annak, hogy mikor és hogyan mentesül egy adóalany az adó megfizetése alól. Azzal, hogy egyesek elkerülik az adó befizetését, legalábbis részben nem az adóbevételek csökkennek, hanem az adókulcsok növekednek<sup>22</sup>, azaz hosszútávon a jogkövetőkre nagyobb adóteher hárul. A feketegazdaság eltünteti az adóalap és ezzel az adó egy részét, így a közös szükségletek finanszírozása veszélybe kerülhet.

Magyarországon az áfarés, azaz az áfának az a része, amit jogszerűtlenül nem fizetnek be, 2012 óta összesen 9%-kal mérséklődött hazánkban. 2016-ban már csak 13% volt.<sup>23</sup> Az

EU országaiban átlagban 12,3% volt 2016-ban<sup>24</sup>, tehát Magyarországon így is az átlag feletti volt ez a mutató, de az új elektronikus rendszerek jó hatással voltak az áfarésre. Három ilyen rendszert érdemes megemlíteni. Ezek segítségével a jogalkotó igyekszik háttérbe szorítani a feketegazdaságot. 2013-ban vezették be az online pénztárgépeket, amelynek lényege, hogy az üzletekben lévő pénztárgépek azonnali, valós idejű, teljes körű és megváltoztathatatlan adatokat küldenek az adóhatóság részére.<sup>25</sup> 2015-ben vezették be az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszert, amely az Európai Unió valamely más tagállamából Magyarország területére, Magyarország területéről az Európai Unió valamely más tagállamába irányuló, a termék közúti fuvarozásával, illetve a Magyarország területén belül megvalósuló, a termék közúti fuvarozásával összefüggő adókötelezettségek teljesítésének ellenőrzését szolgálja.<sup>26</sup> Végül 2018-ban az online számlarendszer került bevezetésre, amely szerint adatszolgáltatási kötelezettség terheli az adóalanyt a legalább 100 ezer forint áthárított általános forgalmi adót tartalmazó, belföldi adózók közötti ügyletekről kiállított számláiról.<sup>27</sup>

*Mészáros Anett* tartotta a következő előadást „*Do constitutions establish upper limits to the overall tax burden?*” címmel, amelynek keretében az állam adóztatási hatáskörének korlátját vizsgálta az összáadóteher felső határának szempontjából. Az előadás kiindulópontja a régi Alkotmány, illetve az Alaptörvény szabályozása és az ezekhez kapcsolódó alkotmánybírói döntések megállapításai voltak. Az előadó értelmezése alapján az összáadóteher azoknak a fizetési kötelezettségeknek az összességét jelenti, amelyek a magyar adórendszer központi és helyi szintjéről mindösszesen adódnak.

Az Alkotmánybíróság az Alkotmány rendelkezése alapján<sup>28</sup> megállapította, hogy az államnak nagy szabadsága van azon a téren, mit választ meg adótárgynak.<sup>29</sup> Az Alkotmánybíróság egy következő határozatában felállította az arányosság követelményét, amikor kimondta, hogy az állam által meghatározott fizetési kötelezettségnek meg kell felelni az alanyi kötelezettek jövedelmi és vagyoni viszonyainak. Az adó mértékének alkotmányosságát vizsgálva az Alkotmánybíróság megállapította, hogy ha az adó olyan elvonást tartalmaz, amely az adóalany ellehetetlenülését eredményezi, az már nem tekinthető adónak.<sup>30</sup> Az Alkotmánybíróság adóügyeket előadó bírása szerint mivel erre nincs felhatalmazása, az Alkotmánybíróság nem az adóztatás egészének arányosságát vizsgálja.<sup>31</sup> A kérdés megválaszolását nehezíti, hogy az Alaptörvény az Alkotmánybíróság hatáskörét átmenetileg korlátozza.<sup>32</sup> Ugyanakkor, ha egyszerűbben szemléljük a kérdést és elfogadjuk azt a felvetést, hogy minden

<sup>19</sup> A személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény 29/A. §.

<sup>20</sup> SIMON István (2012): *Pénzügyi Jog II.* Budapest, Osiris, 212.

<sup>21</sup> MEDINA, Leandro – SCHNEIDER, Friedrich (2018): *Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?* *IMF Working Paper* (17) 172.

<sup>22</sup> W. SPICER, Michael (1993): Az adócsalás kívánatoságáról a hagyományos, illetve az alkotmányjogi gazdaságtan nézőpontjából. In: SEMJÉN András (1993): *Adózás, adórendszerek, adóreformok.* Szociálpolitikai Értesítő, (1-2), 129.

<sup>23</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2018\\_vat\\_gap\\_report\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf) Utolsó letöltés ideje: 2019. június 7.

<sup>24</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2018\\_vat\\_gap\\_report\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf) Utolsó letöltés ideje: 2019. június 7.

<sup>25</sup> KÁDÁR Gábor András (2016): Online pénztárgépekkel kapcsolatos ellenőrzési jogesetek. *Adókérdés* (7), 8.

<sup>26</sup> Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény 7. § 14. pont.

<sup>27</sup> <https://onlineszamla.nav.gov.hu/> Utolsó letöltés ideje: 2019. április 7.

<sup>28</sup> A Magyar Köztársaság Alkotmánya 70/I. §.

<sup>29</sup> 620/B/1992. AB határozat.

<sup>30</sup> 531/B/1991. AB határozat.

<sup>31</sup> TERSZTYÁNSZKINÉ VASADI Éva (2006): *A magyar Alkotmánybíróság pénzügyi tárgyú döntései.* Budapest, PPKE JÁK – Szent István Társulat, 10.

<sup>32</sup> Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdés.

adóból származó forrás alapja a jövedelem, akkor azt lehet mondani, hogy létezik felső határ, mégpedig meghatározott típusú jövedelemre nézve. A munkából szerzett jövedelmekre kirótt közterhek nem haladhatják meg a nettó bért, ahogyan arra már Hoffer Heléna előadása ismertetésekor is utaltunk.

A következő előadást *Mező Emese* tartotta. Előadásának címe: „*Do constitutions contribute to the interactions between different types of taxes?*” A prezentáció két fő részre tagolódott. Az első rész a pénzügyi alkotmányjog rendelkezéseivel foglalkozott. A második részben egyes interakciók kerültek bemutatásra az adójog egyes anyagi jogi szabályai között. A szemle keretei között utóbbiakra mutatunk be néhány példát. Az adónemek közti kapcsolatokat az előadó megállapításai szerint nem lehet az Alaptörvényre visszavezetni. Sokkal inkább adópolitikai megfontolásokon nyugszanak, mint alkotmányos kötelezettségeken. A társasági adó (a továbbiakban: tao), a helyi iparüzési adó és az innovációs járulék, valamint a társasági adó és a hitelintézetek különadója kapcsán azt kell kiemelni, hogy a társasági adó alapját csökkenti a helyi iparüzési adó, illetve az innovációs járulék tényleges nyereségadó-ráfordításként elszámolt adóévi összege,<sup>33</sup> illetve ugyanez az összefüggés figyelhető meg a társasági adó és a hitelintézetek különadója kapcsán.<sup>34</sup> Fontos összefüggés, hogy a kisvállalati adó alanya mentesül a társasági adó, a szociális hozzájárulási adó, illetve a szakképzési hozzájárulás bevallása és megfizetése alól.<sup>35</sup> A kisadózó vállalkozások tételes adóját jogszerűen választó kisadózó vállalkozások és vállalkozók mentesülnek a társasági adó megállapítása, bevallása és megfizetése, valamint többet között a személyi jövedelemadó és járulékok megállapítása, bevallása és megfizetése alól is.<sup>36</sup>

Az első nap utolsó előadását *Szász Katinka* tartotta „*Az Alaptörvény hatása a helyi és a regionális adókra*” címmel. A magyar helyi adórendszer három jogforrási pilléren alapul: az Alaptörvényen, a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvényen (a továbbiakban: Htv.),<sup>37</sup> illetve a helyi önkormányzatok adórendeletein.

Magyarországon az Alaptörvény 32. cikk (1) bekezdése sorolja fel a helyi önkormányzatok alapvető hatásköreit, többet között a helyi adók fajtájáról és mértékéről való döntéshozatalt törvény keretei között.<sup>38</sup> Az Alaptörvény ezzel a rendelkezéssel teremt meg a helyi önkormányzatok adómegállapítási hatáskörét.

Azzal, hogy az önkormányzatok adóztatási hatalmának alapjai alkotmányos szinten vannak lefektetve, a jogalkotó kifejezésre juttatja, hogy a helyi adókkal kapcsolatos hatáskör eredeti. Ez mozgásteret biztosít az önkormányzat számára az állami szervekkel szemben és jogosultságot teremt arra nézve, hogy a helyi közszolgáltatásokhoz szükséges pénzügyi

fedezet biztosítására adót vezessenek be.<sup>39</sup> Ezen hatáskört azonban a helyi önkormányzatok csak a Htv. szabta keretek között gyakorolhatják, önkormányzati adórendeletek megalkotásával. Amint azt az Alkotmánybíróság is megerősítette, a Htv.-ből a közterhekhez való hozzájárulási kötelezettség közvetlenül nem keletkezik,<sup>40</sup> az adókötelezettség ugyanis, a helyi önkormányzat adórendeletén alapszik. Abban az esetben, ha az önkormányzati adórendelet átlépi a törvény szabta kereteket, akkor a rendelet magasabb szintű jogszabályba ütközik és ezért megsemmisíthető.

Magyarországon nincs megyei adó, tekintettel arra, hogy hiányzik az Alaptörvény által a jog gyakorlásának feltételként meghatározott törvényi keret. A Htv. 1. § (1) bekezdése nem teszi lehetővé, hogy a megyei önkormányzat közgyűlése helyi adót vezessen meg.

A Htv. hatályos rendelkezései egy zárt lista keretében határozzák meg, azt az öt helyi adót, amelyek közül választhat a helyi önkormányzat, hogy illetékességi területén melyet kívánja bevezetni: építményadó, telekadó, magánszemély kommunális adója, idegenforgalmi adó, helyi iparüzési adó. 2015. január 1-jétől kezdve a Htv. módosítása lehetővé teszi, hogy az önkormányzatok illetékességi területükön települési adót vezessenek be a nyílt listás megoldás szerint.<sup>41</sup>

### 3. A második nap témái

A második nap első előadását „*Do constitutions requires the elimination of double taxation?*” címmel *Bencze Klaudia* tartotta. A témát két oldalról közelítette meg. Egyrészt megvizsgálta, hogy feloldható-e a kettős adóztatás problémája alkotmányi tilalom előírásával, másrészt ismertette a magyar Alaptörvény releváns rendelkezéseit és állást foglalt, hogy van-e hasonló hazai követelmény.

A nemzetközi kettős adóztatás államhatárokon átvéelő probléma. Így a tilalom alkotmányos szintű kikötése esetén az állam csak akkor tudná biztosítani az alkotmányos rendelkezés érvényesülését, ha minden esetben, amikor a kettős adóztatás problémája felmerül, és a másik érintett állam nem áll el az adóztatástól, lemondana erről a jogáról. Ez abból következik, hogy egy nemzeti szabálynak nincs kötelező hatálya más államokra nézve. Vitan felül áll tehát, hogy nemzetközi problémát orvosolni csak nemzetközi együttműködés keretében lehet, többek között egyezmények útján. Egyetlen, vagy több állam nemzeti szabályozása ezen nemzetközi természetű problémára nem tud hatékony megoldást biztosítani.<sup>42</sup>

A magyar Alaptörvény kapcsán az előadó a *XXX. cikkről*, a *Q) cikkről* és a *XV. cikkről* beszélt. Hangsúlyozta, hogy az Alaptörvény *Q) cikke* alapján Magyarország biztosítja a nemzetközi jog és a magyar jog összhangját, így amennyiben a probléma két olyan ország viszonylatában merül fel, ame-

<sup>33</sup> A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao.tv.) 8/B. § (1) bekezdés a) pont.

<sup>34</sup> Tao.tv. 18/C. § (21) bekezdés.

<sup>35</sup> A kisadózó vállalkozások tételes adójáról és a kisvállalati adóról szóló 2012. évi CXLVII. törvény 21. § (2) bekezdés a)-c) pont.

<sup>36</sup> A kisadózó vállalkozások tételes adójáról és a kisvállalati adóról szóló 2012. évi CXLVII. törvény 9. § (1) bekezdés b)-c) pont.

<sup>37</sup> Kecskő Gábor (2016): *A helyi önkormányzatok pénzügyi jogi jogállása*. Budapest, ELTE Eötvös, 229-246.

<sup>38</sup> Magyarország Alaptörvénye 37. cikk (4) bekezdés.

<sup>39</sup> 67/1991. (XII. 21.) AB határozat, ABH 1991. 354.

<sup>40</sup> 1827/B/1991. AB határozat, ABH 1992. 532.

<sup>41</sup> Htv. 1/A. §.

<sup>42</sup> Vannak olyan álláspontok, miszerint a nemzetközi egyezmények szükségé a probléma orvoslására csupán „mítosz” (Lásd: DAGAN, Tsilly (2000): The tax treaties myth. *Journal of International Law and Politics*, Vol. 32, No. 939.)

lyeknek van egymással a kettős adóztatás elkerülését szolgáló egyezménye, úgy ennek betartása alkotmányos követelmény. Ezt az esetet az előadó indirekt alkotmányossági tilalomnak nevezte.<sup>43</sup>

Elmondta, hogy bizonyos esetekben a diszkrimináció tilalmába (XV. cikk) is ütközhet a kettős adóztatás. Ismertette az Alkotmánybíróság gyakorlatát, amiből kiderült, hogy az Alkotmány 70/I. §-a<sup>44</sup> nem tartalmazta a kettős adóztatás eltörlésének követelményét, illetőleg, hogy a kettős adóztatás nem értelmezhető nemzeti viszonylatban, a probléma csak két állam bizonyos adójogszabályai érvényesülése tekintetében merülhet fel.<sup>45</sup> Kitért arra is, hogy nincs lényegi különbség az Alkotmány 70/I. §-a és az Alaptörvény jelenleg hatályos XXX. cikke között. Ezért az előadó nem gondolja, hogy a korábbihoz képest más álláspontra jutna ma az Alkotmánybíróság. Az előadó konklúziója szerint bár az Alaptörvényből a kettős adóztatás teljes eltörlésének követelménye nem vezethető le, azonban a Q) cikk alapján megállapítható Magyarország azon kötelezettsége, hogy törekedjen annak elkerülésére. Ezt azzal indokolta, hogy a gazdasági fejlődés – ami a közös piac működéséhez is nélkülözhetetlen – minden nemzet érdeke. Ezért pedig e nemzetek kötelesek egymással együttműködni. Ezen felül, mint Unió tagállamnak Magyarországnak feladata, hogy biztosítsa az Európai Unió Működéséről szóló szerződés (a továbbiakban: EUMSZ) rendelkezéseinek érvényesülését. Az EUMSZ pedig leszögezi az egységes belső piac, illetőleg az alapvető szabadságok sérthetlenségét. Az előadó szerint pedig a kettős adóztatás akadályt állít a közös piac hatékony működésének, valamint akadályozza az alapvető szabadságok érvényesülését, ezért eltörlésére való törekvés alkotmányos követelmény.<sup>46</sup>

A nemzetközi perspektívák ismertetése során *Dánfalvi Tamás Rudolf* „Az adórendszerek integritása: kollektív felelősség (?)” című prezentációjában arra a kérdésre kereste a választ, hogy szükséges-e alkotmányos szinten megakadályozni a multinacionális vállalatok<sup>47</sup> adóalap-erózióra és nyereség-átcsoportosításra<sup>48</sup> vonatkozó törekvéseit.

A társaságok adóztatásában hagyományosan a jövedelem (nyereség) képezi az adótárgyat, amely megközelítést a magyar a szabályozásban a vállalkozási tevékenység, mint adótárgy váltott fel.<sup>49</sup> A Tao.tv. szerint Magyarországon a jövedelem- és vagyonszerzésre irányuló, vagy azt eredményező gazdasági tevékenység (a továbbiakban: vállalkozási tevékenység) alapján társasági adó kötelezettségnek kell eleget tenni.<sup>50</sup>

A BEPS egy olyan akcióterv-csomagot takar, amely a globális vállalatok adózási magatartására utal. Tulajdonképpen

azt jelenti, hogy egyes multinacionális vállalatok adóköteles vállalkozási tevékenységükkel szerzett profitot adminisztratív, számviteli, adótervezési eszközökkel magas adóterhelésű országokból átcsoportosítják alacsony adóterhelésű országokba, hogy így csökkentsék társasági adófizetési kötelezettségüket. Mind az államháztartások megkárosításának orvoslása érdekében, mind a globális kereskedelemre gyakorolt negatív hatás megakadályozása érdekében a G20-ak kezdeményezésére a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet<sup>51</sup> összeállított egy 15 pontos akciótervet,<sup>52</sup> amely a jelenség különböző aspektusaira reflektál. A BEPS fő célja, hogy minden multinacionális vállalat ott teljesítse adófizetési kötelezettségét, ahol a tényleges vállalkozási tevékenységet kifejtette.

A kérdéskör azonban feloldhatatlannak tűnő ellentéteket hordoz magában. Egyrészt, hogy az egyes államok olyan fiskális politikát folytatnak, amelynek következtében alacsony adókulccsal vagy egyéb adókedvezménnyel „magukhoz csábítják” a multinacionális vállalatokat. Így az egyes államok világszinten versenyeznek egymással. Másrészt a piacgazdaság törvényszerűségeire figyelemmel érthető, hogy a multinacionális vállalatok arra törekednek, hogy minél kevesebb adót fizessenek.

*Pecsenye Flóra* tartotta a csereszeminárium utolsó előadását, amely annak az elemzése volt, hogy milyen befolyással bírnak az egyes tagállamok alkotmányaiban foglalt rendelkezések arra a helyzetre, amikor az Európai Unió egy uniós adó bevezetéséről határoz. A téma különösen izgalmasnak ígérkezett, hiszen egy nehéz kérdéstről van szó. Emellett a téma aktuális is, mert szoros összefüggésben áll a pénzügyi szuverenitással, ami jelenleg központi eleme az Európai Unió jövőjéről folytatott tárgyalásoknak. A vita tulajdonképpen arról zajlik, hogy milyen irányban fejlődjön tovább az európai integráció: maradjon-e meg a jelenlegi rendszer, annak számos hiányosságával együtt, vagy inkább a kapcsolatok erősítése a kívánatos elképzelés, amely hosszú távon akár az Európai Egyesült Államok koncepciójának a megvalósításához is vezethet.

Az előadás során az uniós adót saját forrásként értelmeztük, ugyanis ahhoz, hogy egy adó valóban az Európai Unió bevétele legyen, és ne a tagállamoké, az szükséges, hogy az érintett adó szerepeljen a saját forrásokról szóló határozatban megtalálható listán. A téma elemzése során elsőként tehát azt vizsgálta az előadó, hogy jelenleg rendelkezik-e hatáskörrel az Európai Unió arra, hogy bevezessen egy ilyen adót, és amennyiben igen, akkor milyen lehetőségek állnak a rendelkezésére. A kiindulópont az EUMSZ 113. és 115. cikkei voltak, amelyek alapján az Európai Unió hatáskörébe tartozik az, hogy adóügyekben egyhangúan, vagyis minden tagállam igénylő szavazata mellett, irányelveket fogadjon el.

Ahhoz azonban, hogy az ilyen módon meghatározott adó valóban uniós adó legyen, szükséges megteremteni az EU saját forrása minőségét. Ennek érdekében követni kell az EUMSZ 311. cikkét, amely a saját forrásokról szól. Eszerint egy új saját forrás létrehozásához a Tanácsnak egyhangúan

<sup>43</sup> Magyarországnak nagyszámú kettős adóztatás (és nem adóztatás) elkerülését szolgáló bilaterális egyezménye van és számuk csak nő.

<sup>44</sup> „Minden természetes személy... köteles jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően a közterbekhez hozzájárulni.”

<sup>45</sup> 740/B/1998. AB határozat.

<sup>46</sup> KOFLER, George W. – MASON, Ruth (2007): Double taxation: a European “switch in time?” *Columbia Journal of European Law*, Vol 14. No. 1.

<sup>47</sup> Multi-national enterprises (MNE).

<sup>48</sup> Base Erosion and Profit Shifting (a továbbiakban: BEPS).

<sup>49</sup> Egyes pénzügyi tárgyú törvények módosításáról szóló 2006. évi LXI. törvény 21. §.

<sup>50</sup> Tao.tv. 1. § (1) bekezdés.

<sup>51</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development (a továbbiakban OECD)

<sup>52</sup> Bővebben lásd: <https://www.oecd.org/ctp/beeps-actions.htm>.

el kell fogadnia egy erről szóló döntést határozati formában. Azonban ez a döntés mindaddig nem léphet hatályba, amíg azt a tagállamok a saját alkotmányos követelményeiknek megfelelően meg nem erősítik. A következő logikai lépésben tehát azt vizsgálta az előadó, hogy Magyarországon pontosan mit jelentenek ezek az alkotmányos követelmények. Erre vonatkozó szabályokat az Alaptörvény *E) cikke*, illetve a *19. cikke* tartalmaz. A jelenleg hatályos saját forrásokra vonatkozó határozat, a 2014/335 EU, Euratom Tanácsi rendeletet megvizsgálva megállapítható, hogy Magyarországon az alkotmányos követelményeknek megfelelő megerősítés egy egyszerű többséggel meghozott törvény elfogadásával valósul meg.

Ugyanakkor fontos rámutatni arra, hogy az EUMSZ, illetve az Európai Unióról szóló szerződés (a továbbiakban: EUSZ) több ponton is lehetővé teszi az egyhangúságtól való eltérést, így felvetődik az a kérdés, hogy megkerülhetőek-e a fentebb ismertetett rendelkezések egy uniós adó bevezetése kapcsán. A lehetőségek (EUSZ 20. cikk, EUMSZ 326-334. cikk; EUMSZ 116. cikk; EUMSZ 325. cikk; EUSZ 48. cikk (7) bekezdés; EUMSZ 192. cikk (2) bekezdés) elemzése után egyrészt megállapítható, hogy az egyhangúságtól való eltéréshez minden esetben szükséges egy egyhangúsággal meghozott döntés, tehát az egyhangúság közvetlen

érvényesül. Másrészt az is leszögezhető, hogy e lehetőségek egyike sem alkalmas egy saját forrásként értelmezett EU-adó bevezetésére, hiszen ehhez minden esetben szükség van arra, hogy kövessék az EUMSZ 311. cikkének már említett rendelkezéseit.

#### 4. A csereszeminárium lezárása

Ebben az évben is színvonalas előadásokat hallhattak a résztvevők és sok új ismerettel gazdagodhattak. Az idei rendezvény *Prof. Marco Greggi* bejelentésével zárult, miszerint a következő nemzetközi adójogi csereszemináriumot a Ferrarai Egyetem rendezi 2020-ban.

A csereszeminárium tagjai *Prof. Ekkehart Reimer* és *Prof. Hanno Kube* meghívására csatlakozhattak a 2019. május 10-én megrendezett német-magyar nemzetközi konferencia hallgatóságához, amelyet a Kúria bírái és főtanácsadói, az Alkotmánybíróság munkatársai, valamint a német Szövetségi Közigazgatási Felsőbíróság képviselői és a Heidelbergi Egyetem professzorai a közigazgatási bíráskodásról, különösen a közigazgatási bírósági rendszerrel kapcsolatos tudományos kérdésekről tartottak.