



AZ EURÓPAI KÖZÖSSÉGEK BIZOTTSÁGA

Brüsszel, 10.12.2007
COM(2007) 785 végleges

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

**A visszaélések elleni szabályok végrehajtása a közvetlen adók területén – az Európai
Unión belül és a harmadik országok felé irányuló kapcsolatokban**

1. BEVEZETÉS

A tagállamok közvetlenadó-rendszereinek a belső piacon való összehangolásáról szóló közleményében¹ a Bizottság körvonalazta azokat a megoldásokat, amelyek segítségével a tagállamok közötti egyeztetés és együttműködés egyszerre teheti lehetővé számukra adópolitikai célkitűzéseik elérését és adóalapjuk megőrzését, illetve az EK-Szerződésből fakadó kötelezettségeik teljesítését és a kettős adóztatás elkerülését. Egyes területeken az ilyen egyeztetés egyértelműen alapvető fontosságú. Más területeken az egyoldalú fellépés is eredményes lehet, bár előfordulhat, hogy érdemes közös megoldásokat keresni akkor is, ha a tagállamok érdekei első látásra egymással nem mindig tűnnek összeegyeztethetőnek. A Bizottságnak egyfelől jogszabályi kötelezettsége annak biztosítása, hogy a tagállamok teljesítsék az EK-Szerződésből fakadó kötelezettségeiket, másfelől politikai felelősséggel tartozik az ehhez szükséges előremutató megoldások kereséséért és támogatásáért. A Bizottság, különösen az Európai Bíróság néhány újabb ítéletének fényében, úgy ítéli meg, hogy az adóelkerülés elleni szabályok alkalmazása tekintetében sürgető szükség van:

- megfelelő egyensúlyra a visszaélések leküzdésére irányuló közérdek, továbbá az Európai Unión belüli határokon átnyúló tevékenységekkel szembeni aránytalan korlátozások elkerülésére irányuló törekvés között; valamint
- a visszaélések elleni intézkedések alkalmazásának jobb egyeztetésére harmadik országokkal összefüggésben, a tagállamok adóalapjainak védelme érdekében.

Mindezekre tekintettel e közlemény elemzi az Európai Bíróság vonatkozó esetjogából fakadó elveket annak érdekében, hogy általánosabb vitára ösztönözzön azon kihívásokra adandó válaszokról, amelyek a tagállamokat ezen a területen érik. A közlemény tehát arra törekszik, hogy keretet adjon a tagállamokkal és más érdekelttel folytatandó további eszmecserének annak érdekében, hogy az említett területre nézve feltárják az egyeztetett megoldások lehetőségeit.

A „visszaélések elleni szabályok” fogalmába szabályok, intézkedések és gyakorlati megoldások széles köre tartozik. Néhány tagállamban a visszaélésnek a jogszabályokban meghatározott vagy az esetjogban kifejlesztett általános fogalmát használják. Más tagállamokban egyedi visszaélés-ellenes rendelkezések vannak érvényben, mint például az ellenőrzött külföldi vállalkozásokra (EKV) és az alultőkésítésre vonatkozó előírások, amelyek célja a hazai adóalap bizonyos típusú eróziótól történő megóvása. A visszaélések elleni különleges előírások másik típusát jelenti, ha adómentesség helyett adójóváírásra adnak lehetőséget meghatározott határokon átnyúló tevékenységek esetében (ha a külföldi forrásból származó jövedelemre alacsony vagy kedvezményes adómérték vonatkozik), valamint ide tartoznak az olyan előírások, amelyek kifejezetten a más országokban történő passzív befektetésekre irányulnak. Sok tagállamban egyes alkalmaznak általános és egyedi visszaélés-ellenes szabályokat. Ilyen szabályokat a közösségi társasági adójogi irányelvek is előírnyoznak.

¹ COM (2006) 823, 2006.12.19.

A visszaélések elleni nemzeti intézkedések közösségi joggal való összhangját illetően különbséget kell tenni a Közösségen belül (ahol biztosítani kell a négy alapszabadság érvényesülését), illetve harmadik országokkal (ahol csak a tőke szabad mozgásának elve alkalmazandó)² szemben történő alkalmazásuk között. Következésképpen a harmadik országokkal kapcsolatos visszaélés-ellenes szabályok alkalmazása a 4. pontban külön szerepel.

Ez a közlemény kizárólag a közvetlen adók területére összpontosít. Meg kell azonban jegyezni, hogy a Bizottság aktív tevékenységet folytat a közvetett adók – különösen a hía – elkerülése elleni szabályozás területén is. Ezt a tevékenységet alapvetően befolyásolja, hogy a közvetett adók területén magasabb fokú harmonizáció valósult meg, valamint hogy a 2006/112/EK irányelv³ olyan speciális szabályokat és eljárásokat ír elő, amelyek a tagállamok számára lehetővé teszik az adóelkerülés elleni küzdelmet és az adókijátszás elleni intézkedések meghozatalát. Ezzel összefüggésben a Bizottság szorosan együttműködik a tagállamokkal, és speciális munkacsoportokon keresztül proaktív szerepet játszik a visszaélések elleni küzdelemben.

2. AZ EURÓPAI BÍRÓSÁG JOGGYAKORLATÁBAN LEFEKTETETT FOGALMAK ÉS ALAPELVEK

Adóelkerülés és visszaélés

Az Európai Bíróság megállapította, hogy a közösségi jog hatálya alá tartozó személy elveszítheti a közösségi jogból fakadó jogait, ha megpróbál visszaélni azokkal. Az ilyen esetek kivételesek: visszaélés csak akkor állapítható meg, ha a vonatkozó közösségi szabályokban előírt követelmények formális betartása ellenére a szabályozás célja nem valósul meg, és a jogaival visszaélő szándéka arra irányul, hogy valamely előnyhöz az annak alapjául szolgáló körülmények mesterséges előidézésével jusson.⁴ A Bíróság különösen az export-visszatérítésekre és a héára vonatkozó közösségi szabályozás kapcsán alkalmazta ezt az elvet.

A közvetett adókra vonatkozó joggyakorlatában a Bíróság – az említetteken felül – megállapította, hogy az adóelkerülés és más visszaélések megelőzése iránti igény minősülhet olyan közérdekekhez kapcsolódó nyomós oknak, amely indokolhatja az alapvető szabadságok korlátozását⁵. Az adóelkerülés fogalma azonban az „érintett tagállam jogszabályainak kijátszását célzó teljesen mesterséges megállapodásokra” korlátozódik. A nemzeti adózási szabályok akkor jogszerűek, ha arányosak, és a *teljesen mesterséges megállapodások* megelőzésére irányulnak.

A teljesen mesterséges megállapodások

² Megjegyzendő, hogy a harmadik országokkal kötött adózási tárgyú szerződésekbe foglalt bizonyos visszaélés-ellenes előírások alkalmazása közvetetten érintheti a más tagállamban rezidens vállalkozások letelepedési szabadságát.

³ HL L 347., 2006.12.11., 1-118. o.

⁴ A C-110/99. sz. *Emsland-Stärke* ügyben hozott ítélet 52-53. pontja; a C-255/02. sz. *Halifax* ügyben hozott ítélet 74-75. pontja.

⁵ Például a C-324/00. sz. *Lankhorst* ügyben hozott ítélet 37. pontja.

A tagállamok által felhozott érvekre reagálva a Bíróság több olyan magatartást is meghatározott, amelyek *önmagukban* nem valósítanak meg visszaélést, vagyis teljesen mesterséges megállapodást. Megállapította például, hogy leányvállalat másik tagállamban történő létrehozása önmagában nem jelent adóelkerülést⁶, valamint hogy az a tény, hogy az adóalany a más tagállamban található másodlagos telephelyen folytatott tevékenységet saját tagállama területén is folytathatná, nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy teljesen mesterséges megállapodás áll fenn⁷. A Bíróság kifejezetten megerősítette azt is, hogy teljesen jogszerű, ha a leányvállalat létrehozásának helyére vonatkozó döntésben adózási szempontok is szerepet játszanak⁸. Az adóteher csökkentésére irányuló célkitűzés önmagában indokolható gazdasági törekvés, feltéve, hogy a megvalósítása érdekében tett lépések nem eredményezik a nyereség mesterséges átirányítását. Ha az adóalany terhére nem lehet visszaélést megállapítani, a tagállam nem akadályozhatja a szabad mozgáshoz fűződő jogait, még akkor sem, ha annak gyakorlására csak azért kerül sor, mert egy másik tagállamban alacsonyabb az adóteher⁹. Ugyanez érvényes a más tagállamok adórendszereinek az adóalany számára kedvezményt biztosító szabályai tekintetében¹⁰. A tagállamok nem hivatkozhatnak az üzleti tevékenységek kifejtésének helyére vonatkozó, az EK-Szerződéssel ellentétes állami támogatás vagy a káros adóverseny miatt bekövetkező torzulásokra olyan egyoldalú intézkedések meghozatala céljából, amelyek a torzulások hatásait a szabad mozgáshoz való jog korlátozásával ellensúlyoznák¹¹; ehelyett a probléma forrására kell összpontosítani a megfelelő bírósági eljárások vagy politikai lépések segítségével. Természetesen maguknak a visszaélés-ellenes intézkedéseknek is meg kell felelniük az EK-Szerződés állami támogatásokra vonatkozó rendelkezéseinek¹². A Bizottság továbbra is ellenőrzi az EK-Szerződés állami támogatásokra vonatkozó szabályainak alkalmazását, valamint támogatja a magatartási kódexszel foglalkozó csoport munkáját a Tanácsban.

A visszaélés-ellenes szabályok akkor nem kifogásolhatók, ha olyan helyzetekre vonatkoznak, amelyeknek van a visszaéléssel összefüggő speciális jellemzője. Legújabb ítélkezési gyakorlatában az Európai Bíróság konkrétabb iránymutatást adott a visszaélések, vagyis a teljesen mesterséges megállapodások ismérveiről. A *Cadbury* ügyben a Bíróság kimondta, hogy a telephely akkor minősül ténylegesnek, ha objektív és harmadik személyek által ellenőrizhető, üzlethelyiségekre, személyzetre és berendezési tárgyakra utaló körülmények alapján megállapítható, hogy tényleges gazdasági tevékenységet, vagyis ilyen tevékenységet folytató valódi telephelyet, és nem „postafiók”-leányvállalatot vagy „fedővállalkozást” takar¹³. A *Thin Cap*¹⁴ ügyben nem az érintett adóalanyok telephelyének ténylegessége volt a kérdés, hanem az, hogy az adott tagállam alkalmazhat-e magasabb adóterhet jelentő szabályokat a kapcsolt vállalkozások között létrejövő pénzügyi megállapodásokra. A Bíróság megerősítette, hogy ha az eltérő tagállamban rezidens kapcsolt vállalkozások közötti pénzügyi megállapodások általános feltételei eltérnek a nem kapcsolt felek között létrejövő megállapodásokétól, ez a tény objektív és önállóan ellenőrizhető ismérv annak meghatározásához, hogy a kérdéses ügylet – részben vagy egészben – teljesen mesterséges megállapodásnak minősül-e. Az ilyen helyzetekre alapozott szabályozás azzal a feltétellel

⁶ A C-264/96. sz. *ICI* ügyben hozott ítélet 26. pontja.

⁷ A C-196/04. sz. [*Cadbury*] ügyben hozott ítélet 69. pontja.

⁸ A *Cadbury* ügyben hozott ítélet 37. pontja.

⁹ A C-294/97. sz. *Eurowings* ügyben hozott ítélet 44. pontja.

¹⁰ A *Cadbury* ügyben hozott ítélet 36-38. pontja.

¹¹ Például Léger főtanácsnok következtetései a *Cadbury* ügyben hozott ítélet 55-60. pontjában.

¹² Lásd a Bizottság 1998. november 11-i közleménye (HL C 384/98) és különösen annak 13. pontja.

¹³ 67-68. pont.

¹⁴ A C-524/04. sz. ügy.

arányos, ha az adóalanynak lehetőséget biztosítanak arra, hogy gazdasági indokkal alátámassza a megállapodást.

A teljesen mesterséges megállapodássá minősítés tehát a megállapodás tartalmának és formájának összehasonlító elemzésén alapul. Az EK-Szerződésben biztosított szabadságokkal és a társasági adóra vonatkozó irányelvekkel összefüggésben alkalmazott tesztek akkor megfelelőek, ha egyfelől a Szerződés és az irányelvek, másfelől a kedvezményezettek (adóalanyok) közötti megállapodások céljainak és rendeltetésének értékelésén alapulnak. A vállalkozások telephelyeivel összefüggésben szükségszerűen adódnak nehézségek a megállapodások tényleges gazdasági és kereskedelmi jelentőségének meghatározásakor. A megállapodás tartalmának értékelésénél figyelembe veendő objektív szempontok közül ellenőrizhető körülményként említhető a vállalkozás valódi ügyvezetési központjának a helye, a telephely konkrét helye, valamint a ténylegesen viselt kereskedelmi kockázat. Azt azonban nem lehet teljes biztonsággal megítélni, hogy ezeket a körülményeket hogyan lehet alkalmazni – például – a vállalkozáscsoportokon belüli pénzügyi szolgáltatásokra, illetve a holdingtársaságokra, amelyek tevékenységéhez általában nincs szükség jól látható fizikai jelenlétre.

Az adóelkerülés elleni szabályok bizonyos típusai tekintetében az Európai Bíróság egyértelművé tette azok megengedett alkalmazási körét, illetve szempontokat határozott meg a telephely ténylegességének és az adóalanyok által kötött megállapodások gazdasági jellegének értékeléséhez. Bár a Bíróság ítélezési gyakorlatában lefektetett elvek alkalmazása végső soron a konkrét ügy körülményeitől függ, a Bizottság úgy ítéli meg, hogy érdemes megvizsgálni ezen elvek különböző üzleti tevékenységekre és szervezeti formákra való gyakorlati alkalmazhatóságát¹⁵. A Bizottság javasolja tehát, hogy a tagállamok csatlakozzanak ehhez a munkához, és felhívja az üzleti szereplőket, hogy tegyék meg észrevételeiket.

Arányosság

A *Cadbury* és a *Thin Cap* ügyekben hozott ítéletekből az következik, hogy valamely ügylet teljesen mesterséges megállapodássá minősítéséhez a nemzeti visszaélés-ellenes szabályok meghatározhatnak „veszélyeztetett” tevékenységeket, vagyis külön követelményeket állapíthatnak meg azokra a helyzetekre, amelyek esetében nagyobb a visszaélés valószínűsége. A Bizottság osztja Geelhoed főtanácsnoknak a *Thin Cap* ügyben kifejtett azon álláspontját, amely szerint ésszerű vélelmek felállításával a nemzeti visszaélés-ellenes előírások kiegyensúlyozott módon alkalmazhatók mind az adóalanyok jogbiztonsága, mind az adóhatóságok munkájának megkönnyítése céljából¹⁶.

A tényleges telephelyek és ügyletek indokolatlanul hátrányos helyzetbe hozásának elkerülése érdekében azonban feltétlenül szükséges, hogy teljesen mesterséges megállapodás vélelmezése esetén az adóalanynak lehetősége legyen az érintett megállapodás gazdasági

¹⁵ Ebből a szempontból azt is hasznos lenne megvizsgálni, hogy lehet-e készíteni egy nem kimerítő jellegű jegyzéket a teljesen mesterséges megállapodásokra utaló típushelyzetekről. Ilyen helyzet például az, ha a másodlagos telephelyet elvileg azzal a céllal hozzák létre, hogy egy másik állam joghatósága alá tartozó területről kiindulva szállítsanak árukat vagy nyújtsanak szolgáltatásokat, gyakorlatilag azonban a telephely a valóságban nem jelenik meg, tényleges tevékenységet nem fejt ki; vagy még általánosabban azok a szerződéstípusok tartoznak ebbe a körbe, amelyek semmilyen üzleti célkitűzést nem szolgálnak (sőt az általános üzleti érdekekkel ellentétesek lennének, ha nem az adó kikerülése céljából kötnék meg őket).

¹⁶ 66. pont.

indokoltságának bizonyítására anélkül, hogy az aránytalan adminisztratív terhet jelentene. A konkrét esetek tekintetében csak egyedileg határozható meg, hogy milyen mértékben terhelheti az adóalanyt az adott ügylet üzleti jóhiszeműségének bizonyítása. Ebből a szempontból a Bizottság úgy ítéli meg, hogy a bizonyítás terhét nem viselheti kizárólag az adóalany, illetve figyelembe kell venni általános jogszabálykövetési képességét és a kérdéses ügylet típusát. Az arányosság biztosítása érdekében az is alapvető fontosságú, hogy az illetékes adóhatóság minősítésre vonatkozó döntése független bíróság előtt megtámadható legyen. Ezen felül szükséges, hogy az adóköteles jövedelemnek a visszaélés-ellenes szabályok alkalmazásával történő megállapítása kizárólag a teljesen mesterséges megállapodásból származó bevételekre korlátozódjon. A vállalkozáscsoporton belüli ügyletek vonatkozásában ez azt jelenti, hogy be kell tartani a tisztességes versenyfeltételek elvét, vagyis figyelembe kell venni a nem kapcsolt felek közötti megállapodásokra irányadó általános feltételeket. A Bizottság megítélése szerint azonban ezeken túlmenően a tagállamok szabadon megállapíthatnak szankciókat azokkal az adóalanyokkal szemben, amelyek visszaélésnek minősülő megoldásokat alkalmaztak az adó elkerülése érdekében.

3. A VISSZAÉLÉSEK ELLENI SZABÁLYOK ALKALMAZÁSA AZ EURÓPAI UNIÓ ÉS AZ EURÓPAI GAZDASÁGI TÉRSÉG (EGT) KERETÉBEN

Általános észrevételek

A tagállamoknak szükségük van arra, hogy hatékony adórendszer működtessenek, valamint hogy adóalapjaikat megóvják a spontán adóelkerülés és a visszaélések miatt bekövetkező indokolatlan csökkenéstől. Ugyanakkor az is fontos, hogy az egyének és a gazdasági élet szereplői közösségi jog által biztosított jogainak gyakorlását indokolatlanul ne akadályozzák. Ennek érdekében a visszaélés-ellenes intézkedéseknek közvetlenül a nemzeti szabályozás (vagy a nemzeti jogba átültetett közösségi jogszabályok) kijátszását célzó teljesen mesterséges megállapodásokra kell irányulniuk. Ugyanez a helyzet az EGT tagállamaival kapcsolatban alkalmazott visszaélés-ellenes szabályok tekintetében (kivéve, ha az érintett állammal nem áll fenn megfelelő információcsere-lehetőség). Annak érdekében, hogy az ilyen szabályok ne legyenek aránytalanok a visszaélések megakadályozására és a jogbiztonság biztosítására irányuló célkitűzéshez képest, olyan biztosítékokra van szükség, amelyek lehetővé teszik, hogy az adóalanyok bizonyítsák az általuk kötött megállapodások gazdasági indokoltságát.

A Bizottság megítélése szerint sajnálatos lenne, ha a tagállamok – a hátrányos megkülönböztetés vádjának elkerülése érdekében – a határokon átnyúló tevékenységekkel kapcsolatos adóelkerülés megakadályozása érdekében alkotott visszaélés-ellenes előírások alkalmazását kiterjesztenék a kizárólag hazai vonatkozású helyzetekre, amelyek tekintetében fel sem merülhet a visszaélés lehetősége. Az ilyen egyoldalú megoldások csak rontanák az érintett tagállam gazdasági versenyképességét, és az egységes belső piachoz fűződő érdekekkel sem indokolhatók. Ahogyan Geelhoed főtanácsnok is megjegyezte a Thin Cap ügyben¹⁷: az alkalmazás ilyen kiterjesztése „... teljesen értelmetlen, illetve a gazdasági hatékonyság szempontjából a céllal ellentétes hatású”. Ezen felül az is vitatható, hogy az alkalmazás ilyen kiterjesztésével valamennyi korlátozó előírás összhangba hozható a tagállamok EK-Szerződésből fakadó kötelezettségeivel.

¹⁷ 68. pont.

Ha a tagállamok adórendszerei nem összehangoltan működnek, az spontán adóelkerüléséhez vezethet, illetve visszaélésekre adhat alkalmat, aláásva az adórendszerek igazságosságát és egyensúlyát. Például a kölcsöntőke és a saját tőke fogalma tagállamonként *eltérhet* egymástól. Előfordulhat, hogy az egyik tagállam az adott ügyletet a saját tőke emeléseként értékeli, és az abból származó jövedelmet (mint a nyereség felosztásának eredményét) mentesíti az adófizetés alól, míg egy másik tagállam ugyanazt az ügyletet kölcsönnek és a megfelelő összeget (kamatként) az adóalapból levonhatónak minősíti. Ennek eredményeként az egyik tagállamban elért adócsökkenés a másik tagállamban nem jár ennek megfelelő mértékű adóztatással. Ugyanez érvényes a hibrid jogalanyokra, vagyis azokra, amelyeket az egyik tagállam kapcsolt (tőkeegyesítő), míg egy másik átlátható (személyegyesítő) jogalanyként értékel. Ez a minősítésbeli különbség kettős adómentességhez vagy levonhatósághoz vezethet. Az ilyen problémákat legkönnyebben a forrásokra összpontosítva, vagyis az eltérések lehetőségének csökkentésével lehet megoldani. Ennek hiányában arra kell törekedni, hogy a hatóságok javítsák együttműködésüket azoknak a helyzeteknek a felderítése érdekében, ahol az említett eltéréseket visszaélésre használják fel. A Bizottság azt javasolja, hogy ezt a problémát részletesebben vitassák meg a tagállamokkal annak megvizsgálása érdekében, hogy ezen a területen milyen közös megoldásokra van lehetőség.

A visszaélések elleni előírások hatékonysága szempontjából kulcsfontosságú lehet a *hatóságok* arra irányuló *együttműködése*, hogy feltárják a csalárd adózási megoldásokat és a visszaélések konkrét eseteit. Az adó elkerülését célzó megoldások gyakran rendkívül bonyolultak, illetve több tagállamra vagy harmadik országra kiterjedő ügyletekből állhatnak, aminek következtében a tagállamok egyre nehezebben tudják saját eszközeikkel felismerni az ilyen megállapodásokat, illetve küzdeni ellenük. Ezen felül a visszaélések elleni célzott intézkedések bonyolult bizonyítási terhet rónak az adóhatóságokra, ami még fontosabbá teszi együttműködésüket. Hasznos lenne az is, ha a tagállamok megosztanák egymással a nemzeti szinten kialakított legjobb gyakorlatukat.

A visszaélések elleni közös típusrendelkezések a tagállamok adójogszabályaiban

Az ellenőrzött külföldi vállalkozásokra vonatkozó szabályok (EKV-szabályok). Az EKV-szabályok fő célja annak megakadályozása, hogy a rezidens vállalkozások jövedelmük alacsony adószintű országokban lévő leányvállalatokba történő átirányításával elkerüljék a hazai adókat; erre ezek a szabályok – amint azt az Európai Bíróság is elismerte – általában alkalmasak is. Az EKV-szabályok, amelyek hatályát általában az ellenőrzésre, az adóztatás tényleges szintjére, a tevékenységre, illetve az ellenőrzött külföldi vállalkozás jövedelmére vonatkozó ismérvek segítségével határozzák meg, rendszerint úgy rendelkeznek, hogy az EKV nyeresége a hazai anyavállalatához köthető, és az annak nyereségére vonatkozó szabályok szerint adóztatható. Az EKV-szabályok értelmében tehát a leányvállalat nyereségét adózási szempontból eltérő módon kell kezelni pusztán abból következően, hogy egy másik államban rezidens. Az eltérő bánásmód azonban hátrányos megkülönböztetésnek minősül, kivéve, ha objektív, ténybeli különbségen alapul. Ezen felül a külföldi leányvállalat nyereségének a hazai anyavállalat adóztatható nyereségéhez kapcsolása meggátolja, hogy ez utóbbi leányvállalatok létesítésével más tagállamokban is letelepedhessen.

Éppen ezért, annak érdekében, hogy az EKV-szabályokat ne kelljen hatályon kívül helyezni, vagy az Európai Unió / EGT-n belüli alkalmazásukról lemondani, biztosítani kell, hogy kizárólag a teljesen mesterséges megállapodásokra irányuljanak. Lehetőség van hatályuk szűkítésére is különböző kivételek – ilyen lehet az elfogadható értékesítési politika, egyes (tényleges ipari és kereskedelmi) tevékenységek mentesítése az adó alól, nyilvános árképzés stb. – meghatározásával, de főként az alapvető fontosságú, hogy az adóalanyoknak legyen

lehetősége bírósági úton bizonyítani, hogy ügyleteik üzleti szempontból jóhiszemű célokat szolgáltak.

Az EKV-szabályok megengedett hatályára vonatkozó korlátozások nem sértik a transzferár-képzési szabályok általánosabb körű, a társult vállalkozások közötti nem kereskedelmi árképzési megállapodásokra irányuló alkalmazását. Az EKV-szabályok tehát továbbra is hasznos szerepet játszhatnak, kiegészítve a vállalkozások székhelyére és a transzferár-képzésre vonatkozó szabályokat, mivel az adózási vonatkozású mesterséges megállapodások – a nyereség (papíron történő) átirányítása olyan ellenőrzött vállalkozáshoz, amelynek nincs tényleges székhelye más uniós vagy EGT-tagállamban – elleni küzdelem eszközeként alkalmazhatók. A tagállamoknak azonban biztosítaniuk kell, hogy ezeket a szabályokat nem alkalmazzák a más uniós vagy EGT-tagállamban lévő másodlagos telephelyek vonatkozásában, amelyek tényleges üzleti tevékenységet folytatnak, valamint hogy fellépésüket a nyereség mesterséges átirányítása elleni küzdelemhez szükséges intézkedések meghozatalára korlátozzák.

Az alultőkésítésre vonatkozó szabályok. Az alultőkésítésre vonatkozó szabályok alapját sokféle szempont képezheti; ezek a tagállamok különböző megközelítéseit és jogi hagyományait tükrözik. E szabályok hátterében azonban hasonló megfontolások állnak. A kölcsönfelvétel és a saját tőkéből történő finanszírozás adózási következményei eltérnek egymástól. A vállalkozás saját tőkéből történő finanszírozása rendszerint azt eredményezi, hogy a nyereséget a részvényeseknek fizetett osztalék formájában felosztják, de csak a leányvállalat nyereségét terhelő adó megfizetését követően. A kölcsönből történő finanszírozás következményeként a hitelező (ez lehet részvényes is) számára kamatot kell fizetni, ami azonban általában csökkenti a leányvállalat adóztatható nyereségét. Az osztalék és a hitelkamattal forrásadó vonatkozású következményei szintén eltérhetnek egymástól. A kölcsönből, illetve a saját tőkéből történő finanszírozás közötti, a nemzeti adójogszabályokban (és a kétoldalú kapcsolatok szintjén) meglévő különbségek – amelyek a nyereség forrása szerinti állam számára azt jelentik, hogy a hitelkamatok általában kevésbé tudja adóztatni, mint az osztalékot – a határokon átnyúló ügyletekkel vonatkozásában sokkal vonzóbbá teszik a kölcsönből történő finanszírozást, ami viszont az adóalap csökkenéséhez vezethet a leányvállalat székhelye szerinti államban.

Ha az alultőkésítésre vonatkozó szabályokat hatályon kívül helyeznék, vagy ha a hatályuk alól kivennék a más uniós vagy EGT-tagállamban rezidens hitelezővel kötött megállapodásokat, megszűnne a rezidens leányvállalatoknak az Európai Unió / EGT-n belüli anyavállalatuk székhelye szerinti megkülönböztetése. A Bizottság megítélése szerint azonban szükséges, hogy a tagállamok meg tudják védeni adóalapjaikat a kölcsönből történő finanszírozásból fakadó mesterséges eróziótól, méghozzá az egész Európai Unió / EGT vonatkozásában. A *Lankhorst* ügyben hozott ítéletet követően néhány tagállam úgy próbált kibújni a hátrányos megkülönböztetés vádjából, hogy az alultőkésítésre vonatkozó szabályait hatályát kiterjesztették a tisztán hazai vonatkozású ügyletekre. A fentiekben kifejtettek értelmében az ilyen irányú megoldások kerülendők.

A *Thin Cap* ügyben az Európai Bíróság megállapította, hogy az alultőkésítés elleni előírások önmagukban nem kifogásolhatók. Alkalmazásukat azonban a teljesen mesterséges megállapodásokra kell korlátozni. Ehhez biztosítani kell, hogy a kapcsolt vállalkozások közötti kölcsön-megállapodások feltételei ne haladják meg a nem kapcsolt vállalkozások közötti megállapodásokra vonatkozókat, vagy egyéb módon gazdaságilag indokolhatók legyenek. A Bizottság megítélése szerint a Bíróság által az alultőkésítés kapcsán megállapított elveket alkalmazni kell a transzferár-képzésre vonatkozó szabályokra is, amelyek alapvető

fontosságúak a nemzeti adórendszerek folyamatos működése szempontjából. A tagállamok ugyanis csak akkor tudnak hatékony adórendszert működtetni, ha képesek biztosítani, hogy adóalapjaik nem csökkenthetők a kapcsolt vállalkozások közötti nem kereskedelmi jellegű megállapodások útján.

4. A VISSZAÉLÉSEK ELLENI SZABÁLYOK ALKALMAZÁSA HARMADIK ORSZÁGOK VONATKOZÁSÁBAN

Az EKV-szabályok meghatározzák, hogy a rezidens vállalkozás által ellenőrzött külföldi vállalkozás nyeresége után hogyan kell adózni. Mivel az EKV-szabályok azokra a rezidens részvényesekre irányulnak, és csak azokat érintik, amelyek meghatározott befolyással rendelkeznek egy külföldi vállalkozás fölött (rendszerint egy vállalatcsoport anyavállalatáról van szó), ezen szabályok középpontjában a vállalkozások (vagy adott esetben az egyének) arra vonatkozó képessége áll, hogy leányvállalatokon létesítésével más országokban is megjelenjenek. Ehhez hasonlóan az alultőkésítésre vonatkozó tagállami szabályok kizárólag a vállalatcsoporton belüli kölcsön-megállapodásokra irányulnak, vagyis csak azokban a helyzetekben alkalmazandók, amikor a külföldi részvényesnek a rezidens leányvállalatban meghatározó részesedése van. Ezen szabályok középpontjában is egyértelműen a letelepedés szabadsága áll; emiatt alkalmazásukat – hasonlóan az EKV-szabályokhoz – kizárólag az EK-Szerződés 43. cikke szempontjából kell megvizsgálni¹⁸.

Mivel a közösségi jog a tagállamok számára nem tiltja a hátrányos megkülönböztetést sem állampolgáraik Közösségen kívüli letelepedése, sem a harmadik országok állampolgárainak valamely tagállamban történő letelepedése vonatkozásában¹⁹, a megkülönböztetéssel kapcsolatos probléma a harmadik országban rezidens ellenőrzött vállalkozás, vagy hitelező/részvényes esetében nem merül fel. Következésképpen a tagállamok alkalmazhatják az EKV- és az alultőkésítésre vonatkozó szabályokat harmadik országok vonatkozásában. Ezen szabályoknak az Európai Unión kívülre irányuló ügyletekre történő alkalmazásával szemben a közösségi jog nem állít fel semmilyen különleges követelményt²⁰.

Ezzel szemben, ha az említett szabályok alkalmazása nem korlátozódik a vállalatcsoporton belüli vállalkozások (vagy más módon kapcsolt olyan vállalkozások, amelyek esetében az egyik meghatározott befolyással rendelkezik a másik fölött) közötti helyzetekre és ügyletekre, és amennyiben ilyen helyzet vagy ügylet fennáll, ezen szabályoknak összhangban kell lenniük az EK-Szerződés 56. cikkével, valamint harmadik országok vonatkozásában is kizárólag a teljesen mesterséges megállapodásokra alkalmazhatók (kivéve, ha az érintett harmadik országgal nem áll fenn megfelelő információcsere-lehetőség).

A társasági adóra vonatkozó irányelvek csak a tagállamokban létrehozott vállalkozásokra alkalmazandók, és általános céljuk az, hogy *a Közösségen belül* belső piaci körülményeket teremtsenek a határokon átnyúló átszervezéseket, valamint az osztalékok, kamatok és jogdíjak kifizetését terhelő adózási akadályok lebontásával. Nem állapítható meg tehát, hogy megkönnyítik – például – a nem európai jogalanyok javára történő kifizetéseket terhelő

¹⁸ A C-492/04. sz. *Lasertec* ügyben hozott ítélet 20. pontja.

¹⁹ Az *ICI* ügyben hozott ítélet 34. pontjában az Európai Bíróság megállapította: „(...) ha a közösségi jog hatálya alá nem tartozó helyzettel kapcsolatos kérdést kell a nemzeti bíróságnak eldöntenie, a közösségi jog értelmében nem köteles a nemzeti jogot a közösségi joggal összhangban értelmezni, sem a nemzeti jogszabály alkalmazását mellőzni (...).”

²⁰ A kettős adóztatásra vonatkozó megállapodások azonban kizárhatják az ilyen szabályok alkalmazását.

forrásadó elkerülésére irányuló, nem kereskedelmi célú megállapodásokat. Ezzel kapcsolatban megjegyzendő, hogy az ilyen megállapodások megakadályozásának legjobb eszköze az, ha az adóelkerülés elleni előírásokat egységesen, vagy legalábbis egyeztetett módon alkalmazzák.

A Bizottság megítélése szerint, különösen az adóelkerülésre irányuló nemzetközi megállapodások elleni szabályaik kapcsán a tagállamoknak – adóalapjaik védelme érdekében – javítaniuk kellene a visszaélések elleni előírások egymás közötti egyeztetését a harmadik országok vonatkozásában. Hasznos lehet, ha az ilyen egyeztetésre hatósági együttműködés (pl. információcsere, legjobb gyakorlat megosztása) keretében kerül sor. A Bizottság arra is ösztönözni kívánja a tagállamokat, hogy – adott esetben – erősítsék az Európai Unión kívüli partnereikkel való együttműködést is.

5. KÖVETKEZTETÉS

Az Európai Bíróság számos fontos ítéletet hozott ezen a területen, amelyekben egyértelművé tette az adóelkerülés elleni szabályok jogszerű alkalmazásának határait. Kétségtelen, hogy ezek az ítéletek jelentős hatással lesznek a hatályban lévő szabályokra, amelyek megalkotására az ítéletekben meghatározott korlátok figyelembe vétele nélkül került sor. Különösen az egyértelmű, hogy ezek a szabályok nem irányulhatnak az esetek túl széles körére, hanem olyan helyzeteket kell megcélózniuk, amelyekben a vállalkozásnak nincs tényleges telephelye, vagy – általánosabb értelemben – amelyek gazdaságilag nem indokolhatók.

Következésképpen a tagállamoknak átfogó módon felül kell vizsgálniuk az adóelkerülés elleni szabályaikat. A Bizottság támogatni és segíteni fogja a tagállamokat a felülvizsgálatban. A Bizottság véleménye szerint, bár az Európai Bíróság egyértelmű, konkrét esetekre alkalmazandó követelményeket határozott meg, érdemes ezen elvek gyakorlati alkalmazásának lehetőségeit általánosabb szempontból megvizsgálni, túllépve a megállapításukra alkalmat adó konkrét esetek körülményein. Ennek érdekében a Bizottság közös munkára hívja a tagállamokat és más érdekeltet, az ezen elvekből a tagállami adórendszerek vonatkozásában adódó következmények jobb megértésének előmozdítása céljából. A Bizottság arra is készen áll, hogy – a tagállamokkal szoros együttműködésben – részletekbe menően megvizsgáljon olyan egyeztetett egyedi megoldásokat, amelyek lehetővé teszik:

- a visszaélés és a teljesen mesterséges megállapodás közös fogalmainak kidolgozását (a közvetlen adókra való alkalmazásuk megkönnyítése érdekében);
- a hatóságok közötti együttműködés javítását, a visszaélések és a csalárd adózási megállapodások hatékonyabb felismerése és megakadályozása céljából;
- a közösségi joggal összeegyeztethető legjobb gyakorlatok megosztását, különös tekintettel a visszaélések elleni intézkedések arányosságának biztosítására;
- az adóztatás spontán elmaradását eredményező eltérések lehetőségének csökkentését; valamint
- a visszaélések elleni szabályok jobb egyeztetésének biztosítását harmadik országok vonatkozásában.

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