AZ EURÓPAI KÖZÖSSÉGEK BIZOTTSÁGA

Brüsszel, 19.12.2006
COM(2006) 825 végleges

A BIZOTTSÁG KÖZLEMÉNYE A TANÁCSNAK, AZ EURÓPAI PARLAMENTNEK ÉS AZ EURÓPAI GAZDASÁGI ÉS SZOCIÁLIS BIZOTTSÁGNAK

A tőkekivonási adóról és a tagállamok adópolitikájának szükséges koordinációjáról

TARTALOMJEGYZÉK

1. Bevezetés ... 3

2. Tőkekivonási adó: jogi keret ... 3

2.1. Az EB *de Lasteyrie*-ügyben hozott határozata és annak következményei a természetes személyekre ... 3

2.2. A különbségek feloldása és a kettős adóztatásnak, illetve az adóztatás kettős elmaradásának megszüntetése ... 4

3. Tőkekivonási adó társaságok esetében ... 6

3.1. A *de Lasteyrie*-ügy következményei társaságok esetében ... 6

3.2. A különbségek feloldása és a kettős adóztatásnak, illetve az adóztatás kettős elmaradásának megszüntetése ... 7

4. Tőkekivonási adó az EGT/EFTA-államokkal kapcsolatos áttelepülés vagy eszközáthelyezés tekintetében ... 9

4.1. Az EGT-államok esetében érvényes szabadságok ... 9

4.2. Természetes személyek áttelepülése / társaságok székhelyének áthelyezése – munkavállalók szabad mozgása / a letelepedés szabadsága ... 9

4.3. Eszközáthelyezés – a letelepedés szabadsága, az áruk és a tőke szabad mozgása ... 10

5. Tőkekivonási adó harmadik országok tekintetében ... 10

6. Zárszó ... 11

1. BEVEZETÉS

E közleményt a tagállamok közvetlenadó-rendszereinek a belső piacon való összehangolásáról szóló, ma kibocsátott közlemény kapcsán terjesztik elő. Tárgya az EK-szerződésben megállapított jogi előírások vizsgálata az Európai Bíróság (EB) által a *de Lasteyrie*-ügyben[1] adott értelmezés és az *N*-ügyben[2] adott megerősítés és továbbfejlesztés fényében, valamint annak megfontolása, hogy ezek miként befolyásolják a természetes személyekre és a társaságokra kivetett tőkekivonási adókat. A közlemény azt is megvizsgálja, hogy a tagállamok tőkekivonási adóra vonatkozó szabályai miként egyeztethetők össze az EK jogi előírásaival, továbbá megtárgyalja a különböző nemzeti rendelkezések között jelenleg fennálló különbségek esetleges összehangolt megszüntetésének tágabb alapelveit. A Bizottság célja, hogy a tagállamokkal szoros együttműködésben részletesebb iránymutatásokat dolgozzon ki a szóban forgó kérdésekben.

2. TŐKEKIVONÁSI ADÓ: JOGI KERET

2.1. Az EB *de Lasteyrie*-ügyben hozott határozata és annak következményei a természetes személyekre

2004. március 11-én az EB fontos értelmezést adott ki a letelepedés szabadságáról azokkal a francia jogszabályokkal összefüggésben, amelyek a természetes személy adózó adózási szempontból vett lakhelyének Franciaországon kívülre történő változtatásakor megadóztatják az értékpapírok nem realizált értéknövekedését. Amikor de Lasteyrie du Saillant 1998-ban Franciaországból Belgiumba költözött, azonnal adót kellett fizetnie a tulajdonában álló, egy francia társaság által kibocsátott részvények utáni nem realizált értéknövekedés után.

Az EB szerint a szóban forgó francia rendelkezés valószínűleg korlátozza a letelepedés szabadságát, hiszen legalábbis riasztó hatással volt a más tagállamban letelepedni kívánó adózókra, mivel az elhagyott ország – pusztán az adózási szempontból vett lakhely Franciaországon kívülre való változtatása miatt – olyan jövedelmükre vetett ki adót, amelyet még nem realizáltak, és így a Franciaországi lakhelyüket megtartó személyekhez képest kedvezőtlen bánásmódban részesültek.

Noha a *de Lasteyrie*-ügyben hozott végzés az adott eset tényeit és körülményeit veszi figyelembe, az EB közösségi jogértelmezése alapján a tőkekivonási adóra vonatkozó általános következtetések is levonhatók.

A lakóhelyüket megtartók realizált eredményeken alapuló adóztatásával szemben a lakhelyüket áthelyezők felmerülő eredményeken alapuló adóztatása eltérő bánásmódot jelent, amely gátolja a mozgás szabadságát. Amennyiben egy tagállam úgy dönt, hogy fenntartja a jogot az adófizető azon időszak alatt felhalmozott nyereségének megadóztatására, amíg annak lakhelye a területén volt, úgy ezt a mozgás szabadságát korlátozó intézkedések meghozatala nélkül teheti.

---

[1] C-9/02 sz. Hughes de Lasteyrie du Saillant kontra Ministtre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie ügy, HL C 94., 2004.4.17., 5. o.

[2] C-470/04 sz. N kontra Inspecteur van de Belastningsdienst Oost / kantoor Almelo ügy, 2006. szeptember 7.

Ez a feltétel kizárja a nem realizált nyereségekre kivetett adó azonnali beszedésének lehetőségét abban az esetben, amikor az adófizető az adózási szempontból vett lakhelyét egy másik tagállamba helyezi át. Az EB a *de Lasteyrie*- és a *N*-ügyben úgy határozott, hogy a befizetések esetleges felfüggesztésének olyan feltételekhez kötése, mint például biztosíték nyújtása, korlátozó hatásúnak minősül, mivel meggátolja az adófizetőt a biztosítékul adott vagyontárgy használatában. A *de Lasteyrie*-ügyből kifolyólag az is egyértelművé vált, hogy az adófizetés felfüggesztésének nem lehet feltételeül szabni képviselő megnevezését a kiinduló tagállamban. Az adókövetelés fenntartásához szükséges eszközöknek általánosságban a céllal arányosnak kell lenniük és nem okozhatnak aránytalan költségeket az adófizetőknek.

Az EB az *N*-ügyben[3] megerősítette, hogy amikor egy tagállam lakója a lakóhelyét egy másik tagállamba helyezi át, az általa elhagyott tagállam előtt a közösségi jog szerint nem áll jogi akadály annak a jövedelemnek a megállapításával kapcsolatban, amelyre vonatkozóan fenn kívánja tartani adóztatási jogát, feltéve hogy ez nem vezet azonnali adókivetéshez és hogy nincsenek további feltételei a fizetési haladéknak. E gyakorlat összhangban van az adózási területiség elvével, kiegészítve egy időbeli elemmel, nevezetesen a területen lévő lakóhellyel az alatt az időszak alatt, amikor az adóköteles nyereség keletkezik. Az adófizető számára a lakóhely áthelyezésének időpontjában a jövedelem megállapításához szükséges adóbevallás benyújtását előíró követelmény arányosnak tekinthető, figyelembe véve az adóztatási hatáskörök tagállamok közötti elkülönítésének törvényes célját, főként a kettős adóztatás elkerülése érdekében[4].

A természetes személy részvénytulajdonosokra kivetett tőkekivonási adóval kapcsolatban a *de Lasteyrie*-ügyhöz hasonló szabályokat alkalmazó tagállamok legtöbbje már hatályon kívül helyezte vagy az ítéletnek megfelelően módosította ezeket a szabályokat. A Bizottságnak így módja nyílt arra, hogy felfüggessze az ezzel a kérdéssel összefüggően több tagállam ellen indított jogsértési eljárásokat. A közösségi joggal való összeegyeztethetőség fenntartása céljából azonban a Bizottság továbbra is megfigyeli a tagállamok e területre vonatkozó szabályait.

2.2. A különbségek feloldása és a kettős adóztatásnak, illetve az adóztatás kettős elmaradásának megszüntetése

A feltétel nélküli fizetési haladék engedélyezése megszüntetheti a tagállamot elhagyó és az ugyanazon tagállamban maradó adófizetőkkel való bánásmód közötti közvetlen megkülönböztetést, azonban nem szükségszerűen nyújt megoldást a tagállamok adórendszerei közötti különbségek feloldására. Az OECD jövedelem- és tőkeadóztatási egyezménymodellje 13. cikkének általános szabályával összhangban a részvények elidegenítésével kapcsolatban a lakóhely szerinti állam rendelkezik kizárólagos adóztatási joggal. Az egyezménymodell nem ad külön szabályozást arra, miként kell kezelni a lakhelyüket megváltoztató természetes személyeket. A gyakorlatban néhány tagállam különszabályokat foglalt bele kétoldalú adóegyezményeibe annak érdekében, hogy az adóztatási jogok felosztása megfeleljen az adófizetők nemzeti jog szerinti kiterjesztett adókötelezettségének. Mások azon a véleményen vannak, hogy mivel a feltételezett elidegenítés a kitelepülés előtti pillanatban „történik”, ezért hazai ügyletnek minősül, amelyre nem vonatkozik a kettős adóztatás elkerüléséről szóló megállapodás.

---

[3] 42–46. pont

[4] 49. pont.

Indokolatlan korlátozás merülne fel abban az esetben, ha az elhagyott tagállam a tőkenyereséget a feltételezett elidegenítés időpontjában számítaná ki, de az adót a tényleges elidegenítés időpontjában szedné be, a lakhely szerint új tagállam pedig a vásárlástól a tényleges elidegenítésig keletkezett teljes tőkenyereséget megadóztatná. Ez a vásárlástól a feltételezett elidegenítésig keletkező értéknövekedés kettős adóztatását jelentené, amennyiben a lakóhely szerinti állam úgy ítélné meg, hogy övé a kizárólagos adóztatás joga az elidegenítéskor, és egyik tagállam sem írná jóvá a másik által kivetett adót. A Bizottság megítélése szerint amennyiben ugyanazon jövedelem esetében két tagállam is élni kíván adóztatási jogával, úgy gondoskodniuk kell arról, hogy ez ne vezessen kettős adóztatáshoz. E véleményt hallgatólagosan az EB *N*-ügyben hozott ítélete is alátámasztja[5].

A Bizottság szerint a tagállamoknak több lehetősége van a különbségek feloldására:

– A gyakorlatban a kitelepülés előtti feltételezett elidegenítés szerint eljáró, illetve kiterjesztett adókötelezettségi rendszert alkalmazó tagállamok közül többen már életbe léptettek egy olyan mechanizmust, amely jóváírja a lakóhely szerinti új állam által ugyanazon nyereségre kivetett esetleges adót.

– A tagállamok megállapodhatnak abban is, hogy megosztják a nyereség adóztatási jogát, például azon időszaknak megfelelően, amely alatt a részvénytulajdonos az adott tagállamokban lakóhellyel rendelkezett. Ez szükségessé teheti a kettős adóztatás elkerüléséről szóló hatályos megállapodások módosítását. Az EB az *N*-ügyben megerősítette, hogy minden megoldásban az új vagy a kiinduló tagállamnak figyelembe kell vennie a részvények[6] értékében bekövetkezett esetleges csökkenést. Az, hogy az adófizető gyakorolta szabad mozgáshoz való jogát, nem eredményezheti azt, hogy nagyobb összegű nyereség után kell adót fizetnie, mint lakóhelyének megváltoztatása nélkül.

Függetlenül attól, hogy a tagállamok melyik módszert alkalmazzák az adórendszerük közötti különbségek kiküszöbölésére, a hatékony igazgatási együttműködés kulcsfontosságú feltétele az intézkedések sikeres végrehajtásának. Az elhagyott állam csak akkor tud élni adóztatási jogával az elidegenítés időpontjában, ha tudomást szerez az elidegenítésről. Ha az áttelepülő adófizető megtagadja az adó megfizetését, az elhagyott államnak a lakóhely szerinti új államot kell megbíznia, hogy a nevében szedje be ezeket az adókat[7]. A tagállamoknak ezért teljes mértékben ki kell használniuk a kölcsönös segítségnyújtási irányelv és a behajtási irányelv által nyújtott lehetőségeket[8].

---

5 49. pont.

6 54. pont.

7 Amint ezt az EB az *N*-ügyben megállapította, lásd az 52–53. pontot.

8 Az 1977.12.19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv és a legutóbb a 2001.6.15-i 2001/44/EK tanácsi irányelvvel módosított 1976.3.15-i 76/308/EGK tanácsi irányelv.

3. TŐKEKIVONÁSI ADÓ TÁRSASÁGOK ESETÉBEN

3.1. A *de Lasteyrie*-ügy következményei társaságok esetében

A Bizottság véleménye szerint az EB-nek a *de Lasteyrie*-ügyben a természetes személyekre kivetett tőkekivonási adó szabályai tekintetében a letelepedés szabadságáról adott értelmezése közvetlen következményekkel jár a tagállamok által a társaságokra kivetett tőkekivonási adó szabályaira nézve is[9].

Az európai részvénytársasági (*Societas Europaea*[10], SE) jogállás 2004. október 8-tól alkalmazható, lehetővé téve az ezt a szervezeti formát választó társaságoknak, hogy székhelyüket áthelyezzék egy másik tagállamba anélkül, hogy a társaságot meg kellene szüntetni vagy új jogi személyt kellene létrehozni. Az egyesülési irányelv 2005. évi módosításai[11] biztosítják, hogy bizonyos feltételek teljesítése esetén egy SE vagy egy európai szövetkezet[12] székhelyének egyik tagállamból a másikba történő áthelyezése nem jár az eredeti székhely szerinti tagállamban maradó eszközökből származó nem realizált nyereség azonnali megadóztatásával. A módosítások nem szólnak azokról az eszközökről, amelyek a továbbiakban nem köthetők egy állandó telephelyhez abban a tagállamban, amelyből a székhelyt áthelyezték. A Bizottság véleménye szerint azonban a *de Lasteyrie*-ügy alapelvei ezekre az „áthelyezett" eszközökre is vonatkoznak.

A legtöbb tagállamban akkor is kivetnek egyfajta tőkekivonási adót, amikor a társaság egyedi eszközöket vagy kötelezettségeket ad át egy másik tagállamban lévő állandó telephelynek, míg a hasonló eszközáthelyezés az ugyanazon tagállamban lévő központ és telephely között nem jár azonnali adókötelezettséggel[13].

Amikor egy társaság eszközöket ad át egy állandó telephelynek egy másik tagállamban, a társaság székhelye szerinti tagállam élni kívánhat adóztatási jogával az eszközök és kötelezettségek áthelyezés időpontjában érvényes piaci értéke és az adómegállapításhoz használt érték különbsége (a nyereség) tekintetében. E különbséget általában a realizáláskor adóztatják meg, és nem a felmerüléskor. A társaság központjától egy másik tagállamban lévő állandó telephelyhez áthelyezett eszközök és források a legtöbb tagállam hatályos adójogszabályai szerint „elidegenítettnek" minősülnek, és áthelyezésükkor a tagállamok általában azonnal megadóztatják azt a felmerült nyereséget, amely az alatt az időszak alatt keletkezett, amíg az eszközök ténylegesen a területükön székhellyel rendelkező társasághoz voltak köthetők.

---

9 Egyes kommentátorok megfigyelték, hogy egy pont kivételével az ítélet teljes szövegében az „adófizető" szó szerepelt, ahelyett hogy csupán a természetes személyek adóztatására utaltak volna. Meg lehet említeni azt is, hogy az EB maga is idézi a *de Lasteyrie*-ügyet a vállalkozások határokon átnyúló egyesülésével kapcsolatos, 2005.12.31-i C-411/03 számú *Sevic Systems AG*-ügyben.

10 A 2001. október 8-i 2157/2001/EK tanácsi rendelet

11 A 2005. február 17-i 2005/19/EK tanácsi irányelv

12 A 2003. július 22-i 1435/2001/EK tanácsi rendelet

13 Hasonló esetek adódhatnak egy állandó telephely és a más tagállamban lévő központ közötti eszközáthelyezés esetén, vagy ugyanazon társaság két, különböző tagállamban lévő állandó telephelye közötti eszközáthelyezés esetén. Az egyszerűség kedvéért e közlemény csak a központ és az állandó telephely közötti eszközáthelyezést tárgyalja, de az elemzés az említett eszközáthelyezésekre ugyanúgy alkalmazható. Meg kell azonban jegyezni, hogy a különböző esetekben a gyakorlati alkalmazás eltérő lehet, attól függően, hogy a központ szerinti tagállam milyen módszert használ a nemzetközi kettős adóztatás elkerülésére.

A *de Lasteyrie*-ügyből következik, hogy azok az adófizetők, akik a szabad letelepedéshez való jogot gyakorolva az egyik tagállamból a másikba költöznek, nem adóztathatók meg korábban vagy magasabb mértékben, mint az ugyanazon tagállamban maradó adófizetők. Ha a tagállam adófizetési haladékot ad a területén székhellyel rendelkező társaság telephelyei közötti eszközáthelyezések tekintetében, akkor a másik tagállamba történő eszközáthelyezések azonnali megadóztatása valószínűleg ellentétes az EK-szerződésben megállapított szabadságokkal.

Az eszköz könyv szerinti értéke és az áthelyezés időpontjában érvényes piaci ár közötti különbség megadóztatásának jogával élni kíván tagállam meghatározhatja azt a jövedelemnagyságot, amelyre vonatkozóan fenn kívánja tartani adóztatási jogát, feltéve hogy ez nem vezet azonnali adókivetéshez és hogy nincsenek további feltételei a fizetési haladéknak. Egy ilyen feltétel nélküli fizetési haladék azonban nem nyújt szükségszerűen megoldást a tagállamok adórendszerei közötti különbségek feloldására(lásd a 3.2. pontban).

Fizetési haladék esetén a tagállamok indokoltan kötelezhetik az adófizetőket arra, hogy az adóhatóságokat rendszeresen tájékoztassák az áthelyezett eszközök folyamatos tartásáról vagy elidegenítéséről, feltéve hogy e kötelezettség nem haladja meg a cél eléréséhez szükséges mértéket, és nem gátolja az adófizetőket a Szerződésben foglalt jogaik gyakorlásában. A tagállam például előírhatja adófizetői számára, hogy amikor eszközöket helyeznek át egy másik tagállamba, adjanak nyilatkozatot arról, hogy az eszközöket nem idegenítik el. Szintén elfogadhatónak és elégségesnek tűnik az adófizető egyszerű éves nyilatkozata arról, hogy a másik tagállamban lévő állandó telephely továbbra is tulajdonában tartja az áthelyezett eszközöket, kiegészítve az eszköz tényleges elidegenítése vagy egy harmadik országba történő áthelyezése időpontjában adott nyilatkozattal.

A Bizottság arra is ösztönzi a tagállamokat, hogy használják ki jobban a már rendelkezésre álló, az érintett adóhatóságok között az információcsere javítására és a beszedéshez nyújtott segítségre szolgáló eszközöket. A Bizottság kész segítséget adni a tagállamok részére az automatikus információcsere alkalmazási területének ide vonatkozó vizsgálatához.

Ha egy tagállam minimalizálni szeretné az igazgatási terheket, felajánlhatja adófizetőinek azt a *lehetőséget*, hogy lemondjanak az adófizetési haladékról és az adó áthelyezés időpontjában történő megfizetését válasszák. E lehetőségnek azonban valóban önkéntesnek és pártatlannak kell lennie. A tagállam nem kényszerítheti rá az adófizetőket az azonnali adófizetés választására azáltal, hogy az eszközök tényleges elidegenítéséig tartó fizetési haladék választása esetén indokolatlan terheket vet ki rájuk.

3.2. A különbségek feloldása és a kettős adóztatásnak, illetve az adóztatás kettős elmaradásának megszüntetése

A tagállamok különböző módszereket használnak a határokon átnyúló eszközáthelyezések értékelésére. Több tagállam engedélyezi, hogy az eszközöket könyv szerinti értéken helyezzék át egy másik tagállamban lévő állandó telephelyre. E tagállamok nem élnek az eszköz könyv szerinti értéke és áthelyezés időpontjában érvényes piaci értéke közötti különbségre vonatkozó adóztatási joggal. Általában az ő területükön lévő állandó telephelyre áthelyezett eszközöket is könyv szerinti értéken értékelik. Más tagállamok élni kívánnak a könyv szerinti érték és az áthelyezés időpontjában érvényes piaci érték közötti különbségre vonatkozó adóztatási joggal.

Ha egy eszközt az adóztatási jogával az áthelyezés időpontjában élni kívánó tagállamból helyeznek át egy olyan tagállamba, amely az áthelyezett eszközt könyv szerinti értéken értékeli, majd ezután az eszköz elidegenítésekor megadóztatja a keletkező értéknövekményt, akkor ez az érintett nyereségek kettős adóztatását eredményezheti. Másfelől, ha egy eszközt a könyv szerinti értékelést engedélyező tagállamból helyeznek át egy olyan tagállamba, amely az áthelyezett eszközt piaci értéken értékeli, akkor az eszköz könyv szerinti értéke és piaci értéke közötti különbséget egyik tagállamban sem adóztatják, azaz akaratlanul az adóztatás kettős elmaradását idézik elő.

Különbségek akkor is adódhatnak, amikor két tagállam ugyanazt a megközelítést alkalmazza, de a gyakorlatban különböző értéken értékelik az érintett eszközt. Ha az a tagállam, amelynek területére az eszközt áthelyezték, magasabb értéken értékeli az eszközt és ezáltal magasabb értékcsökkenés elszámolását teszi lehetővé az állandó telephely adóköteles nyereségével szemben, továbbá az eszköz esetleges későbbi elidegenítésekor kisebb összegű nyereséget adóztat meg, ezzel a nyereség egy része tekintetében az adóztatás kettős elmaradását okozhatja. Másfelől, ha az a tagállam, amelynek területére az eszközt áthelyezték, alacsonyabb értéken értékeli az eszközt, az értékcsökkenés alacsonyabb, az esetleges elidegenítéskor elért nyereség pedig magasabb lesz, azaz a nyereség egy részének kettős adóztatását okozza.

Az ilyen különbségek akadályozzák a belső piac megfelelő működését, mivel elriasztják a társaságokat a más tagállamban történő befektetésektől. Az adóztatás kettős elmaradásának mértéke viszont arra ösztönözheti a társaságokat, hogy határokon átnyúló tevékenységeiket a különböző nemzeti adórendszerek közötti rések kiaknázása érdekében alakítsák ki, és nem pedig indokolt gazdasági alapokon nyugvó üzleti döntéseket követve.

Amennyiben a tagállam úgy dönt, hogy az eszköz másik tagállamba történő áthelyezésének időpontjában élni kíván adóztatási jogával, az adófizető ennek eredményeként nem eshet kettős adóztatás alá. Az érintett tagállamoknak ezért gondoskodniuk kell a kettős adóztatás elkerülését szolgáló intézkedésekről.

Annak a tagállamnak az esetében, amelynek területére az eszközt áthelyezték, ennek egy módja az lenne, hogy a másik tagállamban az áthelyezés időpontjában megállapított piaci értéket elfogadják az adómegállapításhoz használt kezdeti értéknek. Ez a kölcsönös elismerésen alapuló megközelítés egyszerűen alkalmazható lenne az adóhatóságok és az adófizetők számára. Ugyanakkor az adófizetők így lehetőséget kapnának az adóarbitrázsra, azaz kiaknázhatnák a tagállamok értékelési gyakorlata közötti különbségeket annak érdekében, hogy maximalizálják annak a nyereségnek az összegét, amely az alacsonyabb társasági adókulcsot alkalmazó tagállamban adózik. Másik módszerként a tagállamok folytathatnák az eszközök értékelését saját szabályaik szerint, de gondoskodniuk kellene az esetleges értékelési különbségek feloldásáról, azaz egy kötelező erejű vitarendezési mechanizmusról – ilyen például az, amely az EU választottbírósági egyezményében (90/436/EGK) szerepel – vagy egy, az EU-n belül a kettős adóztatás elkerülésére szolgáló általános mechanizmusról (a Bizottság kommunikációs és koordinációs közleménye kimondja, hogy a Bizottság kellő időben meg kívánja vizsgálni egy ilyen mechanizmus alkalmazási körét és megvalósíthatóságát).

Ha az eszközt egy könyv szerinti értékelést engedélyező tagállamból helyezik át egy olyan tagállamba, amely az áthelyezett eszközt általában piaci értéken értékeli, akkor a tagállamoknak megfelelő intézkedéseket kell hozniuk, hogy az eszköz könyv szerinti értéke és az áthelyezés időpontjában érvényes piaci értéke közötti különbség tekintetében elkerüljék

az adóztatás kettős elmaradását. Annak a tagállamnak az esetében, amelynek területére az eszközt áthelyezték, egy mód erre az lenne, hogy a másik tagállamban használt könyv szerinti értéket elfogadják az adómegállapításhoz használt kezdeti értéknek. Ilyen esetben a kölcsönös elismerésen alapuló megközelítés nyilvánvaló megoldásnak tűnik.

A fenti megközelítések azon az elképzelésen alapulnak, hogy az elhagyott állam adófizetési haladékot engedélyez az eszköznek az állandó telephely általi eladásáig, vagy az adott eszköz harmadik országba történő áthelyezéséig (lásd a 4. fejezetet). El kell ismerni azonban, hogy a társaságokban használt vagy előállított eszközök között vannak olyanok, amelyeket jellegüknél fogva nem elidegenítésre szánnak, de a társaság elhasználja őket vagy idővel lejárnak (például egyes immateriális javak). A gyakorlatban a tagállamok – tisztán hazai viszonyok között – gyakran igénybe vesznek a tényleges elidegenítéstől eltérő alkalmakat az ilyen eszközök megfelelő adóztatásának biztosítására, a nemzeti adórendszerek például a vásárlás utáni első év(ek) gyorsított értékcsökkenését általában a következő években ennek megfelelően lassított értékcsökkenéssel kompenzálják. Egy másik példa a saját fejlesztésű szabadalmak (nem a kutatási és fejlesztési kiadások tőkésítése) jövedelemáramának jelenlegi adóztatása a szabadalom által nyújtott védelmi időszak alatt.

A Bizottság megítélése szerint ha a tagállamok hazai viszonyok között más adókivetési alkalmakat használnak, akkor a határokon átnyúló esetekben is hasonlóképpen kellene eljárniuk, feltéve hogy ez nem eredményezi a határokon átnyúló műveleteknek a hazaiakénál hátrányosabb kezelését. A tagállamoknak azonban gondoskodniuk kell arról, hogy ezek az alternatív mechanizmusok nem adnak lehetőséget a kettős adóztatásra vagy az adóztatás spontán kettős elmaradására. A mechanizmusok alkalmazását ezért egyeztetni kell azokkal a tagállamokkal, amelyek területére az eszközöket áthelyezik. A Bizottság kész segítséget adni a tagállamoknak az ezen kérdésekről szóló részletesebb iránymutatások kidolgozásában.

4. TŐKEKIVONÁSI ADÓ AZ EGT/EFTA-ÁLLAMOKKAL KAPCSOLATOS ÁTTELEPÜLÉS VAGY ESZKÖZÁTHELYEZÉS TEKINTETÉBEN

4.1. Az EGT-államok esetében érvényes szabadságok

Az Európai Gazdasági Térségről (EGT) szóló megállapodás ugyanazt a négy alapszabadságot biztosítja, mint az EK-szerződés (áruk, személyek, szolgáltatások és tőke szabad mozgása). A megállapodás emellett horizontális rendelkezéseket is tartalmaz a négy szabadsággal kapcsolatban. Az adózással kapcsolatos másodlagos közösségi joganyagot azonban nem emelték be az EGT-megállapodásba. A kölcsönös segítségnyújtási irányelv és a behajtási irányelv ezért ezen államokban nem alkalmazandó.

4.2. Természetes személyek áttelepülése / társaságok székhelyének áthelyezése – munkavállalók szabad mozgása / a letelepedés szabadsága

Úgy tűnik, hogy a természetes személyek áttelepülése vagy a társaságok székhelyének áthelyezése esetén kivetett adó elsősorban a munkavállalók szabad mozgását (az EKSz 39. cikke / az EGT-megállapodás 28. cikke) és a letelepedés szabadságát befolyásolják. A *de Lasteyrie*- és az *N*-ügyben szereplő, a jelentős részvénytulajdonnal rendelkező természetes személyekre kivetett tőkekivonási adó az ítélet szerint korlátozza a letelepedés szabadságát. Mivel az EGT-államokban is ugyanezek az alapszabadságok érvényesek, a *de Lasteyrie*- és az *N*-ügyben hozott határozatok számukra is közvetlen jelentőséggel bírnak. A kérdés az, hogy vannak-e olyan különbségek ezen országok helyzetében, amelyek az EGT-államokban megindokolhatnák a korlátozásokat. A Bizottság azon a véleményen van, hogy az azonnali

adóbeszedés bizonyos esetekben indokolt lehet a közérdek elsőbbségéből eredő okokból, főként az adóellenőrzés eredményességének biztosítása és az adóelkerülés megelőzése érdekében.

Az EGT-államok az adózás területén nem kötelesek alkalmazni a másodlagos közösségi joganyagot, például a kölcsönös segítségnyújtási irányelvet és a behajtási irányelvet. Ebből következik, hogy a halasztott adófizetési követelések későbbi behajtását illetően a tagállamok nem rendelkeznek ugyanolyan biztosítékokkal, mint a Közösségen belül. A tagállamok azonban sok esetben olyan két- vagy többoldalú adóegyezményeket kötöttek az EGT-államokkal, amelyek információcserére vonatkozó előírásai ugyanolyan szintű a kölcsönös segítségnyújtást biztosítanak. A Bizottság úgy ítéli meg, hogy ha az adóigazgatási együttműködés hiánya meggátolja a tagállamokat adókövetelésein érvényesítésében, úgy fel kell hatalmazni őket, hogy megfelelő intézkedéseket hozhassanak az áttelepülés vagy áthelyezés időpontjában.

4.3. Eszközáthelyezés – a letelepedés szabadsága, az áruk és a tőke szabad mozgása

Eszközök áthelyezése a társaság központjából egy másik tagállambeli állandó telephelyre a körülményektől és az eszközök jellegétől függően befolyásolhatja a letelepedés szabadságát, valamint az áruk és a tőke szabad mozgását.

EGT-államok esetében – mivel ugyanazok a szabadságok érvényesek – ez a 4.2. pontban említett, a természetes személyek áttelepülésével és a társaságok székhelyének áthelyezésével kapcsolatos problémákhoz hasonló kérdéseket vetne fel. A Bizottság azon a véleményen van, hogy ha az érintett EGT-tagállammal nem áll fenn megfelelő információcsere-lehetőség, a tagállamokat fel kell hatalmazni adókövetelésein biztosítására az eszközök áthelyezésének időpontjában.

5. TŐKEKIVONÁSI ADÓ HARMADIK ORSZÁGOK TEKINTETÉBEN

A négy alapszabadság közül harmadik országok esetében csak a tőke és a fizetési műveletek szabad mozgása (56. cikk) érvényes.

A harmadik országba[14] történő áttelepülés vagy székhelyáthelyezés, mint olyan, tekintetében a személyek szabad mozgására vonatkozó rendelkezések nem érvényesek, a tagállamok a távozás időpontjában szabadon megállapíthatják és beszedhetik az adókat. Egy természetes személy áttelepülése vagy egy társaság székhelyének áthelyezése azonban olyan ügyletekkel is járhat, amelyekre a tőke szabad mozgásával kapcsolatos rendelkezések vonatkoznak. Az eszközök harmadik országbeli állandó telephelyre történő áthelyezését is a tőke szabad mozgásának szempontjából lehet vizsgálni.

Mivel a különböző szabadságok alkalmazásának eredményeként ugyanazt kell kapni, az ezen eszközök áthelyezésének időpontjában azonnal beszedett adó korlátozná a tőke szabad mozgását. A Bizottság azonban azon a véleményen van, amint az feljebb is szerepel, hogy az igazgatási együttműködés hiánya ilyen körülmények között indokolhatja a korlátozást. A Bizottság szükség esetén arra ösztönzi a tagállamokat, hogy javítsák a nem uniós

---

[14] Svác kivételével. Az Európai Közösség, annak tagállamai és a Svájci Államszövetség közötti 1999. évi megállapodás alapján a személyek szabad mozgása Svájc tekintetében is érvényes.

partnereikkel fenntartott igazgatási együttműködést, mivel ez a legjobb módja az adózási morál javításának és az adóelkerülés megelőzésének.

6. ZÁRSZÓ

A tőkekivonás adóztatása kitűnő példa egy olyan területre, ahol a tagállamok profitálhatnak az uniós szintű harmonizációból. Összehangolt megközelítéssel a tagállamok könnyebben összeegyeztethetik tőkekivonásra vonatkozó adójogszabályaikat a közösségi jog és a többi tagállam előírásaival.

A Bizottság hajlandó segítséget nyújtani a tagállamoknak az e közleményben említett összehangolt megoldások kidolgozásában és a tagállamokkal szorosan együttműködve e témákkal kapcsolatban részletesebb iránymutatások kiadására készül.

A Bizottság felkéri a Tanácsot, az Európai Parlamentet és a Gazdasági és Szociális Bizottságot, hogy nyilvánítsanak véleményt e közleményről.