

HU

HU

HU



AZ EURÓPAI KÖZÖSSÉGEK BIZOTTSÁGA

Brüsszel, 2009.4.17.
COM(2009) 179 végleges

A BIZOTTSÁG JELENTÉSE A TANÁCSNAK

a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről szóló 2003/49/EK tanácsi irányelv 8. cikkével összhangban

A BIZOTTSÁG JELENTÉSE A TANÁCSNAK

a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről szóló 2003/49/EK tanácsi irányelv 8. cikkével összhangban

1. ÖSSZEFOGLALÓ

A különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről szóló 2003/49/EK tanácsi irányelv („a kamat- és jogdíjfizetések adóztatásáról szóló irányelv” vagy „az irányelv”)¹ 8. cikkének előírása szerint a Bizottság „jelentést tesz a Tanácsnak ezen irányelv működéséről, különösen azzal a céllal, hogy alkalmazási körét kiterjesszék a 3. cikkben és a mellékletben említettekén kívüli egyéb társaságokra és vállalkozásokra is” A Bizottság erre reagálva megvizsgálta a végrehajtás időszerűségét és teljességét, valamint a hatályos szöveg értelmezésével és lehetséges fejlesztésével kapcsolatos kérdéseket, ideértve az irányelv alkalmazási körének kiterjesztését. A jelentés megállapítja, hogy az irányelvet általánosságban időszerűen és teljes mértékben végrehajtották, bizonyos központi fogalmak tekintetében azonban iránymutatásra és koordinációra van szükség, valamint a jelenlegi szöveg javítható lenne.

2. HÁTTÉR

Az irányelvet 2003. június 3-án fogadták el. A végrehajtás határideje 2004. január 1-je volt. Az irányelvet később módosította a 2004/66/EK² és a 2004/76/EK³ tanácsi irányelv. Az előbbi kiterjeszti az irányelv alkalmazási körét az új tagállamok vállalkozásaira és adóira, az utóbbi pedig néhány új tagállam számára átmeneti eltérést biztosít az irányelv egy vagy több rendelkezésétől. Mindkét módosító irányelvet 2004. május 1-jével kellett végrehajtani.

A 8. cikk szerinti jelentés tekintetében a Bizottság felkérte a Nemzetközi Adóügyi Dokumentációs Központot (International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD), hogy végezzen felmérést az irányelvek végrehajtásáról. A felmérés által biztosított információ célja az volt, hogy a Bizottság értékelni tudja a következők iránti igényt:

- az irányelv szerinti és a Szerződésben foglalt tagállami kötelezettségek teljesítését biztosító intézkedés;
- az irányelv egyedi rendelkezéseinek alkalmazására vonatkozó iránymutatás;
- további jogszabályok az irányelv hatálya alá tartozó területen.

Megállapodtak abban, hogy a felmérés csak 20 tagállamra terjed ki, kizárva azt az öt tagállamot, amelyek átmeneti eltérésben részesülnek (Görögország, Lengyelország,

¹ HL L 157., 2003.6.26., 49. o.

² HL L 168., 2004.5.1., 35. o.

³ HL L 157., 2004.4.30., 106. o.

Lettország, Litvánia és Portugália), mivel ezen tagállamok számára nem áll fenn az irányelv teljes mértékű végrehajtására vonatkozó kötelezettség. A felmérést Bulgária és Románia Európai Unióhoz való csatlakozása előtt végezték el, de meg kell jegyezni, hogy ezek a tagállamok is átmeneti eltérésben részesülnek⁴.

3. AZ IRÁNYELV

3.1. Cél és szabályozási rendszer

Az irányelv célja, hogy a jogi értelemben vett kettős adóztatás és a pénzforgalmi problémák megszüntetése révén a határokon átnyúló kamat- és jogdíjfizetéseknek a nemzeti fizetésekkel megegyező bánásmódot biztosítson.

Ugyanilyen fontos, hogy ezek a fizetések ne kerüljék el teljességében az adóztatást. A (3) preambulumbekkezdés alapján szükséges, hogy ezekre a fizetésekre „*csak egyszeres adófizetési kötelezettség vonatkozzon*”.

A szabályozás lényege, hogy mentesíti a kamat- és jogdíjfizetéseket az akár a forrásnál levont, akár kivetéssel beszedett adó alól, miközben biztosítani kívánja, hogy a fizetések haszonhúzóját a székhelye szerinti tagállamban adóztassák meg, vagy állandó telephely esetében a letelepedés szerinti tagállamban. Az irányelv visszatérítési eljárásról rendelkezik azokban az esetekben, amikor levonták a forrásadót.

Azáltal, hogy a haszonhúzó a székhelye szerinti tagállamban – állandó telephely esetében a letelepedés szerinti tagállamban – adózik, garantált, hogy az ilyen jövedelmet ugyanazon joghatóság alatt adóztatják meg, mint ahol a kapcsolódó kiadások (azaz a kamatjövedelem esetében a tőkebevonás költsége, jogdíjak esetében a kutatási és fejlesztési költségek) levonhatók.

3.2. Végrehajtás

A jelek szerint a felmérés által érintett 20 tagállam legtöbbje a jogszabályban megállapított határidőn belül végrehajtotta az irányelvet. A határidőt nem teljesítő tagállamok közül egy kivételével mind visszamenőleges hatállyal, 2004. január 1-jétől alkalmazandóvá tette a nemzeti végrehajtási szabályokat.

Az irányelv gyakorlati alkalmazása tekintetében a felmérés megjegyzi, hogy tíz tagállam jelenleg nem vet ki forrásadót a külföldre fizetett kamatokra (és további két tagállam széles körű mentességet nyújt), hat tagállam pedig nem vet ki forrásadót a jogdíjfizetésekre (egy tagállam esetében a szabadalmi jogdíjak kivételével).

Ebben az összefüggésben meg kell jegyezni, hogy az irányelv még azokra a tagállamokra is vonatkozik, amelyek nem vonnak le forrásadót (vagy nem szednek be kivetéssel adót) a kamat- és jogdíjfizetésekre, mivel a 4. és 5. cikk korlátozza a

⁴ A Bulgáriára és Romániára vonatkozó eltérésekről A Bolgár Köztársaság és Románia csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unió alapját képező szerződések kiigazításáról szóló okmány VI. mellékletének 6. pontja, és VII. mellékletének 7. pontja rendelkezik, HL L 157., 2005.6.21., 289. és 329. o.

tagállamok azon jogkörét, hogy kamat- és jogdíjfizetéseket nyereségkifizetésként kezeljenek és azokat megadóztassák.

3.3. Az értelmezés és az alkalmazás különös problémái

3.3.1. 1. cikk (1) bekezdés, 1. cikk (4) bekezdés és 1. cikk (5) bekezdés – „Haszonhúzó”

A haszonhúzóra vonatkozó feltétel annak biztosítására irányul, hogy az irányelv szerinti mentesség ne legyen jogtalanul megszerezhető egy közvetítő mesterséges közbeiktatásával.

A vállalkozásokra, illetve az állandó telephelyekre vonatkozóan a haszonhúzó-kritérium megfogalmazása eltérő, a legfontosabb különbség azonban a következő hivatkozásban rejlik: „... jövedelmet [...], amelynek tekintetében az állandó telephely [...] adók egyikének alá [...] tartozik...” Itt az irányelv egyértelművé teszi, hogy magát a fizetést közvetlenül a haszonhúzónál kell megadóztatni.

A felmérés által érintett tagállamok különböző módon közelítették meg a haszonhúzóra vonatkozó kritériumot. A vállalkozások tekintetében néhány tagállam úgy döntött, hogy egyáltalán nem ülteti át az 1. cikk (4) bekezdésének fogalommeghatározását, mások nemzeti meghatározásokra hagytak, és a tagállamok egy további csoportja eltérésekkel ültette át. Az állandó telephelyek tekintetében néhány tagállam úgy döntött, hogy egyáltalán nem ülteti át az 1. cikk (5) bekezdését, vagy nemzeti eltérésekkel ülteti át.

Az eltérő megközelítések oda vezethetnek, hogy az egyik tagállam megtagadja, míg egy másik tagállam ugyanazon körülmények között megadja a mentességet. Eltekintve néhány tagállam azon megjegyzésétől, miszerint ilyen helyzetekben gyakorlatilag eseti alapon kell döntenie, tény, hogy az irányelv összefüggésében használt fogalom közösségi jogi fogalom. Értelmezésének az egész Közösségben egységesnek kell lennie. 27 esetlegesen különböző értelmezés párhuzamos megléte aláásná az irányelv hatékonyságát.

A lehetséges megoldások közé tartozik iránymutatások kidolgozása egy technikai munkacsoportban vagy a fogalommeghatározásokat pontosító módosítás.

3.3.2. 1. cikk (3) bekezdés – Állandó telephely – „Adóból levonható költség”

Az állandó telephely által teljesített fizetések esetében a forrás szerinti állam azon kötelezettsége, hogy el kell tekintenie az adótól, ahhoz a feltételhez kötött, hogy ezek a fizetések a kifizető számára adóból levonható költséget testesítsenek meg.

Az összefüggésből egyértelmű, hogy az „adóból levonhatóság” követelményének célja annak biztosítása, hogy az irányelvből eredő kedvezményeket csak az állandó telephelynek tulajdonítható kiadásokat megtestesítő fizetések tekintetében vehessék igénybe. A rendelkezés a megfogalmazásból adódóan azonban olyan esetekre is alkalmazható, amelyekben a levonás más okokból nem engedélyezett.

A Nemzetközi Adóügyi Dokumentációs Központ ugyan nem talált a felmért tagállamokban olyan esetet, amelyben a mentességet megtagadták volna abból az okból, hogy a fizetés nem levonható költség, mégsem zárható ki, hogy ilyen esetek a

jövőben felmerülnek, és hogy az állandó telephely fogadó tagállama ilyen helyzetben forrásadót vehet ki a fizetésre.

A leányvállalat és az állandó telephely indokolatlan eltérő bánásmódjának elkerülése érdekében meg kell fontolni az 1. cikk (3) bekezdésének újrafogalmazását, a pontosabbá tétel céljából.

3.3.3. 1. cikk (10) bekezdés – Részesedési időszak

A felmérésben érintett 20 tagállam közül tizenegy élt az 1. cikk (10) bekezdésében meghatározott lehetőséggel, hogy az irányelv által biztosított kedvezmények igénybevételenek feltételeként minimális részesedési időszakot határozzon meg. A felmérés szerint e tagállamok közül három írja elő a feltétel teljesülését a fizetés időpontjában, lehetőség nélkül arra, hogy a feltétel későbbi teljesülését visszamenőleg figyelembe vegyék.

Ez utóbbi követelmény látszólag nincs összhangban az irányelv általános céljával, és különösen az 1. cikk (10) bekezdésének céljával, valamint az Európai Bíróság vonatkozó esetjogával. A *Denkavit*-ügyben az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 3. cikkének (2) bekezdésében meghatározott, részesedési időszakra vonatkozó lehetőséget érintően a Bíróság úgy vélte, hogy az említett irányelvben meghatározott, a forrásadó alóli mentesség elvétől való eltérésként a részesedési időszak lehetőségét szigorúan kell értelmezni⁵. Megjegyezte továbbá, hogy a kérdéses rendelkezés „célja különösen az abból adódó visszaélés megakadályozása, hogy a társaságok tőkéjében való részesedés kizárólagos célja az elérhető adókedvezmények kihasználása, és nem a részesedés hosszú távú fenntartása”⁶.

A fenti megállapítások közvetlen hatással vannak az irányelv 1. cikke (10) bekezdésének értelmezésére. Csakúgy, mint az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 3. cikkének (2) bekezdése esetében, az 1. cikk (10) bekezdése a forrásadó alóli mentesség elvétől való eltérést testesít meg, ezért szigorúan kell értelmezni. Osztozik a 3. cikk (2) bekezdésének céljában is, azaz meg kívánja akadályozni az irányelv nyújtotta kedvezmények átmeneti és tisztán adózási célú részesedéssel történő, visszaélésszerű kihasználását. Ez a cél elérhető, ha a részesedés az előírt minimális időszakon át fennáll, függetlenül attól, hogy az időszak már lezárult-e a fizetés időpontjában vagy csak egy későbbi időpontban, például a mentességi kérelem benyújtásának időpontjában ér véget.

Az Európai Bíróság megállapította, hogy a tagállamok nem kötelesek a részesedési időszak kezdetétől megadni a mentességet, ha nem biztosak abban, hogy be tudják hajtani az adót, amennyiben a részesedést nem tartják fenn a minimális időszakon át; és nem kötelesek arra sem, hogy az anyavállalat egyoldalú kötelezettségvállalása alapján azonnal megadják a mentességet⁷. Ezt az ítéletet azonban a Bíróság azelőtt hozta meg, hogy a Tanács módosította a 76/308/EGK irányelvet a jövedelemadókat érintő követelések behajtása terén, a közigazgatási együttműködés alkalmazási

⁵ A C-283/94., C-291/94. és C-292/94. számú *Denkavit International BV a.o.* kontra *Bundesamt für Finanzen* egyesített ügyekben 1996.10.17-én hozott ítélet 27. pontja.

⁶ 31. pont

⁷ *Denkavit*, 33. pont.

körének kibővítése érdekében⁸. Ez az új jogi háttér módosíthatja a tagállamok irányelv szerinti kötelezettségeit, mivel már új eszközeik vannak az adótartozások behajtására.

3.3.4. 2. cikk – „Kamat” és „jogdíj”

A felmérés nem tárt fel jelentős eltéréseket a „kamat” 2. cikk a) pontjában meghatározott fogalma és az irányelvet átültető nemzeti jogszabályokban használt fogalom meghatározások között. Nincsenek olyan szemmel látható eltérések a 2. cikk a) pontjában szereplő fogalom meghatározás és az OECD adóügyi modellegetményének 11. cikkében szereplő meghatározás között sem, amelyek az irányelv alkalmazása szempontjából fontosak lehetnének.

A felmérés szerint két tagállam a jogdíj szűkebb meghatározását alkalmazta a 2. cikk b) pontjában szereplőnél. Ezért abban az időben az említett tagállamokból származó néhány jogdíj fizetésre forrásadót vehettek ki, a nemzeti jog és a vonatkozó, kettős adóztatás elkerüléséről szóló megállapodások tartalmától függően. A felmérés lezárása óta az egyik tagállam módosította jogi szabályozását annak érdekében, hogy a nemzeti fogalom meghatározást az irányelvhez igazítsa.

A 2. cikk b) pontjában foglalt fogalom meghatározás pontos és egyértelmű. Ebből következik, hogy a tagállamok csak olyan mértékben térhetnek el ettől a fogalom meghatározástól, amennyiben az irányelvben előírttal megegyező, vagy annál nagyvonalúbb mentességet nyújtanak.

3.3.5. 3. cikk a) pont – „Egy tagállam vállalkozása”

3.3.5.1. Melléklet – A vállalkozások jegyzéke

Több tagállam döntött úgy, hogy kiterjeszti az irányelv nyújtotta kedvezményeket a mellékletben felsoroltnál szélesebb vállalkozási körtől származó fizetésekre, de fenntartja a melléklet előírásait a fizetések átvevői tekintetében.

3.3.5.2. Átlátható vállalkozások

Elképzelhető, hogy a mellékletben felsorolt egy vagy több vállalkozást adózási szempontból átláthatónak tekint valamely tagállam, amely eltér attól, ahol a vállalkozást regisztrálták vagy bejegyezték.

Az irányelv nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az illetőséggel nem rendelkező, de a kritériumoknak megfelelő⁹ vállalkozásokra a „look through” megközelítést alkalmazzák. Ebből következően a tagállamoknak nincs jogalapjuk arra, hogy a 3. cikk kritériumainak megfelelő, illetőséggel nem rendelkező vállalkozás tekintetében elutasítsák az irányelv alkalmazását.

⁸ A Tanács 2001/44/EK irányelve (2001. június 15.) az Európai Mezőgazdasági Orientációs és Garanciaalap finanszírozási rendszerének részét képező műveletekből, valamint a mezőgazdasági lefőlézésekből és vámokból, illetve a hozzáadottérték-adókból és egyes jövedéki adókból eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös jogsegélyről szóló 76/308/EGK irányelv módosításáról, HL L 175., 2001.6.28., 17–20. o.

⁹ Azaz amelyek a 3. cikk összes kritériumát teljesítik.

Még ha megengedett is lenne a look through megközelítés alkalmazása, ennek logikája alapján a kérdéses tagállamnak ki kellene terjesztenie az irányelv nyújtotta kedvezményeket a partnerekre/részvényesekre. Ez a nézet összhangban lenne az OECD partnerségi jelentés álláspontjával és az adóügyi modellegezmény 1. cikkéhez fűzött megjegyzésekkel¹⁰.

3.3.5.3. A tényleges ügyvezetés helye

A felmért tagállamok közül három a mentesség nyújtásának feltételeként előírja, hogy a fizetést átvevő vállalkozás abban a tagállamban legyen a társasági adó alanya, amelyikben a tényleges ügyvezetésének helye van. Ez az irányelv nyújtotta kedvezmények megtagadásához vezethet olyan helyzetben, amikor mind a bejegyzés szerinti tagállam, mind a tényleges ügyvezetés helye szerinti tagállam a bejegyzés helyét tekinti mérvadó tényezőnek a nemzeti jog szerint az adóügyi illetőség megállapításához.

Az irányelv szövege nem ad jogalapot az adóügyi illetőség valamely kritériumának előnyben részesítésére egy másikkal szemben. Ha a vállalkozás csak egy tagállamban rendelkezik illetőséggel, nem számít, hogy az illetőség szerinti tagállam által alkalmazott kritérium a bejegyzés helye vagy a tényleges ügyvezetés helye. Ha a vállalkozás kettős illetőségű, a vonatkozó kettős adóztatás elkerüléséről szóló megállapodások döntő szabálya általában a tényleges ügyvezetés helyére vonatkozó kritérium alapján határozza meg az illetőséget. Ez utóbbi esetben ésszerűen elvárható lenne, hogy a vállalkozás „a következő adók egyike alá tartozik, anélkül hogy mentességet élvezne” [3. cikk a) pont iii. alpont] abban a tagállamban, ahol a vállalkozás tényleges ügyvezetésének helye van¹¹.

3.3.5.4. Az adóalanyiság megközelítése

Míg a legtöbb tagállam láthatóan „alanyi” oldalról közelíti meg az adóalanyiság kérdését – azaz a vállalkozásra összpontosít, nem az adott kamat- vagy jogdíjfizetésre – néhány tagállam előírásai szerint azonban maga a fizetés határozza meg az adókötelezettséget (az adóalanyiság „tárgyi” megközelítése).

A felmérés szerint egy tagállam előírja, hogy a vállalkozásnak nincs lehetősége a mentességre. Ez a tagállam továbbá előírja, hogy a vállalkozásnak az illetősége szerinti tagállamban olyan adó alanyának kell lennie, amely ugyanolyan vagy hasonló jellegű, mint az első tagállambeli jövedelemadó.

Az irányelv egyik előírásra sem ad jogalapot. Éppen ellenkezőleg, a 3. cikk a) pontjában foglalt feltételek kimerítőek, nem hagynak mozgásteret további feltételek és korlátozások számára.

¹⁰ Lásd különösen a 6.4. és a 6.5. pontot.

¹¹ Ezt az álláspontot kétségbe lehet vonni azzal az érveléssel, hogy amennyiben a kamat- vagy jogdíjfizetés átvevője állandó telephely, elegendő lenne, hogy a vállalkozásra az állandó telephely tagállamában vetnek ki adót az állandó telephelynek tulajdonítható nyereségekre.

3.3.6. 3. cikk b) pont – „Társult vállalkozás”

3.3.6.1. Részesedési küszöb

A felmérés szerint egy tagállam sem enyhített a minimum 25 %-os közvetlen részesedési küszöbön, bár egy tagállam közvetett részesedést is elfogad. Mindazonáltal több tagállam elmozdult a tőkére vonatkozó követelménytől a szavazati jogra vonatkozó követelmény felé, vagy engedélyezte a két kritérium alternatív használatát.

A felmérésből kiderült, hogy egy tagállam mindkét – a tőkére és a szavazati jogra vonatkozó – követelmény egyidejű teljesítését írja elő. Az irányelv nem ad jogalapot a kettős követelmény előírására.

3.3.6.2. Részesedő vállalkozások

Az egyik tagállam kiterjesztette az irányelv által nyújtott mentesség alkalmazási körét azáltal, hogy eltekintett a követelménytől, amely előírja, hogy a 3. cikk b) pontjának iii. alpontjában leírt esetben a közös anyavállalatnak uniós illetőségűnek kell lennie. A tagállamok az irányelvnél nagyvonalúbbak lehetnek.

3.3.7. 3. cikk c) pont – Állandó telephely – fogalommeghatározás

Az állandó telephely meghatározása egyértelműen az OECD adóügyi modellegyezményének 5. cikkében szereplő meghatározásra épül, de az 5. cikk (2)–(7) bekezdésében felsorolt példák és kivételek visszaadása nélkül.

Az a tény, hogy az irányelvben lévő fogalommeghatározás valamelyest eltér az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 2. cikkének (2) bekezdésében foglalttól, és egyik meghatározás sem adja vissza pontosan az OECD adóügyi modellegyezményének 5. cikkét, jogbizonytalanságot teremthet, különösen a függő ügynökként működő állandó telephelyek helyzetét illetően.

Az irányelv végrehajtása során a legtöbb tagállam az állandó telephelynek a nemzeti adóügyi jogszabályaikban szereplő általános meghatározását alkalmazta. Öt tagállam azonban az irányelv végrehajtása céljából egyedi meghatározást vezetett be.

3.3.8. 4. cikk (2) bekezdés – Kifizetések kizárása kamatként vagy jogdíjként

A 4. cikk (2) bekezdése belső elszámolóarra vonatkozó rendelkezés. Ahogyan az a COM (1998) 67 végleges dokumentumban a cikkhez fűzött megjegyzésekből is kiderül, alultőkésítési rendelkezésnek is szánták. A megjegyzések úgy érvelnek, hogy a nyereségkifizetesként kezelt összegekre biztosítani kell az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv nyújtotta kedvezményeket¹².

A felmérés megállapította, hogy egy tagállam nem adná meg az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv kedvezményeit a rejtett nyereségkifizetesként kezelt kamat- és jogdíjfizetések esetében, abból az okból, hogy a nemzeti esetjog alapján az ilyen fizetések nem tekinthetők osztaléknak. Ez a tagállam azonban nem tud

¹² Vö.: a C-324/00. sz. *Lankhorst-Hohorst* ügyben Mischo főtanácsnok 2002.9.26-i véleménye

forrásadót felszámítani akkor, ha kettős adóztatás elkerüléséről szóló megállapodás van érvényben, mivel a kettős adóztatás elkerüléséről szóló megállapodás osztalékról szóló cikke nem lenne alkalmazandó¹³.

Függetlenül attól, hogy nyereségkifizetesként kezelik vagy sem, a kamat vagy jogdíj többletösszegének adóügyi megítélésére vonatkozóan további megfontolásokra van szükség. A körülményektől függően az is elképzelhető, hogy az ilyen fizetéseket a hasonló nemzeti fizetésekkel szemben megkülönböztető módon kezelik.

Ebben az összefüggésben meg kell jegyezni, hogy a Bíróság megállapítása alapján az idegen és a saját tőke arányát rögzítő, mentesítő záradék nélküli alultőkésítési rendelkezések megkülönböztető alkalmazása a letelepedés szabadságának aránytalan, ezért jogtalan korlátozását jelenti¹⁴.

3.3.9. 5. cikk – Csalás és visszaélés

Láthatóan több tagállam úgy értelmezi az 5. cikket, hogy az engedélyezi a mentesség megtagadását olyan esetekben, amelyekben a fizetést átvevő vállalkozást harmadik országban letelepedett vállalkozás ellenőrzi.

Az egyik tagállam megtagadja az irányelv nyújtotta kedvezményeket egy másik tagállam fizetést átvevő vállalkozásától, ha az olyan személy tulajdonában vagy ellenőrzése alatt van, akinek lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye az első tagállamban van

A 3. cikk b) pontja előírja, hogy „a részesedéseknek csak a Közösség területén letelepedett vállalkozásokhoz szabad kapcsolódniuk”. Az irányelv a kamat- vagy jogdíjfizetésre vonatkozó adómentesség jogossága tekintetében azonban nem írja elő, hogy az érintett kifizetést a részben vagy teljesen a tulajdonában lévő leányvállalattól kapó anyavállalatot uniós illetőségű (vagy a leányvállalat tagállamától eltérő tagállamban illetőséggel rendelkező) személynek kell ellenőriznie.

Az 5. cikket továbbá az Európai Bíróság vonatkozó visszaélés-ellenes esetjoga fényében kell értelmezni, amely előírja, hogy a visszaélések elleni szabályoknak indokoltnak és arányosnak kell lenniük¹⁵. Az a nemzeti jogszabály vagy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló megállapodásban szereplő rendelkezés, amely a mentességet kizárólag abból az okból tagadja meg, hogy az anyavállalatot egy harmadik országban vagy a saját országában illetőséggel rendelkező személy ellenőrzi, valószínűleg nem teljesíti az arányossági feltételt, mivel „nem kifejezett

¹³ Ez kétségbe vonható. Az OECD adóügyi modellegyezménye 10. cikkének (3) bekezdésével kapcsolatos fenntartásban a kérdéses tagállam fenntartja a „jogot az osztalék (3) bekezdésben szereplő fogalom meghatározásának kibővítésére, hogy az minden olyan jövedelemre kiterjedjen, amelyet adózás szempontjából nyereségkifizetesként kezelnek”. A fizetés így nem szükségszerűen minősül „osztaléknak” az említett tagállam nemzeti joga szerint ahhoz, hogy a 10. cikk (3) bekezdésének alkalmazása esetén osztaléknak legyen tekinthető.

¹⁴ A C-105/07. sz. *Lammers*-ügy, 32. pont. Lásd még a C-524/04 sz. *Thin Cap Group Litigation*-ügy 92. pontját.

¹⁵ Pl. a C-28/95. sz. *Leur-Bloem* kontra *Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2* ügyben 1997.7.17-én hozott ítélet 44. pontja.

célja az [...] egyértelműen mesterséges képződmények valamely adóelőnyből történő kizárása”¹⁶.

Emlékeztetni kell arra, hogy az 1. cikk hasznhúzóra vonatkozó feltételét kifejezetten a mesterséges képződmények elleni fellépés céljából alakították ki. Ezért kétségbe vonható, hogy a hasznhúzóra vonatkozó feltételt teljesítő vállalkozást az 5. cikk alkalmazásában mesterséges képződménynek lehet tekinteni.

3.4. A felmérés által nem érintett kérdések

3.4.1. Vállalkozáson belüli fizetések

Az irányelv alkalmazási köre jelenleg a különálló jogalanyok közötti fizetésekre korlátozódik. Ezért nem vonatkozik a vállalkozáson belüli fizetésekre, például ugyanazon vállalkozáson belül a székhely és az állandó telephely, vagy két állandó telephely közötti tényleges vagy fiktív fizetésekre.

A OECD állandó telephelyek közötti nyereségmegosztásról folytatott munkája során felmerült a kérdés, hogy a kettős adóztatásról szóló megállapodás értelmében a forrás szerinti állam (rendszerint az állandó telephely állama) jogosult-e forrásadó, vagy a forrásnál beszedett adó más formájának kivetésére ugyanazon vállalkozás székhelyéhez vagy más állandó telephelyéhez irányuló fiktív kamat- vagy jogdíjfizetésekre.

A kérdéstről még mindig folyik a vita, de néhány OECD-ország jelezte, hogy hajlandó lenne a fent említett fizetésekre forrásadót kivetni.

A vállalkozáson belüli fizetések forrásnál történő adóztatása az irányelv elfogadását kiváltó hátrányokhoz hasonló, vagy azokkal azonos hátrányt teremtene a határon átnyúló beruházások számára. Ezért indokoltnak tűnik mérlegelni az irányelv alkalmazási körének kiterjesztését a szóban forgó fizetésekre.

3.4.2. Részesedések

A küszöb: Az irányelv 3. cikkének b) pontja jelenleg előírja, hogy a „részesedésnek” a rendelkezés értelmében el kell érnie vagy meg kell haladnia a tőke vagy a szavazati jogok 25%-át. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 3. cikke alapján, amely hasonló előírást tartalmaz, a „részesedésekre” vonatkozó küszöböt a tőke vagy a szavazati jogok 25%-áról fokozatosan a jelenlegi, 2009-től érvényes 10%-ra csökkentették (vö. az egyesülésekről szóló irányelv 7. cikkének (2) bekezdésével).

Így, bár a társaságok adózásáról szóló mindhárom közösségi irányelv célja a belső piaci feltételekhez hasonló feltételek megteremtése, az utóbbi két irányelv alkalmazásában vett vállalatcsoport nem feltétlenül egyezik meg a kamat- és jogdíjfizetésekről szóló irányelv értelmében vett vállalatcsoporttal, ezáltal megnövelve a határokon átnyúló műveletekben részt vevő vállalkozások tervezési és megfelelési költségeit.

¹⁶ Pl. C-524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation kontra Commissioners of Inland Revenue ügyben 2007.3.13-án hozott ítélet 79. pontja.

A küszöbök közti különbség összeegyeztethetetlen eredményeket teremthet, például a kamat- és jogdíjfizetések nyereségkifizetésként való kezelése esetén. A legalább 10%-os, de legfeljebb 25%-os részesedés révén társult vállalkozások közti kamat- és jogdíjfizetések nem jogosultak mentességre a kamat- és jogdíjfizetésekről szóló irányelv alapján, de mentességet kaphatnak az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv alapján, ha nyereségkifizetésként vannak kezelve.

Közvetett részesedések: az irányelv alkalmazási köre jelenleg a közvetlen részesedésekre korlátozódik, míg az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv nem tartalmaz korlátozást. Mivel mindkét irányelvnek ugyanaz a célja – a kettős adóztatás megszüntetése – nincs kézzelfogható indok erre az eltérésre.

Az alkalmazási kör kiterjesztése: Míg a küszöbök és a közvetlen/közvetett részesedések tekintetében fennálló következetlenségek megszüntetése a jelenlegi helyzet jelentős javulásához vezetne, a 8. cikkből a (2), (4) és (9) preambulumbeközléssel összefüggésben kiderül, hogy az eredeti szándék szerint az irányelv kiterjedhetne a nem kapcsolt vállalkozásokra is, és a társult vállalkozásokra való jelenlegi korlátozást csak egy kísérleti első lépésnek kell tekinteni. Magától értetődik, hogy a kapcsolt vállalkozások közötti ügyletek határokon átnyúló akadályai, mint a nemzetközi kettős adóztatás, a megterhelő adminisztratív formák és a pénzforgalmi problémák ugyanúgy jelen vannak a nem kapcsolt vállalkozások közötti fizetések esetében is.

A jogdíjfizetések tekintetében az irányelv alkalmazási körének a nem kapcsolt vállalkozásokra való kiterjesztése összhangban lenne az EK-Szerződés 163. cikkének célkitűzésével, amely szerint a Közösség célja, hogy „...erősítse a közösségi ipar tudományos és technológiai alapjait, ösztönözze nemzetközi versenyképességének fejlődését...”.

Meg kell jegyezni, hogy az alkalmazási kör kiterjesztése az OECD adóügyi modelleget 11. és 12. cikkével is összhangban lenne, amelyek nem tesznek különbséget a kapcsolt és a nem kapcsolt vállalkozások között.

Végül mérlegelni kellene a kiterjesztés költségvetési hatását. Megjegyzendő azonban, hogy a hatás valószínűleg korlátozott, hiszen a legtöbb tagállam már részben illetve teljesen lemondott adóztatási jogáról, vagy a nemzeti jogszabályokban, vagy a más tagállamokkal kötött, kettős adóztatás elkerüléséről szóló megállapodásokban.

4. KÖVETKEZTETÉS

A felmérés jelezte, hogy a végrehajtás általánosságban kielégítő, mégis számos olyan esetet emelt ki, amelyek megkérdőjelezzik az átültetés és az értelmezés sikerét, például a részesedés fenntartásának minimális időtartama, a haszonhúzó adóügyi illetősége, a részesedési küszöb, a rejtett nyereségek kezelése, a kamat- és jogdíjfizetésekről szóló irányelv és az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv közötti kapcsolatok, valamint a csalásról és visszaélésről szóló rendelkezés tekintetében.

Egyértelmű az is, hogy az egységes értelmezés elérése és a jogbizonytalanság csökkentése érdekében szükség lehet az irányelv kulcsfogalmait érintő további megbeszélésekre és útmutatásokra. Azzal is foglalkozni kell, hogy milyen következményekkel járhat – pl. az ügynökként működő állandó telephelyek lehetséges kizárása tekintetében – az állandó telephely irányelv szerinti fogalmának nem egységes alkalmazása és értelmezése, és az, hogy az állandó telephely fogalma eltér az adóügyi modellegyezmény 5. cikkében szereplő meghatározástól.

Ami az irányelv működését adott esetben javító módosításokat illeti, az 1. cikk (3) bekezdésének újrafogalmazása megszüntethetné a leányvállalatok és az állandó telephelyek jogtalan megkülönböztetésének tekinthető értelmezést. A koherencia és a következetesség tekintetében egyértelműen sürgető feladat, hogy az irányelv részesedésre vonatkozó kritériumait összehangolják az anya- és leányvállalatokról és az egyesülésekről szóló irányelv kritériumaival. Mérlegelni lehet az irányelv alkalmazási körének a nem kapcsolt vállalkozásokra való kiterjesztését, annak felmérése céljából, hogy ez potenciálisan támogatja-e a lisszaboni célokat.