

ERDŐS ÉVA

A BERUHÁZÁSÖSZTÖNZÉS
ADÓJOGA

MISKOLCI EGYETEM

MISKOLC
2012

Szerző:

Dr. Erdős Éva, PhD
tanszékvezető egyetemi docens
Miskolci Egyetem, Állam -és Jogtudományi Kar

Lektor:
Prof. Dr. Nagy Árpád, CSc
Professzor emeritus
Nemzeti Közszolgálati Egyetem, ELTE ÁJK

Dr. Nagy Zoltán, PhD
egyetemi docens
Miskolci Egyetem, Állam - és Jogtudományi Kar

Jelen tanulmány a TÁMOP-4.2.1.B-10/2/KONV-2010-0001 jelű projekt részeként az Európai Unió támogatásával, az Európai Szociális Alap társfinanszírozásával valósul meg. This research was carried out as part of the TAMOP-4.2.1.B-10/2/KONV-2010-0001 project with support by the European Union, co-financed by the European Social Fund.

A borítón látható kép: a Miskolci Egyetem bejárata, a gömb és a szerkesztés Varga Attila (Miskolci Egyetem) munkája

Kézirat lezárva:
2012. december 12.

© Erdős Éva, 2012

TARTALOMJEGYZÉK

1. BEVEZETÉS	12
2. A VEGYESVÁLLALAT - JOINT VENTURE -, MINT A HOSSZÚ TÁVÚ EGYÜTTMŰKÖDÉS EGYIK FORMÁJA	16
2.1. A JOINT VENTURE – VEGYES VÁLLALAT – MEGHATÁROZÁSA, FOGALMA	18
2.2. KÖZÖS VÁLLALKOZÁS, ILLETVE STRATÉGIAI TÁRSULÁS?	19
3. A VEGYES VÁLLALATOK - KÜLFÖLDI TŐKEBEFEKTETÉSEK SZEMPONTJAI, ELŐNYÖK ÉS HÁTRÁNYOK	22
3.1. A KÜLFÖLDI TŐKEBEFEKTETÉSEK INDOKAI, A BEFEKTETŐI MOTIVÁCIÓK.....	22
3.2. A VEGYES VÁLLALATI TÁRSULÁSOK ELŐNYEI ÉS HÁTRÁNYAI	25
3.2.1. <i>A vegyes vállalatok előnyei</i>	25
3.2.2. <i>A vegyes vállalatok hátrányai</i>	26
3.3. A KÖZÉP- ÉS KELET-EURÓPAI VEGYES VÁLLALATOK NÉHÁNY SAJÁTOS VONATKOZÁSA, JELLEMZŐI AZ 1990-ES ÉVEK ELSŐ FELÉBEN	26
4. A KÜLFÖLDI MŰKÖDŐ TŐKEBEFEKTETÉSEK TÍPUSAI	28
4.1. A KÜLFÖLDI MŰKÖDŐ TŐKEBEFEKTETÉSEK CSOPORTOSÍTÁSÁNAK SZEMPONTJAI.	28
4.2. A KÜLFÖLDI MŰKÖDŐ TŐKE BERUHÁZÁSOK ELMÉLETI TIPOLÓGIÁJA	30
5. A VEGYES VÁLLALATOK ADÓZTATÁSÁNAK ELVEI - A KEZDETEK, A BERUHÁZÁSÖSZTÖNZÉS VIRÁGKORA	34
6. TÖRTÉNETI MEGKÖZELÍTÉS: A VEGYES VÁLLALATOKRA VONATKOZÓ MAGYAR JOGI SZABÁLYOZÁS (1990-1996)	38
6.1. A MAGYAR SZABÁLYOZÁS JELLEMZŐI (1990-1996) KÖZÖTT	38
6.2. A GAZDASÁGI TÁRSASÁGOKRÓL SZÓLÓ 1988. ÉVI VI. TÖRVÉNY SZABÁLYOZÁSA.	39
6.3. A KÜLFÖLDI BEFEKTETŐKRE VONATKOZÓ SZABÁLYOK AZ 1990-ES ÉVEK ELEJÉN .	40
6.4. A KÜLFÖLDI BEFEKTETŐKNEK NYÚJTOTT ADÓKEDVEZMÉNYEK.....	42
6.5. AZ 1991. JANUÁR 1. ELŐTT LÉTREJÖTT VEGYES VÁLLALATOK ADÓKEDVEZMÉNYEI	44
6.6. A KÜLFÖLDI BEFEKTETŐKNEK NYÚJTOTT KEDVEZMÉNYEK ÖSSZEFOGLALÁSA (1990-1996).....	45
6.7. A KÜLFÖLDI TŐKEBEFEKTETÉSEK ELŐNYEINEK ÉS A KÜLFÖLDI BEFEKTETŐK MOTIVÁCIÓINAK ÖSSZEGZÉSE MAGYARORSZÁGON (1990-1996)	47
6.8. A VEGYES VÁLLALATOK CSOPORTOSÍTÁSA MAGYAR TAPASZTALATOK ALAPJÁN .	48
6.9. A KÜLFÖLDI BEFEKTETŐK PROBLÉMÁI MAGYARORSZÁGON	49

7. TÖRTÉNETI MEGKÖZELÍTÉS - KITEKINTÉS: A VEGYES VÁLLALATOKRA VONATKOZÓ SZABÁLYOZÁS AZ EGYES KÖZÉP- ÉS KELET-EURÓPAI, VALAMINT MÁS EURÓPAI ORSZÁGOKBAN (1990-1996 KÖZÖTT).....	52
7.1. SZLOVÁKIA.....	52
7.1.1. <i>A vegyes vállalatok jogi formája</i>	52
7.1.2. <i>Kedvezmények</i>	53
7.2. LENGYELORSZÁG (1990-1996).....	54
7.2.1. <i>A vegyes vállalatok jogi formája</i>	55
7.2.2. <i>Ösztönzések és előjogok</i>	55
7.3. UKRAJNA (1990-1996).....	56
7.3.1. <i>A külföldi befektetések módjai</i>	56
7.3.2. <i>Preferenciák</i>	57
7.4. TÖRÖKORSZÁG (1990-1996)	59
7.4.1. <i>A külföldi befektetők helyzete</i>	59
7.4.2. <i>Adózás, hitel, privatizáció</i>	59
7.5. AUSZTRIA (1990-1996)	60
7.6. FÜZIOKONTROLL, MINT A JÖVŐ ÚTJA?	62
8. A BERUHÁZÁSI DÖNTÉSEKET BEFOLYÁSOLÓ TÉNYEZŐK VÁLTOZÁSAI NAPJAINKBAN	64
9. A KÜLFÖLDI BEFEKTETÉSEK SZABÁLYOZÁSÁNAK ALAPJAI AZ EURÓPAI UNIÓBAN ÉS A MAGYAR JOGBAN - A CSATLAKOZÁS ELŐTTI IDŐSZAKBAN.....	70
9.1. <i>A KÜLFÖLDI TŐKEBEFEKTETÉSEK DEFINÍCIÓJA A KÖZÖSSÉGI JOGBAN</i>	71
9.2. <i>AZ EURÓPAI UNIÓ ELŐÍRÁSAI A TŐKEMOZGÁS SZABADSÁGÁRA VONATKOZÓAN</i>	73
9.3. <i>A KÜLFÖLDI BEFEKTETÉSEK JOGI KÖRNYEZETE A CSATLAKOZÁS ELŐTTI MAGYAR SZABÁLYOZÁSBAN</i>	74
9.4. <i>A KÜLFÖLDI BEFEKTETÉSEKET ÉRINTŐ EURÓPAI UNIÓS ADÓRENDELKEZÉSEK A CSATLAKOZÁS ELŐTTI IDŐSZAKBAN</i>	76
9.5. <i>A KÜLFÖLDI BEFEKTETŐKRE VONATKOZÓ MAGYAR TÁRSASÁGI ADÓSZABÁLYOZÁS AZ UNIÓS CSATLAKOZÁS ELŐTT</i>	78
10. AZ EURÓPAI ADÓHARMONIZÁCIÓ, MINT A KÁROS ADÓVERSENY ELLENI FELLÉPÉS ESZKÖZE	82
10.1 <i>AZ EURÓPAI ADÓJOG KIALAKULÁSÁNAK ELŐZMÉNYEI – AZ ADÓHARMONIZÁCIÓ CÉLJA, MÓDSZEREI</i>	83
10.1.1. <i>Az előzmények</i>	83
10.2. <i>AZ ADÓHARMONIZÁCIÓ CÉLJA ÉS MÓDSZEREI</i>	84
10.3. <i>AZ ADÓHARMONIZÁCIÓ FOLYAMATA ÉS LEGFONTOSABB LÉPÉSEI AZ EURÓPAI ADÓJOGBAN</i>	87

11. A KÖZVETLEN ADÓK EURÓPAI ADÓJOGI HARMONIZÁCIÓJA	96
11. 1. A KÖZVETLEN (EGYENES, DIREKT) ADÓK HARMONIZÁCIÓJA AZ ELSŐDLEGES JOGFORRÁSOKBAN	96
11.2. A KÖZVETLEN ADÓK HARMONIZÁCIÓJÁNAK MÁSODLAGOS JOGFORRÁSAI – A TÁRSASÁGI ADÓRA VONATKOZÓ KÖZÖSSÉGI ÉS EURÓPAI UNIÓS HARMONIZÁCIÓS FOLYAMAT	98
12. A KÁROS ADÓVERSENY MEGHATÁROZÁSA AZ EURÓPAI ADÓHARMONIZÁCIÓBAN	102
12.1. A KÁROS ADÓVERSENY EURÓPAI ADÓJOGI SZABÁLYOZÁSA – AZ OECD JELENTÉS ÉS A MAGATARTÁSI KÓDEX - A KÁROS ADÓVERSENY FOGALMA, KRITÉRIUMAI	103
12.1.1. Az OECD Jelentés	103
12.1.2. Az Üzleti Adózás Magatartási Kódexe (Code of Conduct for Business Taxation).....	106
13. AZ ADÓVERSENY ÉS A KÁROS ADÓVERSENY - ELŐNYEI ÉS HÁTRÁNYAI, A MELLETTÉ ÉS ELLENE SZÓLÓ ÉRVEK.....	114
13.1. BEFEKTETÉSÖSZTÖNZÉS VAGY KÁROS ADÓPOLITIKA? AZ ADÓVERSENYRŐL ÉS A KÁROS ADÓVERSENYRŐL	114
13.2. A KÁROS ADÓVERSENY MEGJELENÉSI TERÜLETEI, POZITÍVUMAI ÉS NEGATÍVUMAI	116
13.2.1. Az adóverseny, káros adóverseny megjelenési területei	116
13.2.2. Az adóverseny pozitívumai és negatívumai.....	120
14. A KÁROS ADÓVERSENY TERÜLETEI (1): A KÜLFÖLDI MŰKÖDŐ- TŐKE BEFEKTETÉSEK ADÓKEDVEZMÉNYEINEK SZABÁLYOZÁSA - A BERUHÁZÁSÖSZTÖNZÉS KORSZAKAI A MAGYAR ADÓJOGBAN	124
14.1. A BERUHÁZÁSÖSZTÖNZÉS ADÓJOGI KORSZAKAI ÉS JELLEMZŐI A MAGYAR ADÓJOG ÁTTEKINTÉSÉBEN	124
14.2. A KÜLFÖLDI BEFEKTETÉSEKHEZ KAPCSOLÓDÓ ADÓKEDVEZMÉNYEK A MAGYAR ADÓJOGBAN	126
14.2.1 A beruházásösztönzés kezdeti szakasza: Az 1990.-1994-ig tartó időszak a magyar adójogban - A virágkor	126
14.2.2. A beruházásösztönzés 1994-1996 végéig tartó időszaka- a 2. szakasz	127
14.2.3. A beruházásösztönzés 1996-2004-ig tartó időszaka a magyar adójogban - a 3. szakasz	130
14.2.4. A beruházásösztönzés adójogának 4. szakasza: 2004-jelenleg.....	132
14.2.5. Új prioritások: a beruházásösztönzés és a környezetvédelem összefüggése ...	133
14.3. A TÁRSASÁGI ADÓKEDVEZMÉNYEK ÉS AZ ADÓVERSENY, KÁROS ADÓVERSENY KAPCSOLATA.....	135

15. A KÁROS ADÓVERSENY MEGJELENÉSI TERÜLETEI (2): AZ ÁLLAMI TÁMOGATÁSOK JOGÁNAK EURÓPAI UNIÓS SZABÁLYOZÁSA 140

15.1. AZ ÁLLAMI TÁMOGATÁSOK FOGALMA ÉS JOGI MEGÍTÉLÉSE AZ EURÓPAI JOGBAN	141
15.2. AZ EURÓPAI UNIÓ ÁLLAMI TÁMOGATÁSRA VONATKOZÓ SZABÁLYOZÁSÁNAK RENDSZERE, AZ ÁLLAMI TÁMOGATÁSOKRA VONATKOZÓ LEGFONTOSABB JOGFORRÁSOK	149
15.3. A MEGENGEDHETŐ VAGY ÖSSZEEGYEZTETHETŐ ÁLLAMI TÁMOGATÁSOK KÖRE	153
15.3.1. <i>Állami támogatásnak nem minősülő intézkedések</i>	153
15.3.2. <i>A megengedett és az engedélyezhető állami támogatások köre</i>	155
15.4. AZ ADÓINTÉZKEDÉSEK, A TÁRSASÁGI ADÓKEDVEZMÉNYEK ÉS AZ ÁLLAMI TÁMOGATÁSOK ÖSSZEFÜGGÉSE - EGY EU BÍRÓSÁGI JOGESET ELEMZÉSE KAPCSÁN ...	160

16. A KÁROS ADÓVERSENY TERÜLETEI (3): ADÓELKERÜLÉS, ADÓKIKERÜLÉS, ÉS AZ OFFSHORE SZABÁLYOZÁS 168

16.1. AZ ADÓTERVEZÉS, ADÓELKERÜLÉS, ADÓKIKERÜLÉS ÉS AZ ADÓKIJÁTSZÁS – FOGALMI ELHATÁROLÁSOK.....	168
16.1.1. <i>Adómérséklés vagy adóoptimalizálás, és az adókikerülés, adókijátszás</i>	169
16.1.2. <i>Adócsalás - Költségvetési csalás</i>	171
16.2. AZ OFFSHORE SZABÁLYOZÁSA	174
16.2.1. <i>Az offshore szabályozás területei</i>	174
16.2.2. <i>Az offshore tevékenység definíciója, fogalmi elemei, fajtái, offshore helyszínek</i>	176
16.2.3. <i>Az offshore tevékenység veszélyei, a szabályozás problémái</i>	179
16.2.4. <i>Az offshore tevékenység szabályozása a magyar adójogban</i>	182

17. A KÁROS ADÓVERSENY TERÜLETEI (4): AZ ADÓELKERÜLÉS ÉS A SZÉKHELYÁTHELYEZÉS KAPCSOLATA, AZ ADÓDISZKRIMINÁCIÓ AZ EURÓPAI UNIÓ BÍRÓSÁGÁNAK ÍTÉLKEZÉSI GYAKORLATÁBAN 190

17. 1. AZ ADÓBEVÉTELEK CSÖKKENÉSÉNEK ÉRVE.....	191
------------------------------------------------	-----

18. A KÁROS ADÓVERSENY TERÜLETEI (5): ADÓSZUVERENITÁS VAGY ADÓVERSENY? ALACSONY ADÓSZINT ALKALMAZÁSA, ORSZÁGOK KÖZÖTTI ADÓVERSENY 202

18.1. A SZUBSZIDIARITÁS, SZUVERENITÁS ÉS A TISZTESSÉGTelen ADÓVERSENY ÖSSZEFÜGGÉSE – ADÓ FÜGGETLENSÉG VAGY ADÓVERSENY?	202
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

19. ÖSSZEGZÉS: BESZÉLHETÜNK-E MÉG BERUHÁZÁSÖSZTÖNZÉS RŐL? A BERUHÁZÁSÖSZTÖNZÉS SZABÁLYOZÁSA A MAI MAGYAR ADÓJOGBAN 210

19.1. A BERUHÁZÁSÖSZTÖNZÉS ESZKÖZEI AZ ADÓJOGBAN	210
19.1.1. <i>A társasági adóalapot csökkentő, vagyis az adózás előtti eredményt csökkentő tételek</i>	211

19.1.2. Az új prioritásokat tartalmazó kiemelt adókedvezmények	213
19.1.3. A fejlesztési adókedvezmények	214
19.2. ÖSSZEFOGLALÓ GONDOLATOK, KÖVETKEZTETÉSEK.....	218
MELLÉKLETEK	224
1. SZ. MELLÉKLET	224
2. SZ. MELLÉKLET	225
3. SZ. MELLÉKLET	226
4. SZ. MELLÉKLET	227
5. SZ. MELLÉKLET	228
6. SZ. MELLÉKLET	230
IRODALOMJEGYZÉK	231
INTERNETES FORRÁSOK.....	241

1. Bevezetés

A beruházásösztönzés, és ezen belül a külföldi működő tőkebefektetések jogi, azon belül is adójogi kezelése minden állam gazdaságpolitikájában kiemelt jelentőséget kap. A külföldi működő tőkebefektetések a rendszerváltásban nagy szerepet játszottak, és ma is fontos részét képezik a gazdaságnak. Ma már a globalizálódó világunkban nem az a kérdés, hogy milyen adókedvezménnyel csalogassuk be a külföldi tőkét az országba, sokkal inkább az, hogy mivel lehet itt tartani a multinacionális termelő és szolgáltató cégeket, és beszélhetünk-e még egyáltalán beruházásösztönzésről? A gazdasági életben rendszeresen felmerülő kérdés, hogy támogassuk-e a külföldi tőke beruházásokat, és ha igen, hogyan és milyen eszközökkel, főként azért, hogy az megfeleljen az európai adóharmonizáció követelményeinek, és ne ütközzön európai uniós jogforrásba. A nemzetközi tőkeáramlás velejárója a kedvező adójogi környezet, a stabil jogrendszer és számos más gazdasági tényező, és ma már az Európai Unió tagjaként nem hagyhatjuk figyelmen kívül az európai uniós szabályozást sem. Lehet, hogy nagy bátorságnak tűnik a beruházásösztönzésről a XXI. század Európájában könyvet írni akkor, amikor már alig beszélhetünk a beruházást ösztönző adókedvezményekről, azonban mégis vettem a bátorságot, hogy áttekintsek egy folyamatot, egy korszakot, arra vonatkozóan, hogy hogyan is alakult Magyarországon a beruházások, ezen belül is a külföldi működő tőkebefektetések adójogi helyzete, megítélése, és ösztönzése, milyen korlátozások érintik, és milyen magyar, közösségi jogi és európai adójogi szabályozás vonatkozik rá.

Az európai integráció célja az egységes és közös belső piac megteremtése és működésének biztosítása, amelyben rendkívül fontos szerepet játszanak a közvetett és közvetlen adók. A közös európai cél megvalósítása, az egységes közös belső piac működésének biztosítása, a szabad tőkemozgás és a letelepedési szabadság biztosítása, azonban csak a diszkrimináció tilalmának szem előtt tartásával és a hátrányos adóügyi megkülönböztetés megszüntetésével működhet. Magyarország, amíg nem volt tagja az Európai Uniónak, jelentős kedvezményeket adhatott az adórendszerbe beépítve a külföldi beruházások, befektetők számára, ezzel azonban hátrányosan megkülönböztettük a belföldi adóalanyokat, és pozitív diszkriminációban részesítettük a külföldieket. A jogharmonizáció során Magyarországon is közelíteni kellett jogszabályainkat a közösségi joghoz, és az Európai Unió tagjaként pedig tiszteletben kell tartani az uniós jog elsőbbségét, adószabályainknak követni kell az európai előírásokat. Ennek érdekében 2004-ig fokozatosan meg kellett szüntetnünk azokat a beruházást ösztönző adószabályainkat, adókedvezményeket, amelyek torzították az európai versenyt, gátolták az egységes belső európai piac létrejöttét és működését.

Jelen kötetben azon folyamat bemutatására és elemzésére vállalkozom, hogy miként jutottunk el a beruházásösztönzés adójogi virágkorától, azaz a kezdetektől

az adóparadicsomi szabályozáson keresztül a beruházási adókedvezmények megszüntetéséig, ezt a folyamatot milyen európai adójogi normák befolyásolták, és hol tart ma a beruházásösztönzés adójoga.

Jelen kötetben a beruházásösztönzés adójogával és annak korlátaival foglalkozom, különös tekintettel a káros adóversenyre vonatkozó európai uniós jogi szabályozásra, a káros adóverseny megjelenési formáira, területeire. A jelen könyvben megvizsgálom a beruházásösztönzés elméleti alapjait, a beruházási döntések motivációit, a beruházásösztönzés kezdeti lépéseit, folyamatát az 1990-es évektől egészen a ma hatályos szabályozásig. Bemutatom a külföldi működő tőkebefektetések motivációit a kezdetekben és ma, a külföldi érdekeltséggel működő társaságok fajtáit, elemzem a hazai adójogi korszakait, és vizsgálom azt a folyamatot, ami az európai adóharmonizáció során hatást gyakorolt rá. Történeti módszerrel elemzem a külföldi működő tőkebefektetésekre vonatkozó hazai adójogi szabályozást, a társasági adókedvezményeket, összehasonlító jogi módszerrel vizsgálom a rendszerváltást követő kezdeti időszak magyar és más kelet-és közép európai országainak társasági adójogi szabályozását, és kiemelten foglalkozom az egyenes adók európai uniós harmonizációjával, az európai adójogi szabályokkal, az adóverseny és a káros adóverseny területeivel, mint a beruházásösztönzés legfőbb korlátozó tényezőjének szerepével.

Magyarországon a rendszerváltást követően a privatizációhoz szükség volt a külföldi tőke beáramlására, és ehhez kiváló eszköznek bizonyult az adójog. A külföldi működő tőkebefektetőket társasági adókedvezménnyel csalogatta az ország, azonban ez idővel diszkriminációt okozott a külföldi és a belföldi adóalanyok között. A nemzeti elbánás elvének alkalmazását és a diszkrimináció tilalmának elvét az európai uniós szabályozásból eredően, az adóharmonizáció során kellett bevezetni, és egyben megszüntetni a káros adóversenyt előidéző, a külföldi befektetőket kedvezményező jogi szabályozást. Jelen munkámban áttekintem és vizsgálom a külföldi működő tőkebefektetők motivációit, azaz az elméletet, majd áttérek a történeti rész elemzésére. Bemutatom, hogy hogyan és mikor lépett színre a szabályozásban az európai adóharmonizáció, milyen lépései voltak és az egyenes adók harmonizációja hogyan hatott a magyar társasági adó fejlődésére. Ennek érdekében megkísérlem az adójogi korszakokat felvázolni, amelyek a beruházásösztönzésnél, a külföldi befektetésekre hatással voltak. Kiemelten kívánok foglalkozni az adószuverenitás, az adóverseny és a káros adóverseny összefüggéseivel és jogi problémáival. A káros adóverseny megjelenési területeit rendszerezem, és az egyes területeket részletesen vizsgálom. A káros adóversenynek megjelenési formáit, területét elemzem, így az adódiszkriminációt, azaz a külföldi tulajdonnal rendelkező vállalkozások adókedvezményben részesítését – pozitív diszkriminációját a belföldi adóalanyokkal szemben. Ilyen megjelenési területe az adóversenynek továbbá az adóelkerülés és adókikerülés, és az ahhoz tartozó az offshore szabályozás, a székhelyáthelyezések uniós bírósági gyakorlata, vagy az állami támogatások, mint káros adópolitikai eszköznek,

valamint egyéb, adóversenyt előidéző területnek, mint az országok közötti adóversenynek a problémája. Az adóverseny és a káros adóverseny elkülönítésére kísérletet teszek, és ennek megfelelően vizsgálom könyvemben az adóverseny és az adószuverenitás egymásra gyakorolt hatását.

Mivel a beruházásösztönzés adójoga elsősorban az egyenes adók, ezen belül is a társasági adó kedvezményeiben és az állami támogatások, mint adókedvezmények területén jelenik meg, ezért jelen kötetben elsősorban a külföldi beruházásokat érintő adókedvezményekre fókuszálok, ennek megfelelően a jelen monográfia a társasági adózás adókedvezményeinek magyar jogi szabályozását követi végig, valamint az európai adóharmonizáció előírásait az egyenes adókat, kiemelten a társasági adót érintően.

A munkám első része történeti bevezetésként tartalmazza a kezdeteket, a rendszerváltást követő évek jogi szabályozását a külföldi érdekeltségű vállalkozásokra vonatkozóan. Bemutatom a külföldi érdekeltségű vegyesvállalatok előnyeit és hátrányait, a beruházásösztönzés virágkorának számító adókedvezményeket. Összehasonlítom a virágkor magyar jogi szabályozását a visegrádi és, más, gazdaságilag fejlettebb, vagy fejlődő országok szabályozásával, és levonom ezen korszak adójogi szabályozásából folyó következtetéseket.

A történeti megközelítést folytatva képet adok a külföldi befektetések csatlakozás előtti magyar adójogi szabályozására vonatkozóan, amelyre már jelentős hatással volt a közösségi adóharmonizáció, elsősorban az egyenes adók harmonizációjában szerepet játszó európai uniós elsődleges és másodlagos jogforrások, valamint a „soft law” eredményei.

A következő fejezetekben ennek megfelelően foglalkozom a magyar adójogi szabályozást erőteljesen befolyásoló európai adójogi harmonizációval, különösen az egyenes adók harmonizációjával, eszközeivel és eredményeivel, az adóverseny kihívásaival, a káros adóverseny fogalmával, a vonatkozó előírásokkal, a beruházásösztönzés korlátaival.

A beruházásösztönzés folyamatát tekintve rendszerbe kívánom foglalni a beruházási adókedvezményekre vonatkozó magyar adójog szakaszait. Ennek megfelelően vizsgálni kívánom a virágkor, majd az azt követő leépítés korszakait, az adóharmonizáció, az adóverseny és a tisztességtelen adóverseny kategóriáit. A folyamatot szemlélve vizsgálni kívánom, hogy a beruházási adókedvezmények leépítésében az európai adóharmonizáció miként játszik szerepet, ezen belül is a káros adóverseny elleni harc milyen lépésekre kényszerítette hazánkat. Ennek megfelelően elemezni kívánom és bemutatom a káros adóverseny megjelenési formáját (területeit), melyekre vonatkozóan öt területet állítottam fel: a külföldi befektetőkre vonatkozó adódiszkrimináció magyar folyamatát és korszakait; az európai uniós szabályozással összeegyeztethető, vagy éppen káros adóversenyt megvalósító állami támogatások szabályait; az adóelkerülést megvalósító offshore szabályozást; a szintén káros adóversenyt és adóelkerülést okozó

székhelyáthelyezésekre vonatkozó Európai Unió Bíróság esetjogi gyakorlatát; és az európai uniós tagországok egymás közötti adóversenyére vonatkozó területét.

A befejező fejezetben a magyar hatályos adójogi szabályozást elemzem és összefoglalom a megállapításokat, következtetéseket levonásával.

Az olvasó, amire a könyv végére ér, egy folyamatnak lesz a részese. Annak a folyamatnak, ami az olvasót a beruházásösztönzés virágkorától kezdve elvezeti a mai szabályozásig, a beruházásösztönzésben a külföldi befektetőknek adott adókedvezmények megszűnéséhez, és a társasági adókedvezményezés új prioritásaihoz. A folyamat végére pedig csak remélni tudom, hogy tiszta képet kap az olvasó arról, hogy miért és hogyan jutottunk el a mai szabályozásig, miért tűntek el az adókedvezmények és az adóparadicsomi szabály, és lehet-e ma Magyarországon élni az általunk meghirdetett adóverseny adta előnyökkel.

2. A vegyesvállalat – joint venture -, mint a hosszú távú együttműködés egyik formája

„Egyszer a tyúk elment a disznóhoz a kooperációt ajánlott neki. Mi legyen az? – kérdezte a röfi. – Ham and eggs – kooperáció! – volt a válasz. Én adnám a tojást, Te pedig a sonkát. Nem lesz ez így jó – morgott a sertés. – Te könnyen adod a tojásodat, de ha én odaadom a sonkámat, abba én beledöglök. Hja, barátom – mondta lazán a tyúk –, a kooperáció már csak egy ilyen ügylet. Ebbe az egyik fél feltétlenül belehal.”¹

Valóban ilyen sorsra ítéltetnek a vegyes vállalatok, valóban ez lenne a külföldi és magyar, vegyes tulajdonú cégek, együttműködési formák jellemzője; valóban szükségszerű, hogy az egyik partner kihasználja a másikat? Vagy talán éppen csak a magyarországi viszonyokat lehet jellemezni a fenti tréfás példával?

Természetesen – és szerencsére – nem, hiszen a fentieknek ellentmondanak a magyarországi statisztikai adatok,² a külföldi érdekeltségű cégek, gazdálkodó szervezetek évről-évre emelkedő száma, a befektetett külföldi tőke növekvő mennyisége³, és a nemzetközi viszonylatban is egyre növekvő számú fúziók, nemzetközi vegyes vállalatok gyarapodása, bár sajnos megjelennek a fentieknek megfelelő mentalitású és szándékú befektetők is a piacon. Magyarországon a rendszerváltást követően megjelent az „alkotó tőke” mellett az úgynevezett negatív, „agresszív tőke”, melynek elsődleges célja nem a vegyes vállalati formában rejlő előnyök kihasználása, hanem a külföldi gazdálkodó szervnek a hazai cégben konkurensként való megjelenése. Az ugyanis igaz, hogy az esetleges 50 %-ot meghaladó tőkerésztelű külföldi társaság a magyar cégekben hátrányosan befolyásolhatja a Magyarországon alapított vegyes tulajdonú cégek piaci helyzetét. A döntő befolyással rendelkező többségi tulajdonos, korábban konkurens cég célja lehet – példaként említve – a magyar vállalat kiszorítása a piacról.⁴

Körülnézvéen a nemzetközi gazdasági piacon megállapíthatjuk, hogy a világgazdaságot a természeti erőforrások elosztásának egyenlőtlensége, az iparosodott és a fejlődő országok közötti különbségek, konfliktusok, a fejlődő országok politikai és gazdasági instabilitása jellemzi.

¹ Konyec firma, Privát Profit III. évfolyam ,92/9.szám, 32.o.

² Lásd I. sz. melléklet (MNB 1993. évi jelentése)

³ A külföldiekkel vegyes formátumú társaság alapítási láz a jogi szabályozás rendezése után, a külföldiek magyarországi befektetéseiről szóló 1988.évi XXIV. tv. megjelenése után emelkedett magasra. Lásd: Osváth Sarolta: Vonzalom számokban, Privát Profit, III. évfolyam, 1992/9.szám 20.o.

⁴ Ugyanis abban az esetben, ha a külföldi partner birtokolja a döntési lehetőségeket, és jogi korlátok nem akadályozzák – kivéve egy jól megszerkesztett társasági szerződést, mely a taggyűlés kizárólagos hatáskörének kibővítésével és a minősített szótöbbség megkövetelésével a piacot és árat érintő döntések terén, megakadályozhatja a „rosszindulatú” társ e nem kívánatos lépését – kiszoríthatja a magyar versenytársat a piacról. Dr. Csikós Csaba: A tőke agressziója, Privát Profit 92/9. III. évf. 23. o. és 32. o.

Mi indokolja ilyen körülmények mellett a külföldi tőkebeáramlást? – jelen könyvben bővebben is foglalkozom e kérdéssel, és megpróbálok választ adni a kérdésre. A nemzetközi tőkeáramlást alapvetően két oldalról vizsgálhatjuk egy adott állam piacának szempontjából, egyrészt a beáramló külföldi tőke oldaláról, másrészt viszont a külföldre kimenő tőke szemszögéből. Erről az oldalról nézve megállapíthatjuk, hogy általában a túlságosan beszűkülő hazai piac is az indokok között van, amiért a vállalkozások külföldön jelennek meg termékeikkel vagy éppen szaktudásukkal. Jelen monográfiában a külföldi tőke beáramlás, a nemzetközi tőkemozgás adójogi kérdéseivel kívánok foglalkozni, és választ keresek a fentiekben feltett kérdésre, azaz megvizsgálom a külföldi működő tőkebefektetések stratégiai döntésének elméleti indokait is. Ehhez azonban elsőként a joint venture fogalmának tisztázását szeretném megadni.

A vállalkozások közötti együttműködésnek több formája és lehetősége van a közös gazdasági társaság alapításon vagy üzletrész-szerzésen, stratégiai társuláson keresztül a külkereskedelmi szerződésekkig, ám ezek közül is kiemelkedő jelentőségűek a *vegyes vállalatok*, a részben vagy egészen külföldi tulajdonban lévő társaságok, mint a hosszú távú megállapodások leggyakoribb formái.

Tulajdonképpen mit is nevezhetünk vegyes vállalatnak, mi a joint venture meghatározása? Külföldi érdekeltségű, tulajdonrészesedésű társaság, vagy stratégiai társulás?

A joint venture-nek nincs mindenki által elfogadott jogi definíciója. A magyar megközelítés a szóhasználat szerint – mely nem teljesen fedi a „külföldi” szóhasználatot – az a cég, amelyben külföldi természetes vagy jogi személy vesz részt tulajdonosként, vagyis külföldi tőkebefektetéssel, tőkerészesedéssel rendelkező társaság, azaz a vegyes vállalat.

A nyugat-európai és amerikai szakirodalom szerint azonban a joint venture nem mindig a külföldi érdekeltségű céget jelenti, inkább egy közös vállalatot, stratégiai társulást, melyben nem szükségszerű a külföldi partner jelenléte.

2.1. A joint venture – vegyes vállalat – meghatározása, fogalma

A szakirodalomban többféle megközelítést olvashatjuk a joint venture-nek. Mint már említettem, a magyar szakirodalomban, statisztikai adatokban a joint venture-t vegyes vállalatnak, azaz külföldi érdekeltségű társaságnak értelmezhetjük.

Ezzel szemben más szerzők megközelítései szerint:

a/⁵Egy általánosan használt meghatározás az, hogy a joint venture egy kis csoport – mint különálló és specifikus üzleti vállalkozás által birtokolt, működtetett és közösen ellenőrzött jogi személy –, melyet a tulajdonosi csoport közös nyereség elérése érdekében hozott létre.⁶

b/ A joint venture-t tekinthetjük úgy, mint egy új termékek kifejlesztésére, gyártására és marketingjére létrehozott szervezeti mechanizmust. Ez a szervezeti egység összevonja egy kis és egy nagy cég technológiáját, gyártási know-how-ját, piackutatási képességeit, tőkéjét és vezetői szakértelmét. A kicsi partnernek például van ötlete, vagy új technológiája, aminek megvalósításához hiányzik az erőforrása, amit a nagyobb, tőkeerős partner tud megadni számára.⁷

c/ A harmadik megközelítés szerint a joint venture-ben a hangsúly a „venture” – a kockázat – a profitmotivációra helyeződik, valamint a „joint” kölcsönösségi vonatkozására.

Tehát a joint venture egy közös vállalkozás (közös kockázatvállalás), amely két vagy több céget, egyéneket, vagy szervezetet foglal magába, amelyek közül legalább az egyik a „működtető”, vagyis a tevékenységek rugója, aki oly módon akarja bővíteni tevékenységi körét, hogy új profitorientált üzleti vállalkozást hoz létre és vezet hosszú távon. Általában a tulajdonosi jog megoszlik a résztvevők között, többé-kevésbé egyenlő tőkemegoszlásban, anélkül, hogy az egyik fél abszolút túlsúlyba kerülne.⁸

A fenti meghatározásoknak megfelelően tesznek különbséget a „nyugati” szakirodalmak belföldi közös vállalkozások (joint venture) és nemzetközi (international) joint venture között, amin a hazai, ámde külföldi tulajdonossal működő közös vállalkozásokat, valamint a nemzetközi multinacionális cégeket értik.⁹

⁵ Mindhárom meghatározást lásd: Erstbrunner, Franz: Joint Venture – a form of interfirm partnership with special regard to international business joint venture. Wien, 1984. Diplomarbeit p. 1.

⁶ H. Goodman, L. Lorensen: Illustration of Accounting for joint venture; American Institute of Certified Public Accountants, New York p. 1. Hivatkozva: Erstbrunner (1984) i.m., p.1

⁷ L. Adler, J. D. Hlavacek: Joint venture for product innovation; New York, 1976. p. 5. Hivatkozva: Erstbrunner (1984) p.1.

⁸ G.R. Young; Bradford, Jr: Joint venture Planning & Action; New York, 1976. p. 5.

⁹ Lásd pl.: Lynch, Porter Robert: Gyakorlati útmutató vegyes vállalatok és társulások létrehozásához – ahogy Amerikában ajánlják, Novotrade, Budapest, 1991. 26. o.

2.2. Közös vállalkozás, illetve stratégiai társulás?

Egy másik amerikai megközelítés szerint a vegyes vállalatokat az alábbiak szerint definiálhatjuk:¹⁰

„A közös vállalat olyan együttműködésen alapuló üzleti tevékenység, amelyet két vagy több különálló szervezet stratégiai célból hoz létre, és amely önálló vállalati egységet alkot; meghatározza az egyes partnerek tulajdonosi részesedését, az egyes tevékenységi körökért való felelősségüket, valamint pénzügyi kockázatukat és nyereségüket, míg azok megőrzik saját önállóságukat.” A közös vállalat és a stratégiai társulás között az a lényeges különbség – bár mindkettő az együttműködés formája –, hogy a stratégiai társulások nem hoznak létre önálló szervezetet vagy jogi személyiségű vállalatot. A stratégiai társulás és a közös vállalkozás céljai azonosak; a stratégiai társulás gyakran „előszobája” a közös vállalkozásnak. A stratégiai társulás létrejöhet akár egy kézfogás vagy írott szerződés útján is, de akár közös vállalati formát is ölthet. A közös vállalat létrejöttét azonban nem a szerződés formája, hanem a vállalkozás természete határozza meg. E formák csupán az alapját és a jogi keretét képezik a vállalati együttműködésnek.

„A közös vállalatok nem új képződmények. Érdekes megfigyelni, hogyan térünk vissza egy olyan korábbi üzleti struktúrához, amely az 1800-as évek első felének volt működő mechanizmusa, és akkoriban újnak számító ipari technológiákat rohamos fejlődésnek indított – ösztökélve a gazdasági növekedést – egy kockázatos világban.

Most új korszak köszönt be, a világpiac korszaka, amikor a közös vállalatok és szövetséges üzleti társulások hasonló, de más formái jelentik azoknak a főbb módszereknek az egyik csoportját, amelyek segítségével Amerika megőrizheti versenyképességét.”¹¹

Ingham, Marc belga professzor tanulmányában¹² a stratégiai szövetséget és közös vállalkozást „kifejezetten hosszú távú megállapodásnak tekinti, amelynek keretében a vállalatok személyi, műszaki, pénzügyi eszközöket cserélnek, egészítenek ki vagy osztanak meg stratégiai célok (hosszú távú beruházás, illetve értékesítés megtérülés, kockázatcsökkentés, időmegtakarítás) elérése céljából”, akár tőkeérdekeltséggel, akár tőkeérdekeltség nélkül.

E meghatározások egyike sem említi a külföldi partner szükségességét ezen együttműködési formákban, s e fogalmakra is a joint venture kifejezést használják. A joint venture magyar fordításban vegyes vállalatot jelent, ami alatt olyan vállalkozást értünk, ahol a tulajdon egy bizonyos része külföldieké.¹³

¹⁰ Lynch, Porter Robert (1991) 15. o.

¹¹ Lynch, Porter Robert (1991) i.m., Előszó

¹² Ingham, Marc: A kockázati tőke sikeres alkalmazása közép- és nyugat-európai cégek kapcsolatában, Vezetéstudomány, 1991. 11. sz. 21. o.

¹³ Friedrich, Prof. Dr. P.: Vegyes vállalkozások adóztatása I-II., Pénzügyi Szemle, 1990. 6. szám, 460. o.

Ez a megközelítés viszont ellentmond a külföldi szakirodalomban használt international joint venture – a nemzetközi társulások meghatározásának.¹⁴ Elfogadva a magyar definíciót – a joint venture – vegyes vállalat – a külföldi tőkebefektetéssel működő vállalkozásokat jelenti – mely jogi formáját tekintve az egyes jogrendszerekben nem feltétlenül csak gazdasági társaságként jelenhet meg.

¹⁴ Lásd: a már hivatkozott Ernstbrunner, Franz (1984) diplomamunkája, és R. Porter Lynch (1991) 26. o.

3. A vegyes vállalatok – külföldi tőkebefektetések szempontjai, előnyök és hátrányok

A cégek közötti együttműködés bármely formája hosszú vagy rövid távon új piacokat nyit a technikai know-how-hoz mindkét partner vonatkozásában.

A külföldi félnek a hazai piacot, míg a hazai félnek a külföldi piacon való megjelenést segíti elő.

1/ Az együttműködés elősegíti a természeti erőforrások kiaknázását, és elérhetővé teszi azon országok számára is, amelyek ebben hiányt szenvednek.

2/ Segítheti a fejlődő országokat, hogy egyenlő esélyekkel rendelkezzenek a kereskedelemhez, a nyersanyagkészlet és a know-how, technológiai tudás egyesítésével.

A piacgazdaságokban a külföldi beruházást eleve a piac tökéletlenségei teszik lehetővé, különben eleve a helyi cég rendelkezne nagyobb előnnyel, a helyi feltételek jobb ismerete miatt.

3.1. A külföldi tőkebefektetések indokai, a befektetői motivációk

1/ A technológiák összekapcsolása:

A résztechnológiával rendelkező cégek együtt még erősebbek lehetnek – szélesebb körű ismereteik révén – a piacon.

2/ Az áruval való gyors megjelenés követelménye:

Gyakran jönnek létre olyan kisvállalkozások, ahol nincs a műszaki-termelési folyamatot fékező szervezeti rendszer, vagy egyszerűen csak a társult cégek együttesen jobb piacelosztási csatornákkal rendelkeznek.

3/ A nagy tőkebefektetések kockázatának megosztása:

A cégek összehangolják szakmai ismereteiket, hogy ily módon is csökkentsék a költséges tévedések lehetőségét.

4/ A nem megfelelő vezetésből adódó problémák kiküszöbölése:

A nagy és összetett feladatokhoz nagy szaktudású és széles ismeretekkel – nem ritkán több iparágat is felölelő – több személyből álló menedzsment szükséges.

5/ A vállalkozói tőke piacainak beszűkülése, mely a külföldi tőkétől várja a megerősödést. Hiszen a külföldi partner pénze és az általa behozott apport hitelhelyettesítésként is felfogható.

Bár Timothy King¹⁵ elemzése szerint a piacgazdaságban a külföldi cég – a transznacionális vállalatokban megtestesülő „láthatatlan tőkeerő” jelentősége

¹⁵ King, Timothy: A külföldi működőtőke-beruházás és a kelet-európai gazdasági rendszerváltás I. rész. Külgazdaság, XXXIV. évf.1990/12. 21. o.

nagyobb, mint hogy ezen cégek könnyen mozgatják a pénzeszközeiket a határon túlra, amennyiben ez a hazainál nagyobb nyereséggel kecsegtet.

E szerint: „a külföldi cég előnye abban mutatkozhat meg, hogy jobban hozzáfér egy adott technológiához, sajátos ismeretekkel bír, vagy éppen marketinghálózattal rendelkezik a kulcsfontosságú piacokon, vagy éppen sorozatnagyságból adódó előnyeik vannak.”

6/ A K + F erőforrások hiánya:

Az óriási technikai fejlődés egyik útja, hogy a cégek közös K + F alapokat hozzanak létre, melynek eredményeit megosztják a partnerek között (ld. japán cégeket).

7/ A nemzetközi verseny:

A piacok globalizációja folyamatban van, a hazai piacok beszűkülése is indokolja a külföldi társulást.

8/ A haszon és az üzemméret növeléséből adódó megtakarítások.

9/ A külkereskedelmi kapcsolatokban megjelenő ügynök kikerülése, a külföldi piacon való közvetlen megjelenés, az ügynöki haszon zsebre vágása.¹⁶

A befektetők típusait és motivációit Antalóczy Katalin és Sass Magdolna – a szakirodalomban megjelent elméleti alapokat figyelembe véve - foglalta össze egy 2000-ben megjelent közös munkában táblázati formában, megjelenítve a befektetők motivációit, a befektetés jellemzőit, szerepüket Közép-Kelet Európában és hazai példákat is említve rá.¹⁷

Ezek szerint a következő befektetői motivációkat emelhetjük ki:

1/ Erőforrás-orientált: olyan erőforrásokhoz való hozzájutás, amelyek nem vagy kedvezőtlenebbül érhetőek el a befektető országában. (Magyar példa rá: Styl Ruhagyár Rt., Audi, Baumler, Benetton Hungária Kft.)

2/ Piacorientált: a nagy piacokhoz való hozzájutás motivációja. (Hazai példa rá: Dunapack Rt., Prinzhorn, Unilever, Henkel, Cora, Metro, Tesco)

3/ Hazai üzleti partnerét követő: hazai partnerei speciális igényeit elégíti ki (bizonyos szolgáltatók, illetve beszállítók), hazai példa: KPMG, Citibank, LEAR Corporation

4/ Export-orientált: kedvező piacra jutási lehetőségek és, vagy olcsóbb termelés a motiváció. Hazai példa: Suzuki, Samsung, GE- Tungsram, Audi.

¹⁶ Lynch, Porter Robert (1991), i.m., 16-20. o.

¹⁷ Antalóczy Katalin – Sass Magdolna: Működőtöke áramlások, befektetői motivációk és befektetés ösztönzés a világgazdaságban és Magyarországon, Közgazdasági Szemle, XLVII. Évfolyam, 2000. május, 478-480.o. A szerzők alapvetően Dunning(1994) elméleti alapjait és Nachum (1997) táblázatát egészítették ki és bővítették. Dunning, J.H. (1994) Multinational Enterprises and the global economy, Addison - Wesley, Reading, UK. és Nachum, L.(1997): Motivation for foreign direct investment: Implications for FDI in Eastern Europe. Megjelent: Motivations of foreign direct investors and their propensity to exports in the context of European Integration Process, University of Lódz, és lásd még a témára vonatkozóan: Antalóczy Katalin: Működő-töke befektetések és befektetés-ösztönzés Magyarországon, in: Botos K. (szerk.) 2003., Pénzügypolitika az ezredfordulón, SZTE Gazdaságtudományi Kar Közleményei 2003. JATE Press, Szeged, 34-46.o.

- 5/ Technológiai, menedzseri és szervezeti előnyök szerzése: fejlett, és vagy speciális technológiához, menedzseri-szervezési ismeretekhez való hozzájárulás. Hazai példa: GE-Tungstam, Teva-Biogen, Servier-Egis.
- 6/ Hatékonyság-orientált: Integrált termelési rendszerek létrehozásának lehetősége, a leválasztható termelési fázis kitélepítése arra a telephelyre, ahol az a leghatékonyabban végezhető. Hazai példa: Opel, Audi, IBM, Ford, Philips, Nokia.
- 7/ Stratégiai előnyöket érvényesítő: regionális vagy globális stratégia követése azon piacokon, amelyek kompetitív előnyöket nyújtanak, márkanévvel rendelkező termékek esetén. Hazai példa: Coca Cola, Pepsi Cola, BAT, Adidas.
- 8/ Versenyhátrány követő: A legfontosabb konkurenssekkal szemben a versenyelőny megvédése, vagy erősítése. Hazai példa: Coca Cola, Pepsi Cola, biztosítók, Nokia, Audi.
- 9/ Kvázi monopolhelyzet megszerzése: monopol pozíció, extraprofit megszerzése. Hazai példa: közszolgáltatók, növényolajipar.
- 10/ Tranzakciós költségek minimalizálása: piaci működési zavarok leküzdése. Hazai példa: beszállítók, bankok, könyvvizsgáló cégek.
- 11/ Kereskedelmi korlátok megkerülése: zárt vagy nehezen elérhető piacokra való bejutás. Hazai példa: egyes élelmiszeripari alágazatok, egyes közszolgáltatók.
- 12/ Kockázat megosztása, szétterítése: földrajzi diverzifikáció, regionális, globális. Hazai példa: TVK, MOL.
- 13/ Rövid távú profit maximalizálás: gyors profitszerzés, spekuláció. Hazai példa: számos bizonyíthatatlan példa a 90-es évek első felében.

A fentiekből következően megállapítható, hogy számos befektetői motiváció létezik, azonban leszűrhetjük az alábbi összegző következtetést: A joint venture cégek létrejöttének indokait röviden összefoglalva megállapíthatjuk, hogy általában azért szövetkeznek a cégek, hogy:

- a/ javítsák piaci vagy stratégiai helyzetüket,
- b/ csökkentsék a kockázatot és növeljék a nyereséget,
- c/ értékes pénzügyi és emberi erőforrásokat mozgósítsanak.

3.2. A vegyes vállalati társulások előnyei és hátrányai

A szakirodalom a külföldi befektetéssel működő társaságok előnyeit és hátrányait több szempont szerint csoportosítja.¹⁸

3.2.1. A vegyes vállalatok előnyei

- 1/ A különböző vállalati forrásokból származó erők szinergiája, egymást erősítő hatása.
- 2/ A nagyobb működési sebesség – különösen akkor, amikor a nagyobb cégek kisebb cégekkel társulnak.
- 3/ A kockázat megosztása, ami képessé teszi a vállalatot az egyébként túlságosan kockázatos lehetőségek kihasználására is.
- 4/ A vállalatok közötti technológia átadás, melynek célja, hogy mindegyikük megtartsa versenyképességét a saját piacán.
- 5/ Az értékesítés növekedése azáltal, hogy új elosztói csatornák és a címtervezés segítségével nagyobb piacokra sikerül bejutniuk.
- 6/ A nagyobb partner a kisebb cégbe tőkét visz be.
- 7/ Gyorsabb alkalmazkodás az új technológiákhoz, mivel így könnyebben hozzájutnak a műszaki és piaci információkhoz.
- 8/ A piaci terület vertikális és horizontális növelése.

Az elérni kívánt cél és a fentiekben felsorolt előnyök szerint a vegyes vállalatokat háromféle módon is jellemezhetjük:¹⁹

- a/ Az első: a tranzakciós költségelmélet, miszerint a közös vállalkozásokat létrehozó okok a költségek minimálisra való leszorításának igényére vezethetők vissza.
- b/ A második: a verseny-megközelítés, miszerint ezen vállalkozások fő célja, hogy a szervezetet alkalmassá tegyék arra, hogy versenyhelyzetbe hozzák, versenyelőnyét megerősítsék és fenntartsák.
- c/ A harmadik: a szervezeti viszony, ami lehetővé teszi a partnertől való tanulást, az egyensúly fenntartását a felek között.

¹⁸ Lynch, Porter Robert (1991) i.m., 21-22. o. A működő tőke befektetések befektetői motivációinak, előnyök és hátrányok csoportosítására lásd bővebben még: Antalóczy Katalin – Sass Magdolna: (2000): Működőtőke áramlások, befektetői motivációk és befektetés ösztönzés a világgazdaságban és Magyarországon, Közgazdasági Szemle, XLVII. Évfolyam, 2000. május, 473-496.o. ; és Antalóczy (2003) Működő-tőke befektetések és befektetés-ösztönzés Magyarországon, in: Botos K. (szerk.): Pénzügypolitika az ezredfordulón, SZTE Gazdaságtudományi Kar Közleményei 2003. JATE Press, Szeged, 39-45.o.

¹⁹ Ingham, Marc (1991) i.m., 22. o.

Marc Ingham szerint a cégek közötti együttműködés legjobb formája a közös vállalkozás, amiben a központi kérdés nem a társulás jogi formája, hanem a legjobb szervezeti megoldás kiválasztása.²⁰

3.2.2. A vegyes vállalatok hátrányai

A gyakorlat néhány esetben bebizonyítja, hogy az esetleges előnyből hátrány is származhat.

Ilyen hátrányai lehetnek az együttműködésnek:

- 1/ a potenciális versenytárs megvásárlással való „kiiktatása” a versenyből, ami gyakran egyben domináns pozíciót is teremt a tőkebefektetőknek.
- 2/ Gyakran elhangzik a külföldi tőkével szemben az a vád is, hogy „kizsákmányolja” a hazai partnert,²¹ a kutatást, fejlesztést az anyaországba koncentrálja, és ezzel akadályozza az igazi előnyök kihasználását.
- 3/ Amint arra jelen monográfiában a későbbiekben is utalok, az adópreferenciával néha az ellenkező célt lehet elérni, mivel a vegyes vállalatok egyébként sem képeznek túl nagy adóalapot, és nem jelentős a tőlük származó adóbevétel.
- 4/ Rövid távú profit maximalizálás, gyors profitszerzés, spekuláció.

3.3 A közép- és kelet-európai vegyes vállalatok néhány sajátos vonatkozása, jellemzői az 1990-es évek első felében

A kelet-nyugati együttműködés jellemzői közé tartoznak azok a tények, amelyek a joint venture-ök működését és egyben a külföldi tőkebeáramlást is hátrányosan befolyásolják. Ezek a jellemzők a következők:

- 1/ A vonatkozó – privatizációs és a külföldi befektetőkkel, de a hazai vállalkozásokkal is kapcsolatos – jogszabályok gyors változása.
- 2/ A hasonlóságok mellett – nagy különbségek is vannak a tekintetben, hogy melyik ország milyen pénzügyi és jogi lehetőségeket kínál a külföldi partnernek a tőkerészesedés, a pénzügyek terén.
- 3/ A külföldi befektetők szemében a közép- és kelet-európai országokkal szemben még mindig élnek fenntartások – a politikai kockázatot tekintve.²²

²⁰ Melyet természetesen erősen befolyásolják a székhelyállamban adott lehetőségek. (Pld.: Magyarországon is csak a Gazdasági Társaságokról szóló törvényben (az 1990-es évek elején az 1988. évi VI. törvény, ma , 2012-ben: 2006. évi IV. törvény a gazdasági társaságokról) definiált társasági formák szerint jöhet létre vegyesvállalat. Igaz, hogy a törvény a társulás jogi kereteit behatárolja, de a belső szervezeti formát a felek a társasági törvény keretein belül tovább bővíthetik egy esetleges belső szabályzatban.

²¹ GKI Gazdaságkutató Rt. KOPINT-DATORG Rt.: A külföldi működő-tőke beáramlás szerepe a magyar gazdaság átalakításában, Kutatási zárójelentés, Budapest, 1994. 21. o.

²² Ingham, Marc (1991) i.m., 22. o.

Megállapíthatjuk viszont, hogy a vegyesvállalati, külföldi tulajdoni részesedéssel rendelkező megállapodásokban résztvevő felek nem közvetlen vetélytársak. A nyugati fél célja, hogy mielőbb betörjön az új piacokra, új versenyhelyzetet alakítson ki, míg a keleti fél számára a fő cél a hosszabb távon való tanulás a partnertől, a termékminőség javítása.

A fejlett ipari országok külföldi beruházóinak indítékai az előzőekben említett okokon kívül kibővül még a közép- és kelet-európai régió országaiban történő befektetéseknél az alábbiakkal:²³

- 1/ Kedvező alkalom nyílik a növekedésre a közép- és kelet-európai piacokon, melyek még fejletlenebbek a nyugati piacoknál.
- 2/ Viszonylag alacsony termelési költségek, amik lehetővé teszik, hogy a fejlett világ országaiban is növelhessék piaci részesedésüket.
- 3/ Adó- és vámkedvezmények.
- 4/ A régióban (részben a nem telített piacok miatt) egyes szektorok különösen jövedelmezőek.
- 5/ A potenciális versenytárs megvásárlással való „kiiktatása” a versenyből, ami gyakran egyben domináns pozíciót is teremt a tőkebefektetőnek.
- 6/ A túlkínálat (a nagymértékű privatizáció), az „objektív érték” ismeretének hiánya és a vállalatoknak a recesszióval is összefüggő alacsony jövedelemtermelő képessége miatt viszonylag olcsón vásárolható állami tulajdon.
- 7/ A valuták alulértékelttsége miatt könnyen várható árfolyamnyereség.
- 8/ A hazainál enyhébb környezetvédelmi követelmények, melyek a lassúbb gazdasági fejlődésnek köszönhetőek.
- 9/ Egy-egy joghézagok szabályozás kihasználása.
- 10/ Az emigráció befektetései, amelyeknél a befektető nyelv-, hely és emberismerete előnyt biztosít.

A nyugati partnereket a befektetésben befolyásolja termékeik eladhatósága, a fogyasztás összetétele, az elérhető profit transzferálása külföldre, a felelősség korlátozottsága, a kockázat elkerülhetősége, a részesedés értékesíthetősége, a vállalatok vezetésbe való beleszólása.

²³ Működőtőke - beáramlás néhány közép- és kelet-európai országban MNB Műhelytanulmányok 4.- 5. o.

4. A külföldi működő tőkebefektetések típusai

Mint ahogyan azt már az előző fejezetben is olvashattuk a befektetői motivációk és érdekeltségek szerint többféle csoportosítás létezik a szakirodalomban.²⁴

4.1. A külföldi működő tőkebefektetések csoportosításának szempontjai

A külföldi befektetéseket többféle módon csoportosíthatjuk *a befektetés iránya szerint* megkülönböztetünk:²⁵

a.) *A portfolió beruházást* – melyben a külföldi állampapírokat vagy értékpapírt vásárol, de nem célja, hogy tulajdonjogát – a már bemutatott módon – a külföldi cég ellenőrzésére használja fel.

b.) *Külföldi működő tőkeberuházást:*

Amikor a külföldinek kifejezett célja a tulajdonjog megszerzésével az illető cég feletti *döntési többség, ellenőrzési jog megszerzése: Ennek fajtái:*

1. új vállalkozás alapítása külföldön,
2. már létező vállalkozás tulajdonrészének megszerzése,
3. külföldi vállalatból származó osztalék elnyerése,
4. hitelezés vagy alaptőke emelés az anyavállalat és a külföldi leányvállalat között.²⁶

A profitérdekeltség szempontjából lehetnek:

a.) horizontális (vagyis azonos iparágban megvalósuló, vagy azonos termék külföldi gyártására irányuló) befektetések²⁷,

b.) vertikális befektetések (vásárlók és szállítók között), melyekre inkább a kockázatsökkentő tényező a jellemző.

A szakirodalom a legszélesebb körben a szakmai és a pénzügyi befektetők közötti különbségtételt használja:

²⁴ A külföldi működő-tőke beáramlás szerepe a magyar gazdaság átalakításában, Kutatási zárójelentés, Budapest, 1994. 134-141. o., lásd még: Árva László: Külföldi tőke beruházások Közép-Kelet Európában, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 2005., Árva László: Külföldi beruházások, fizetési mérleg, egyezség, adósságtörlesztés, Közgazdasági Szemle, 1995. december

²⁵ Lásd erről bővebben pld: A nemzetközi működő tőke - áramlás új tendenciáiról, Kihívások, MTA. Világgazdasági Kutatóintézet, Budapest 1991/december, vagy Árva László - Diczházi Bertalan: Globalizáció és külföldi tőkeberuházások Magyarországon, Kairosz Kiadó, Növekedéskutató, 1998. 9. o. A csoportosítást lásd A Külföldi működő tőke beáramlás szerepe a magyar gazdaság átalakításában, GKI Gazdaságkutató Rt. – KOPINT DATORG Rt. Kutatási zárójelentés, Budapest 1994. 134-141. o.

²⁶ Árva László - Diczházi Bertalan.: Globalizáció és külföldi tőkeberuházások Magyarországon Kairosz Kiadó/ Növekedéskutató, 1998, 9. o.

²⁷ Lásd: Ingham, Marc: A kockázati tőke sikeres alkalmazása közép- és nyugat-európai cégek kapcsolatában, Vezetéstudomány, 1991/ 11.szám 23. o.

- a.) *Szakmai befektető* az, aki olyan vállalatban helyezi el szabad pénzeszközeit, amelyeknek konkurense vagy üzletfele lehetne. E befektetéseknél a megtérülés szempontjain túlmenő meggondolások játszanak főszerepet (horizontális kapcsolatban a konkurenciával szembeni pozíciószerezés, vertikális kapcsolatban pedig a jól fizető felvevőpiac megszerzése).
- b.) *Pénzügyi befektetéseknél* viszont nem lényegesek a szakmai szempontok, csak a megtérülés fontos.

A befektetés időtartama alapján különbséget tehetünk:

- a.) stratégiai és
- b.) taktikai befektetések között.

A befektetők „összetétele” szerint beszélhetünk:

- a.) multinacionális és
- b.) nemzeti befektetőkről.

A tőkebefektetés módja szerint a szakirodalom megkülönböztet:

- a.) zöldmezős beruházást, azaz külföldi működőtőke beruházást, amely új, termelő kapacitásokat épít ki,
- b.) vagy már a meglévő kapacitások tulajdonjogát szerzi meg a külföldi beruházó a vállalatrészt vásárlásokkal.

Magyarországon a gépkocsi ipar jelentette a „zöldmezős” beruházások legismertebb példáit. A vegyesvállalatokban viszont 95%-ban szakmai befektetők jelentek meg.²⁸

A kilencvenes évek elején megnyílt közép és kelet európai piacokra kezdetben jelentős mennyiségben érkezett erőforrás, illetve piac-orientált befektetés. Ugyanakkor mindkét esetben megkezdődtek a hatékonyságjavító és stratégiai beruházások is.²⁹

Antalóczy és Sass munkájában³⁰ a befektetők típusai szerint három fajtát különböztet meg:

1/ *A piacorientált befektetői típust:* motivációi a piac és az egy főre jutó jövedelem nagysága.

2/ *Erőforrás-orientált befektetői típust:* motivációi a nyersanyagok, az alacsony képzettségű munkaerő, a képzett munkaerő, a technológiai, innovációs és egyéb előnyök, adottságok (például márkanév) infrastruktúra, (utak, kikötők, telekommunikáció, energia) kihasználása.

3/ *Hatékonyság orientált befektetői típust,* akinek motivációi: az erőforrások költségei kiegészítve a munkaerő termelékenységével, egyéb input költségek, például közlekedési és kommunikációs költségek, vagy tagság olyan regionális integrációs egyezményben, amely elősegíti a regionális vállalati hálózatok létrejöttét.

²⁸ „Csakhogy a joint venture-einkbe 95%-ban szakmai befektetők jöttek be. A szakmai befektető szempontjai sohasem azonosak a pénzügyiével, és főképp a magyar hatóságokéival. Szakmai, piaci és nem pénzügyi előnyöket keresnek.” Demcsák Mária: Eladó a menyasszony! Vegyes vállalatok. Hozományvadászat. Privát Profit 92/9. sz. III. évf. 19. o.

²⁹ Antalóczy- Sass(2000),i.m., 478.o.

³⁰ UNCTAD World Investment Report.1998., hivatkozik rá: Antalóczy- Sass (2000) i.m., 478.o.

4.2. A külföldi működő tőke beruházások elméleti tipológiája

Egyes szerzők szerint³¹ a külföldi működő tőke beruházások három nagy csoportba sorolhatók az erre vonatkozó elméletek szerint, jellemzően a privatizációs nagy korszak előtti befektetésekre:

A gyarmati típusú működő tőkekivitel, melynek jellemzője, hogy a célországban fellelhető természeti erőforrások hasznosítása az érdeke, és e kitermelő tevékenységen túl nincs semmilyen hatása a célország gazdaságára. Az ilyen vegyesvállalat irányítását és a szakmunkát elsősorban az anyaországból érkező szakemberek végzik, és a célországból csak a nem eléggé kvalifikált munkaerőt veszik igénybe, a nem kvalifikált munkákra. A technológia átvitele nem jellemző ezekre a beruházásokra, amelyek elszigetelten működnek a célország gazdaságának többi részétől.

A külkereskedelem - helyettesítő külföldi működő tőke beruházások:

Az egyik fejlett országból a másikba irányuló, új típusú külföldi tőke kivitel, amely elsősorban a javak és a szolgáltatások szabad áramlását akadályozó tényezők semlegesítését célozza.³² A termékek és szolgáltatások szabad áramlását akadályozó mennyiségi korlátozások (kvóták, export korlátozások) ugyanis viszonylag könnyen megkerülhetők a vámhatárokon belül működő leányvállalatok alapításának segítségével, mivel ezek belföldinek számítanak, és így szabadon értékesíthetik a termékeiket. (Akár a külföldi anyavállalat termékét is.) Az ilyen külföldi beruházások csökkentik a világ külkereskedelmének mennyiségét, ezért Mundell elméletét a fejlett országok egymás közötti működő tőke áramlásáról, a külföldi beruházások külkereskedelmet helyettesítő – más néven szubsztitúciós – elméletének is szokták nevezni.

A külkereskedelem – teremtő tőkekivitel:

A működő tőkekivitel új sajátossága a 70-es évektől jelent meg, amely a legpregnansabban a dél-kelet ázsiai országok felé irányuló japán működő-tőke kivitel formájában jelent meg a világgazdaságban. A külkereskedelem –teremtő tőke kivitelről akkor beszélünk, ha az elmaradott célországokban az olcsó termelési tényezők, elsősorban a munkaerő kihasználására hoznak létre teljes, vagy részben külföldi részesedésű vegyes vállalatokat, és az előállított termékeket a világpiacon,

³¹ Árva László (2005) i.m. Árva jellemzően elsősorban külföldi szerzők – mint K. Kojima és T. Ozawa japán szerzőkre – valamint R.A. Mundell elméletére alapozott. Hivatkozik rá: Diczházi Bertalan: A külföldi tőke szerepe a privatizációban, Állami Privatizációs és Vagyonkezelő Rt. Számadás a talentumról sorozat, GJW Consultatio Konzorcium, Budapest, 1996, 62.o.

³²R. A. Mundell modellje, hivatkozik rá: Diczházi B.(1996): A külföldi tőke szerepe a privatizációban.. i.m., 62.o.

tehát nem a célországban értékesítik. Az ilyen beruházások nyomán bővül a világ külkereskedelmi forgalma, erre utal az elnevezés. (Kojima elmélet)³³

A külföldi működő tőke kivitel elméleti alapjai a nyolcvanas években módosultak, új részekkel gazdagodtak. Meg kell említeni Hannart *tranzakciós költség elméletét*³⁴, mely szerint a külföldi gazdasági kapcsolatokra törekvő vállalat választ, hogy mit ad át a beruházás során: csupán termékeket, szolgáltatásokat exportál, vagy magasabb fokú együttműködést létesít és licencet ad át, vagy még tovább halad az együttműködésben és alvállalkozói kapcsolatot alakít ki. Választhat a beruházó külföldi tulajdonos, hogy tulajdonosi viszonyba is kerül-e a célországban az együttműködés legmagasabb fokán, és ebben az esetben hány %-os részesedéssel akar rendelkezni, vagy akár 100%-os tulajdonú leányvállalatot is hozhat létre külföldön. Ebben az esetben általában a külföldi tulajdonos a kereskedelmi kapcsolatokban rejlő akadályokat kívánja megkerülni a külföldi működő tőke kivittel.

A külföldi beruházások újabb teóriáját, az *eklektikus elméletet* Dunning alkotta meg³⁵, amely már számos egyéb tényező együttes hatását figyelembe véve elemzi a külföldi beruházásokat. Az elmélet nagy mértékben épít a szubsztitúciós elméletre, miközben hangsúlyozza, hogy a konkrét működő tőke kivitel esetében rendszerint több tényező együttes hatása motiválja a befektetők döntéseit. Ilyen tényezők: a bérköltség, az alapanyag termelő helyekhez való közelség, az energia árak, a szolgáltatások díjai, a környezetvédelmi és munkaügyi szabályozás szigorúsága, vagy éppen lazasága is meghatározó a döntéseknél.

Raymond Vernon fogalmazta meg a *működő tőke kivitel és a termékciklust összekapcsoló elméletet*.³⁶ Ennek az elméletnek a lényege – a Kojima modellhez hasonlóan – az, hogy ha egy termék kezd elavulttá válni egy országban, ahogy a termék életciklusa halad előre, úgy kerül sor egyre inkább a termelésének egy fejletlenebb, olcsóbb munkabérű országokba való kihelyezésére.

A fenti elméletek rámutatnak arra, hogy a külkereskedelem – teremtő tőke kivitel eltér a külkereskedelmet helyettesítő tőke kivittől abban a tekintetben, hogy a külkereskedelem – helyettesítő beruházás esetében rendszerint nem egy már meglévő vállalat átvételére kerül sor, hanem rendszerint új cég alapítására kerül sor a célországban.

Természetesen a működő tőke kivitel elméleti alapjai tovább finomodtak és differenciálódtak a nyolcvanas években megindult megaprizatizációs programok és a globalizáció következtében.

³³Ez a modell a Kojima típusú tőke kivitel modellje, Árva(2005) hivatkozva: Diczházi B.(1996): A külföldi tőke szerepe a privatizációban, ... 63.o.

³⁴Árva L.(1995) hivatkozva: Diczházi B.(1996): A külföldi tőke szerepe a privatizációban. ...63.o

³⁵Diczházi Bertalan: A külföldi tőke szerepe a privatizációban, Állami Privatizációs és Vagyonkezelő Rt. Számadás a talentumról sorozat, GJW Consultatio Konzorcium, Budapest, 1996, 63.o.

³⁶Diczházi (1996) i.m., 64.o

Az eddigiekben kifejtettek alapján megállapíthatjuk, hogy a szakirodalomban fellelhető elméletekben sokféle – szinte – azonos szempontok jelennek meg, és szinte mindegyikében említésre kerülnek a negatív vonások, mégpedig a befektető külföldi tulajdonos oldaláról az a tendencia, hogy kihasználja a fejletlenebb piacot, a fejletlenebb ország gazdaságát, a fejletlenebb technikát, azért, hogy erősebb félként jelenjen meg a beruházásokban. Amennyiben a külföldi befektető ezzel a szándékkal jelenik meg a piacon, úgy megállapíthatjuk, hogy beigazolódnak a jelen monográfia elején említett „ham end eggs kooperáció”-ban megfogalmazott gondolat, miszerint a vegyes vállalat egy olyan ügylet, amelybe az egyik fél feltétlenül belehal. Megállapíthatjuk azonban azt is, hogy a mai napig is fennmaradó vegyes vállalatok – szerencsére – rációznak a fenti tényre, és működésük a piacra és a befogadó ország gazdasági életére jelentős pozitív hatással van, vagyis többségben vannak azok a vegyes, külföldi érdekeltségű társaságok, amelyek a vegyesvállalati előnyöket igazolták a hosszabb távon történő fennmaradásukkal.

5. A vegyes vállalatok adóztatásának elvei – a kezdetek, a beruházásösztönzés virágkora

A külföldi működő tőke fogadása jellemző egy-egy ország gazdasági helyzetére. Gondolunk itt a szocialista népgazdaságra, ahol a kormányzat csak erős ellenőrzés esetén engedte, némely – kivételezett helyzetet élvező – külföldi beruházó megtelepedését. A KGST rendszerében létrejött „nemzetközi vállalatok” államközi egyezmény alapján, központi állami forrásokból létrehozott, formális részvénytársaságként működő szervezetek voltak.³⁷

A közép- és kelet-európai országokban végbemenő politikai és gazdasági rendszerváltás megkönnyítette a külföldi befektetők dolgát a korlátok leépítésével, sőt adópreferenciák alkalmazásával kívánta a külföldi tőkét becsalogatni.

A kezdeti adó-, vám- és pénzügyi kedvezmények megfigyelhetően évről-évre csökkennek, sőt mára már a közép-európai országokban meg is szűntek.

Ez a tendencia figyelhető meg a fejlett piacgazdaságok országaiban, vagyis ott már nem érdeke az országnak külföldi tőkével pumpálni a gazdaságot, ezért a vegyes vállalatok nem esnek különleges elbírálás alá, hanem a hazai vállalkozásokkal azonos elbánást élveznek a nemzeti elbánás elve alapján.

A vegyes vállalatok különleges és preferált, kedvezményezett megadóztatásának indoka az ösztönzés. Ahogyan azt Friedrich kifejti tanulmányában,³⁸ a kisebb mértékű adóztatás tudatos alkalmazásának célja, hogy a vegyes vállalatot szokásos tevékenységén túlmenően elősegítsék abból a meggondolásból, hogy ezzel kedvet csináljanak újabb vegyes vállalatok létrehozására, vagy azért, hogy a külföldi tulajdonosok a képződött nyereséget ne vigyék ki külföldre, hanem azt visszaforgatva növeljék a helyi gazdaságot.

Alapjában véve a következő adópolitikai eszközei lehetnek egy államnak Friedrich szerint:

- „1/ időleges adómentesség,
- 2/ adókulcs-csökkentés,
- 3/ a nyereség egyes részeinek adómentessége,
- 4/ magasabb értékcsökkenési leírás, pl. azonnali leírás beruházási levonás útján,
- 5/ veszteségkiegyenlítés, pl. együttes adózás útján,
- 6/ más intézkedések, pl. megemelt variábilis gyártási költségek, értékesítési lehetőségek, adómentes összegek, adómentes összeghatárok.

³⁷ Az elmondottak a magyarországi megoldásra vonatkoznak. Lásd erre a régi jogszabályi példákat: 28/1972. (X. 3.) PM rend. a külföldi részvétellel működő gazdasági társulásokról, 1978. évi 4. tvr. a gazdasági társulásokról.

³⁸ Friedrich, P: Vegyes vállalkozások adóztatása, Pénzügyi Szemle 1990/7. sz. 537. o.

Az ilyen adópreferenciák következményei lehetnek:

- 1/ az adómentesség megemeli a nyereség értékét, javul a likviditási pozíció és adott kamatláb esetén a beruházási volumen emelkedő tendenciájú,
- 2/ az adókulcs csökkentésével is ezt a hatást lehet elérni,
- 3/ az azonnali értékcsökkenési leírás szerint megemeli az aktuális értéket,
- 4/ esetleges nagy szervezetek vegyes vállalati konszernnek formájában lehetővé teszik a nyereségek és veszteségek összevonását, és ezáltal megemelik a nyereséget. Egyrészt ezzel tendenciaszerűen emelkedik az aktuális érték és beruházási volumen, másrészt a vegyes vállalati konszern nagyobb számban szállhat be kockázatos beruházásokba,
- 5/ az újra befektetett nyereség adómentessége megnöveli a vállalati beruházásokból származó nyereségek aktuális értékét a kiosztott nyereséghez képest – legalábbis az adófizetés időbeni eltolódása miatt mindenképpen – és általában véve növekszik az üzemi beruházási volumen.”³⁹

A külföldi számára, ha azonos mértékűek a profitlehetőségek a befektetés országában és külföldön, a befektetés országában az érdekeltsege kedvezőbb a kettős adóztatás elkerülése érdekében történő adómentesség miatt.

A már hivatkozott szerző (Friedrich) szerint indokoltnak tűnik az adó útján való ösztönzés, „hogy ezzel biztosítani lehessen a vegyes vállalattól remélt élénkítő hatást, a növekvő tőkeimportot, a technológia beáramlását. Figyelembe kell azonban venni, hogy az ilyen fajta adókedvezményeknek hosszú távúaknak kell lenniük, mert az aktuális érték csak a megfelelő távlati kilátások esetén alakul ki.”⁴⁰ Meg kell azonban azt is gondolni, hogy a nem adójellegű ösztönzés nem sokkal hatékonyabb-e?

E Hans Lundsten, az Adler, Pollach & Sheenan jogi cég tanácsadója szerint⁴¹ nem szabad hagyni, hogy a társaságok adóügyi megfontolások alapján működjenek. Az igazi hajtóerőknek stratégiai, pénzügyi és operatív jellegűeknek kell lenniük, amelyeken túl ezután az adózási kérdéseket úgy kell kezelni, hogy azok is növeljék a vállalkozás hasznát és pénzforgalmát.

Prof. Friedrich már idézett tanulmányában kifejti,⁴² hogy a nyugat-német telephelyet kereső vállalkozások számára az adómegetakarítás nem jelent meghatározó szempontot, ennek megítélése a gazdaságfejlesztők szemében teljesen más. Adóelengedés, adókulcs-csökkentés, adófizetési halasztás, illetve hozzájárulások, illetve csökkentése, mind jóval kevésbé esik latba, mintha kilátás van beruházási támogatásra, kedvező telekeladásra, az infrastruktúra kiépítésére, hitelek formájában nyújtott segítségre, közületi megrendelésekre.

³⁹ Friedrich, P: Vegyes vállalkozások adóztatása, Pénzügyi Szemle 1990/7. sz. 537-538. o.

⁴⁰ Friedrich, P: Vegyes vállalkozások adóztatása, Pénzügyi Szemle 1990/7. sz. 537-538. o.

⁴¹ Lynch, Porter Robert (1991)i.m., 92. o.

⁴² Friedrich, Prof. D. P. (1990) i.m., 539. o.

Lényegében ezt bizonyítják a magyar tapasztaltok is. „Az adópreferencia nem ösztönzi a külföldi szakmai befektetőt, hogy megvesse a lábát nálunk. Nincs jelentős adóbevétel a vegyes vállalatoktól, sokan ugyanis az innen (értsd: Magyarországról) exportált árut maguknak adják el, az exportárat maguk állapítják meg és eszük ágában sincs adóalapot képezni. Maguk döntenek el, hogy a világ mely országában képezik a nyereséget, hol akarják a pénzüket tartani.”⁴³

Az említett tanulmány szerzője szerint Magyarországon inkább komplex befektetés-ösztönzési politikára van szükség, amelynek csak egy kis szelete volna az adórendszerbe épített kedvezményrendszer. Nagyobb hatású fegyver volna például az infrastruktúra támogatása (ez meg is valósult később a Befektetés-ösztönzési Alap létrehozásával) – mégpedig normatív – vagy annak fejlesztésére kedvezményes hitel nyújtása, hozzájárulás új munkahelyek teremtéséhez. A bejövő vegyes vállalatoknak az állam garantálhatná a forgóeszközhitelt.

A társasági adóba beépített kedvezmények helyett sokkal többet lehetne elérni a forgalmi- és jövedelmi adóhoz kapcsolódó preferenciákkal.

Álláspontom megegyezik a fentiekkel miszerint – és ezt igazolják a fejlett piacgazdaság országainak szabályozásai is – a vegyes vállalatokat nem kellene privilegizált adózással ösztönözni. Ráadásul az adópreferenciák érvényesülésével a „megtakarított” adóhozam a külföldi tulajdonosnál vagy a vegyes vállalatnál marad, míg az elvont összeget közvetlenül lehetne a fentiekben megfogalmazott célokra fordítani.

A különleges kiemelt elbánás, a pozitív diszkrimináció alkalmazásának ellentmondanak a kettős adóztatás elkerülése tárgyában kötött nemzetközi egyezmények is. Ugyanis amennyiben a vállalkozások adóztatásánál figyelembe akarjuk venni az adóterhelés harmonizálásának elvét, úgy ezt a jövedelem- és vagyonszerzés csoportjában kellene csak érvényre juttatni, mivel ezen az oldalon az esetleges kettős adóztatás a vegyes vállalatok tevékenységét hátrányosan befolyásolhatja más vállalkozásokhoz képest. A harmonizáció igényének azonban egyrészt eleget lehet tenni a kettős adóztatás elkerülése tárgyában kötött egyezményekkel. Ezen egyezmények megoldása, hogy a tőkejövedelmet csak egyszer, és ott adóztatja, ahol a tőke helyileg van. Másik eszközként viszont mindenképpen meg kell említeni az európai adóharmonizációt, mint a szabályozás és összehangolás leghatásosabb eszközét.

Hasonló fontosságú viszont a befektetett gazdasági értékek védelme is az esetleges költségvetési kisajátítás ellen. Megfigyelhető, hogy a „gazdasági rendszert váltott” országok jogalkotásába beépítésre kerültek a külföldi befektetőket védő – és a kisajátítás ellen szóló – elemek.

A közép- és kelet-európai régióban lezajló privatizáció nagy lehetőséget teremtett a külföldi beruházók számára a piacok megszerzésénél. A privatizáció jellemzője volt, hogy relatíve olcsón lehetett vásárolni az óriási kínálat következtében. Az egyes országok más és más pénzügyi eszközökkel támogatták a vállalataik közép-

⁴³ Demcsák Mária: Eladó a menyasszony! Privát Profit 92/9. III. évf. 19.; 20. o.

kelet európai terjeszkedését. A privatizáció első idejét követően a beruházni kívánó cégeket elsősorban tőkeinjekcióval kellett ellátni, így a befektetés ösztönzések is e területre terjedtek ki a külföldi kormányok által.

A befektetésösztönzés főbb elemei a közép -kelet európai régióban történő privatizációs folyamat során, a külföldi országok, azaz a tőke kivivő országok részéről a következők⁴⁴:

A kedvezményes kamatozású hitel,

Kedvezményes kamatozású ország hitelkeret (a német tartományi kormányok külön is létesítettek ország hitelkeretet),

Befektetési garancia vállalása a keleti országok kockázata miatt (az osztrák kormány hozott létre ilyen alapot),

Ideiglenes állami részesedés szerzése a nemzeti vállalat akvizíciója során,

Információ, adatszolgáltatás a privatizációról, a célország jogi és pénzügyi szabályozásairól,

Diplomáciai eszközök alkalmazása.

Magyarországon az állami vagyon privatizációja során a legtöbb tőkét Németország fektette be. Kezdetben a kelet német vállalatok felvásárlása miatt kisebb volt az érdeklődés a magyar vállalatok iránt, majd 1993-tól azonban aktivizálódott a német tőke elsősorban a távközlés (MATÁV privatizációja), az energia termelés és elosztás ágazatban, a gépiparban, a biztosítási ágazatban, az élelmiszeriparban, építő anyag iparban szereztek a német befektetők jelentős szerepet.⁴⁵

A beruházási döntések ösztönzőinek bemutatását követően tekintsük át a magyar és néhány európai ország vegyes vállalati szabályozásának megoldásait a rendszerváltást követő években, azaz a kilencvenes évek első felében.

⁴⁴ Diczházi Bertalan: A külföldi tőke szerepe a privatizációban, Állami Privatizációs és Vagyonkezelő Rt. Számadás a talentumról sorozat, GJW Consultatio Konzorcium, Budapest, 1996, 72.o.

⁴⁵ Lásd erről bővebben: Diczházi Bertalan : A külföldi tőke szerepe a privatizációban, Állami Privatizációs és Vagyonkezelő Rt. Számadás a talentumról sorozat, GJW Consultatio Konzorcium, Budapest, 1996, 72.-76.o.

6. Történeti megközelítés: A vegyes vállalatokra vonatkozó magyar jogi szabályozás (1990-1996)

6.1. A magyar szabályozás jellemzői (1990-1996) között⁴⁶

Magyarország mind földrajzilag, mind a külföldi működőtőke áramlási irányát is figyelembe véve, középen helyezkedik el. Nyugatnak mi jelentjük a Keletet, hozzánk hozzák a levetett, de még nem teljesen elavult termelőeszközöket, technológiát. Keletnek mi jelentjük a Nyugatot, ahová mi visszük a már „elhasználódott” kapacitásainkat.

A jogalkotás kicsit megkésve követte a gazdaságnak azt a felismerését, hogy szüksége van a külföldi cégek befektetéseire. A szabályozás kaotikus voltát szüntette meg az 1988-ban „A gazdasági társaságokról szóló 1988. évi VI. törvény” (továbbiakban Gt.) és „A külföldiek magyarországi befektetéseiről szóló 1988. évi XXIV. Törvény.

Természetesen a vállalatalapítási láz a jogi szabályozás rendezése után, a külföldiek magyarországi befektetéseiről szóló 1988. évi XXIV. tv. megjelenése után – 1989-től szökött magasra – addig 1972 és 1988 között – mindössze 250 alakult, 250 millió dolláros külföldi részvétellel. 1989-ben kereken ezer vegyes vállalat jött létre, 300 millió dolláros külföldi tőkével, 1990-ben 3800 új céget jegyeztek be, 900 millió dollár érkezett általuk az országba. 1991-ben volt a csúc: 6000 új szereplője lett a magyar gazdaságnak, 1,7 milliárd dollárral. 1992-ben szeptemberig mintegy 2000 vegyes céget jegyeztek be, 800 millió dollár körüli alaptőkével.⁴⁷

Mivel a rendszerváltást követően az ország gazdaságának igen nagy szüksége volt a külföldi tőkére, így megoldást jelentett a kifejezetten a külföldi részesedéssel működő gazdasági társaságoknak nyújtott adókedvezmények bevezetése az adóztatásban.

A nemzetközi tőkeáramlást, a külföldi működő tőkebefektetéseket befolyásoló tényezők közül a külföldi beruházók elsősorban a választott ország gazdasági és piaci előnyeit és hátrányait veszik figyelembe. A külföldi befektetések védelmének legnagyobb garanciája az adott ország időtálló és kiszámítható jogrendszere, a jogi keretek stabilitása. A külföldi beruházók döntéseit a gazdaság tekintetében az alacsony munkabérű, de jó szaktudású munkaerő, a piac stabilitása és az alacsony adószint vagy jelentős adókedvezmények határozzák meg. Mindezeket a körülményeket próbálta biztosítani Magyarország a gazdasági és politikai

⁴⁶ a szabályozás történeti jellegű, 1990-1996. évre vonatkozóan fogja át a témát. Ezeket az éveket a külföldi befektetőknek adott adókedvezmények szempontjából nevezhetjük a beruházásösztönzés virágkorának.

⁴⁷ Osváth Sarolta: Vonzalom számokban, Privát Profit 1992/9. III. évf. 20. o.

rendszerátváltást követően az 1990-es évek elején a külföldi működő tőke befektetőknek.

A beruházás ösztönzés hazai adójogi szabályozásának történetében több korszakot különíthetünk el, hazánk gazdasági fejlődésének megfelelően.

A rendszerátváltás idején és az azt követő – első időszakban – a külföldi tőkére éhes gazdasági környezetben a külföldi működő tőke befektetések adójogi kedvezményezése jellemezte a társasági nyereségadóztatásunkat. Ezt a korszakot nevezhetnénk a külföldi befektetőknek adott adókedvezmények tekintetében a virágkornak, mivel a privatizáció során kevésnek bizonyuló belföldi tőke kiegészítésére vonzani kellett az országba a külföldi tőkét, melynek egyik legjelentősebb eszköze az adójog volt, azaz a társaságok adózása során alkalmazott adókedvezmények. Ezt az időszakot nevezhetjük a külföldi befektetések adókedvezményezése szempontjából a magyar beruházásösztönzés virágkorának.

6.2. A gazdasági társaságokról szóló 1988. évi VI. törvény szabályozása

A gazdasági társaságokról szóló törvény bevezetésének jelentősége elsősorban abban rejlett, hogy az előző szétszórt szabályozás helyett egységbe foglalta és a fejlett piacgazdaságoknak megfelelő szintre emelte a magyarországi társaságok rendszerét, megszüntette azt az indokolatlan differenciáltságot, mely a magyar jogban addig fennállt a jogi személyiséggel rendelkező és ezt nélkülöző társaságok és a belföldi szervezetek és a vegyes vállalatok között.

A gazdasági társaságokról szóló törvény jelentősége:

a/ E törvény tette lehetővé, hogy a külföldiek a gazdasági társaságokban 50 %-nál nagyobb részesedést szerezzenek, vagy éppen kizárólag külföldi részvétellel létesüljön hazai társaság, ma már mindenféle hatósági engedély nélkül. Korábban többségi külföldi tőke esetén be kellett szerezni a pénzügyminiszter és a nemzetközi gazdasági kapcsolatok miniszterének diszkrecionális döntésén alapuló engedélyét. 1990. április 1-vel hatályon kívül helyezték azt a korlátozó rendelkezést is, miszerint a külföldinek – a hazai joga szerint – céggel kellett rendelkeznie, amit hazájában nyilvántartásba vettek az ottani szabályok szerint.

c/ Tagként, részvényesként a gazdasági társaságban bármely külföldi és jogi személy szerepelhet.

d/ A törvény elismeri a társulási szabadságot, mint szerződéskötési szabadságot, melyet azonban típuskénszerűen korlátoz, mivel vegyes vállalatot csak a gazdasági társaságokról szóló törvényben meghatározott formában lehet létrehozni.

A vegyes vállalatok lehetséges jogi formája a Gt. szerint:⁴⁸

⁴⁸ 1995-ös állapot szerint Ma(azaz a 2012-ben hatályos szabály: a 2006.évi IV. törvény a gazdasági társaságokról. A hatályos szabály szerint jogi személyiség nélküli gazdasági társaság a közkereseti társaság

- közkereseti társaság,
- betéti társaság,
- egyesülés,
- közös vállalat,
- korlátolt felelősségű társaság (lehet 1 személyes is),
- részvénytársaság.

Emellett a szövetkezetéről szóló 1992. évi I. törvény 4. §-a szerint szövetkezeti formában is működhet vegyes vállalat.

A gazdasági társaságokról szóló törvény alapján külföldiekre vonatkozó korlátozó rendelkezést csak a részvénytársaságnál találhattunk, miszerint külföldi nem gyakorolhatta részvényesi jogait bemutatóra szóló részvény alapján, amennyiben ilyen részvényt szerez, köteles azt annak öröklése esetén 1 éven belül, egyéb módon történt szerzés esetén 3 hónapon belül névre szóló részvénnyé alakítani.

Külföldi természetes, illetve jogi személy:

- vegyes vállaltban alapítóként vehet részt,
- üzleti részesedést, részvényt szerezhet bármely már fennálló, működő társaságban,
- 100 %-os részesedésű társaságot hozhat létre a fenti jogi formák bármelyike szerint.

A külföldi részvétellel működő gazdasági társaság bármely gazdasági tevékenység folytatására létrehozható, kivéve amelyet törvény tilt vagy kizár.

Egyes tevékenységekhez (pl. banktevékenység, szerencsejáték-tevékenység) alapítási engedély szükséges, de ez a szabály nem csupán a vegyes vállalatokra, hanem bármely más belföldi társaságra is vonatkozik.

A társasági törvény deklarálta a külföldi befektetések biztonságát és a nyereségtranszferálást. (Gt. 9. § a társaság nyereségéből a külföldit megillető osztalék, illetve a társaság megszűnése, vagy a külföldi részesedés elidegenítése esetén a külföldit megillető összeg a befektetés pénznemében – külön devizahatósági engedély nélkül – szabadon átutalható.)

6.3. A külföldi befektetőkre vonatkozó szabályok az 1990-es évek elején

A többszörösen módosított külföldiek magyarországi befektetéséről szóló 1988. évi XXIV. törvény kimondta a külföldi részvétellel működő társaságok hátrányos megkülönböztetésétől mentes, nemzeti elbánást biztosító elvét.

A törvény szerint a külföldi fél saját pénzbeli hozzájárulást konvertibilis valutában köteles volt befizetni. Kivételt képezett, ha a külföldi tag az őt megillető osztalékot az alapítói vagyon növelésére fordította, vagy Magyarországon már működő, illetve újonnan alakuló társaságokban szerzett részesedését elidegenítette és a

és a betéti társaság, jogi személyiséggel rendelkező gazdasági társaság a korlátolt felelősségű társaság és részvénytársaság.

kapott ellenértéket magyarországi társaságba fektette be. Ilyenkor ugyanis megengedett volt a forintban történő teljesítés.

Az apport céljából behozott termelőeszközök vámmentesek voltak, amennyiben 3 évig nem idegenítette el azokat a cég.

A hazai cégekkel azonos elbírálás (nemzeti elbánás) elvét alkalmazta a jogszabály, amikor kimondta:

1/ hogy a külföldi részvételű cég a tevékenységéhez szükséges mértékben ingatlantulajdont és más jogokat szerezhethet,

2/ vagyontárgyaival a magyar jog szerint szabadon gazdálkodhat,

3/ hangsúlyozza az árképzés során a piaci feltételek alkalmazhatóságát - figyelemmel a tisztességtelen gazdasági tevékenység tilalmáról szóló jogszabályok előírásaira,

4/ rendelkezik a magyar jogszabályok alkalmazásáról a kül-, illetve a belkereskedelmi tevékenység tekintetében,

5/ alkalmazni rendeli a magyar munkajogi, hitel- és pénzforgalmi, számviteli és adatszolgáltatási, felszámolási jogszabályokat és a cégek működéséhez szükséges egyéb belföldi jogszabályokat.

A nyereségtranszferálás elvét megismételte e jogszabály is, kiegészítve azzal, hogy a külföldi vezető tisztségviselők és alkalmazottak adózott járandóságának 50 %-a lakóhelyük pénznemében külföldre szabadon átutalható.

6.4. A külföldi befektetőknek nyújtott adókedvezmények

A külföldi tulajdoni részétellel működő gazdasági társaságok az 1988-ban kezdődő adóreform első éveiben jelentős kedvezményeket kaptak. A kedvezmények köre és mértéke viszont évről évre változott, szűkült. Így történt ez 1992. január 1-jétől is. A társaságiadó-törvény tovább faragta a még meglévő kedvezményeket.⁴⁹ A szűkülő adókedvezményeket az alábbi táblázat mutatja be:

Az 1991. január 1-től megalakult vegyes vállalatok adókedvezményei

Kedvezmény feltételei	Alapja	Időtartama (év)	Mértéke (%)
1.			
- Az éves árbevétel több, mint 50 százaléka termék-előállításból származik.	Számított adó összege. (Az adó alapja pedig a számvitelben kimutatott, adózás előtti eredmény, módosítva az adótörvényben foglalt tételekkel.)	1-5	60%
- Az alapítói vagyon meghaladja az 50 millió forintot.		6-10	40%
-Az alapítói vagyonból a külföldi részesedése legalább 30 százalék.			
(A feltételeknek együttesen kell megfelelni.)			

Kedvezmény feltételei, alapja, időtartama, mértéke:	Alapja	Időtartama
-----------------------------------------------------	--------	------------

2.			
- Az éves árbevétel több mint 50 százaléka a Tao törvény 4. sz. mellékletében felsorolt (különösen fontos)	Számított adó összege. (Az adó alapja pedig a számvitelben kimutatott, adózás előtti eredmény,	1-5	100%

⁴⁹ Székely Györgyné: Vegyes vállalatok, Régen több volt! Privát Profit 92/9. III. évf. 26. o. Az első két pontban említett adókedvezményeket az 1993. évi XCIX. törvény állapította meg, mely a társasági adóról szóló 1991. évi LXXVI. törvényt módosította, akként, hogy a cégeknek nem kellett már árbevételt elérniük a különösen fontos tevékenységből, elegendő volt alapítói kérelmüket benyújtani a cégbírószágra 1993. december 31. előtt, és a különösen fontos tevékenység beruházásába belekezdeni. Ami ténylegesen beruházásként csak azt jelentette a jogszabály szerint, hogy elegendő a tevékenységgel összefüggő gépjármű beszerzése is.

tevékenységekből származik.	módosítva az adótörvényben foglalt tétel(ekkel).)	6-10	60%
- Az alapítói vagyont meghaladja az 50 millió forintot.			
- Az alapítói vagyontól a külföldi részesedése legalább 30 százalék.			
(A feltételeknek együttesen kell fennállniuk.)			

Amennyiben a feltételek nem egész éven át valósulnak meg, akkor a kedvezmény csak azokra a naptári napokra vehető igénybe, amelyeken azok együttesen fennálltak.

Ha a feltételek valamilyen oknál fogva megszűntek, és később újra fennállnak, akkor a kedvezmény igénybevételének első évenként a legelső igénybevétel első évét kell figyelembe venni, vagy az időtartamot nem lehet előlről kezdeni.

Az 1-2. pontban adókedvezményekre a jogosultságot 1993. december 31-ig lehetett megszerezni. Ezen időpontot túl már csak a korábban megszerzett kedvezmények élnek a törvényben meghatározott időtartamig.

Kedvezmény feltételei, alapja, időtartama, mértéke:	Alapja	Mértéke
3.		
Külföldi tag osztaléka (részesedése) egy részének vagy egészének Magyarországon történő befektetése.	A befektetés évében* a befektetés összegére jutó adó. (Kiszámítása: Számított adó** x Befektetett adóalap összeg)	100%
- Alapítói vagyont emelése.		
- Már működő vagy újonnan létrejött vállalkozásba való befektetése.		

* Befektetés éve lényegében az adóévet követő év, mivel az osztalék fizetésére és annak további befektetésére hozott döntés csak az eredmény feladás után lehetséges. Fontos feltétel, hogy a befektetést a Cégbíróságnál, illetve a részvénykönyvbe bejegyezzék.

** Számított adó = az adókedvezményekkel és a földadóval csökkentett társasági adó (az osztalék befektetése miatt adókedvezményt nem kellett figyelembe venni.)
A 3. pontban foglalt adókedvezményt utoljára 1994-ben, az 1993. évi eredményből járó osztalékokra lehetett igénybe venni.

6.5. Az 1991. január 1. előtt létrejött vegyes vállalatok adókedvezményei

A társaságiadó-törvény tekintettel volt a már megszerzett jogosultságokra, ezért úgy rendelkezett, hogy az 1990. december 31-ig megszerzett adókedvezményeket – ha a feltételek az 1991. január 1-je előtti szabályozásnak változatlanul megfeleltek – továbbra is elismerte a következő időpontokig:

1. 1995. december 31-éig élvezhette az adókedvezményt – tevékenységétől függetlenül – az a gazdasági társaság, ahol az alapítói vagyonban a külföldi részesedése a 20 százalékot vagy az 5 millió forintot eléri. A kedvezmény mértéke 20 százalék és a számított adóból volt visszatartható.

2. Az adókedvezményekre jogosító feltételeket keletkezésétől számított 10 évig vehették igénybe a kedvezményt azok a gazdasági társaságok, amelyek:

- árbevételének több, min 50 százaléka termék-előállításból vagy saját építésű szálloda üzemeltetéséből származik,

- és az alapítói vagyon a 25 millió forintot meghaladja,

- és abból a külföldi részesedése 30 százalékot meghaladja.

A kedvezmény 1-5 évig 60 százalék, 6-10 évig 40 százalék, az adókedvezmény a számított adóból kerülhetett visszatartásra.

3. A 2. pontban foglalt – az alaptőke nagyságára, illetve abból a külföldi tulajdon részarányára vonatkozó – feltételek megléte esetén, ha a vállalat különösen fontos tevékenységet folytat, akkor szintén 10 évig vehette igénybe a kedvezményt az arra jogosító feltételek keletkezésétől számítva.

A kedvezmény 1-5 évig 100 százalékos, 6-10 évig 60 százalék volt. Fontos feltétel, hogy a különösen fontos tevékenységből származó árbevételnek több, mint 50 százalékot kellett képviselnie az összes tevékenység árbevételéből. Az adókedvezmény a számított adóból volt visszatartható.

A kormány (Minisztertanács) által egyedileg engedélyezett, különösen fontos, illetve pénzügyi tevékenységet folytató vegyes vállalatok kedvezménye az engedély lejártáig, de legfeljebb a kedvezmény igénybevételének első évétől számított 10 évig volt igénybevehető.

6.6. A külföldi befektetőknek nyújtott kedvezmények összefoglalása (1990-1996)

a/ A külföldi tulajdoni részvétellel működő gazdasági társaságok az adóreform első éveiben jelentős kedvezményeket kaptak. A kedvezmények köre és mértéke évről-évre változott szűkült. A vegyes vállalatok társasági adókedvezménye volt ebben az időszakban a legvonzóbb ösztönző erő.⁵⁰

E társaságok adókedvezményre való jogosultságát azonban csak az 1993. december 31. előtt létrejött társaságok szerezhették meg. Az adókedvezmények megszerzési lehetősége tehát 1993. december 31. napjával megszűnt.

Az eddigi adókedvezményekre jogosult vegyes vállalatok továbbra is élvezhetik a már megszerzett preferenciákat, legkésőbb 2003-ig.

b/ Az újra befektetés kedvezménye:

A társasági adótörvény adókedvezménnyel ösztönözte a külföldieket az őket megillető nyereség magyarországi újra befektetésére, utoljára 1993. évben. *1994-től kezdődően a Kormány – egyedi mérlegelés alapján – engedélyezhetett adókedvezményt.* Ez azonban nemcsak a külföldi részvétellel működő társaságok kiváltsága volt, hanem a belföldi cégeké egyaránt.

b.1/ Befektetési kedvezmény:

Feltétele:

- az alapítói vagyon legalább 100 MFt,
- vagy a visszaforgatott osztalék 25MFt, és
- az alapítói vagyon csökkenésére ne kerüljön sor 5 éven belül.

Az adókedvezmény mértéke:

Legfeljebb a visszaforgatott osztalékra jutó társasági adó összegéig terjedhetett.

(Az a cég, amelyik az 5 évre szóló alapítói vagyonsökkentési kikötést megszegi, a kedvezmény elvesztése mellett vissza kellett, hogy fizesse a meg nem fizetett adó késedelmi kamattal növelt értékét.)

b.2/ Beruházási kedvezmény:

(Ez is a kormány egyedi elbírálása alapján kapható meg az említett időszakban.)

Feltétele:

- A társaság alapítói vagyona minimum 500 MFt, és
- korszerű, környezetbarát terméket állít elő, és
- legalább 200 MFt értékű olyan beruházást kezd el, amelynek eredményeként éves árbevételének több, mint fele korszerű technológiával létrehozott, környezetbarát termék előállításából, értékcsökkenéséből származik, és
- a beruházás eredményeképp a társaság exportárbevétele nő, vagy
- új munkahelyet kell létrehoznia.

Kedvezmény mértéke:

A Kormány határozza meg, ideje: 10 év, az első 5 évben 100 %, a második 5 évben 60 %.

⁵⁰ Székely Györgyné: Vegyes vállalatok, Régen több volt! Privát Profit 92/9. III. évf. 26. o.

c/ Beruházási hitelek után igény bevehető adókedvezmény:

A beruházási kedv ösztönzése céljából 1994-től valamennyi vállalkozás – függetlenül tulajdoni összetételétől, tevékenységétől, méretétől – a beruházásukhoz igénybe vett pénzügyi hitel után adókedvezményben részesült, a költségként elszámolt kamat esetében 25 %-ig, az aktivált (adózott pénzből fizetett) kamat 38 %-ig.

d/ Az off-shore cégek adókedvezménye:

A 100 %-os külföldi alapítású (off-shore) cégek számára a társasági törvény 85 %-os adókedvezményt biztosított, amennyiben a cég a jogszabály által előírt valamennyi feltételnek eleget tett.

A régi adókedvezményekre való jogosultság megszűnését ez az „offshore” társasági adókedvezmény váltotta fel, mely viszont csak a külföldi 100 %-os tulajdonban lévő társaságra vonatkozott ebben az időszakban.

Feltétele volt:

Magyarországon bejegyzett, itt székhellyel rendelkező,

100 %-ban külföldi tulajdonban lévő Kft. Vagy Rt.,

amely a pénzügyminisztertől kapott egyedi engedély alapján a vámszabadterületi társaságokkal azonos jogokkal bír,

Magyarországon nem folytat semmiféle gazdálkodási tevékenységet, csak az irányítása történjen innen,

bankszámláját Magyarországon vezesse,

vezető tisztségviselői, munkavállalói többségében magyar személyek legyenek,

jogi és könyvvizsgálói teendőit Magyarországon bejegyzett ügyvéd, könyvvizsgáló végezze.

További feltétele még, hogy:

a társaságnak és tulajdonosának Magyarországon nem lehet érdekeltsége vagy képviselete más társaságban,

tulajdonosai között nem szerepelhetett belföldi természetes vagy jogi személy.

Adókedvezmény mértéke: a társasági adó 85 %-a volt ebben az időszakban.

e/ Az ösztönzés aktív formáját valósította meg az 1992. óta működő Befektetésösztönzési Alap,⁵¹ amely egy állami elkülönített alap volt. A Befektetésösztönzési Alap 1992-től 2003 -ig működött. Ezen alapról azok a vegyes vállalatok igényelhetek pénzügyi támogatást, amelyek

- Kft. vagy részvénytársasági formában működnek,

- törzs-, illetve alaptőkéjük meghaladta az 50 millió forintot,

- ebben a külföldi részesedés aránya legalább 30 %, és

- a külföldi fél részesedésében a konvertibilis valutában teljesített pénzbeli hozzájárulás aránya legalább 50 %.

⁵¹ Lásd: 1992. évi LXXXIII. tv. Egyes elkülönített állami pénzalapokról. Hatályon kívül helyezte a 2003. évi VIII. tv. 2.§-a. Hatálytalan 2003.III.7-től.

Ez utóbbi feltételtől a Tárcaközi Bizottság, kivételesen kiemelkedő technika, környezetbarát technológia esetén eltérhetett.

Az Alap felhasználása úgy történt, hogy az Alapból támogatást a folyamatban lévő, főként termelési célú új, korszerű technológia, technika alkalmazását elősegítő beruházáshoz kapcsolódó infrastruktúra kiépítésére, vagy közműfejlesztési hozzájárulásához adhattak.

Mértéke: a termelő és infrastrukturális beruházás együttes költségeinek 20%-a, maximum 100 MFt.

A támogatást pályázat útján – a Kormány egyedi döntése alapján – lehetett elnyerni.

6.7. A külföldi tőkebefektetések előnyeinek és a külföldi befektetők motivációinak összegzése Magyarországon (1990-1996)

Több – a magyarországi külföldi tőkebefektetésekről készült – tanulmány⁵² is egyetért a Magyarországra történő külföldi befektetések motivációinak vizsgálata során az alábbiakkal (1990 - 1996 közötti időszakra vonatkozóan):

Magyarország a térségben relatív előnyökkel rendelkezett a külföldi tőkebefektetések terén a következőkből fakadóan:

1/ Mivel Magyarországon már 1968-ban elkezdődtek a reformok, így hamarabb tudtunk rátérni a piacgazdaság felé vezető útra.

2/ Viszonylag korán, 1989-ben életbe léptek a külföldi befektetőknek garanciát jelentő, biztonságot nyújtó szabályozások.

3/ Az 1990-es rendszerváltás, az áttörés a demokrácia kiépítésében a megfelelő politikai stabilitást megteremtette.

4/ A jogállam megteremtése, a viszonylag stabilnak mondható gazdasági és jogi helyzet is vonzotta a külföldi tőkét.

5/ A piaci bankrendszer megjelenése.

6/ Más, volt KGST országok piacára, elsősorban a FÁK országokban történő könnyebb bejutást elősegítette Magyarország.

⁵² Lásd az alábbi tanulmányokat a témáról:

Működő tőke-beáramlás néhány közép- és kelet-európai országban, MNB műhelytanulmány, Budapest, 1993. 6-9. o.,

Hamar Judit: A külföldi működő tőke szerepe a magyar gazdaság átalakításában Külgazdaság, XXXVI. Évf. 1992/4. sz. 17-28. o.,

Persányi Ferenc: A külföldi részvételű gazdasági társaságok szerepe Magyarországon, Külgazdaság, XXXVI. Évf. 1992/6. 74. o.,

Hamar Judit: Külföldi működő tőke-beáramlás és privatizáció Magyarországon, Külgazdaság XXXVII. Évf. 1993/12. sz. 49-55. o.,

GKI Gazdaságkutató Rt., KOPINT-DATORG Rt: A külföldi működő tőke beáramlás szerepe a magyar gazdaság átalakításában, Budapest, 1994. Lásd még a Magyarországon működő külföldi érdekeltsgű gazdasági szervezetekre vonatkozó összefoglaló gazdasági adatokat a jelen monográfia 1.sz. mellékletében.

7/ A már az országba beérkezett külföldi tőke is vonzotta a többi potenciális tőkebefektetőt.

6.8. A vegyes vállalatok csoportosítása magyar tapasztalatok alapján

A.) A külföldi befektetők további motivációi alapján – a Gazdaságkutató Intézet Rt. munkatársai által készített tanulmány⁵³ szerint – Magyarországon az 1990-es évek elején 4 fő csoportba lehetett sorolni a vegyes vállalatokat:

a/ A piaci célú befektetések, amikor a befektető a magyar belső piacra kívánt bejutni, vagy éppen hídfőállásnak tekintik a magyar vállalatvásárlást, a magyar cég exportpiacra történő betörésére.

b/ A termelési kapacitásokhoz jutás szándékával történő befektetések alkotják a 2. csoportot.

c/ A – jelen tanulmányban már említett – pénzügyi befektetők csoportja a harmadik.

d/ A 4. leggyakoribb befektetési motiváció a hazai vegyes vállalatoknál a szellemi tőke és a goodwill megszerzése érdekében történő tulajdonvásárlás.⁵⁴

B.) Adatok állnak rendelkezésre a hazai vegyes vállalatok működését, teljesítményét illetően, az értékesítés és a foglalkoztatottak száma és profitteremtő képességük alapján.⁵⁵ E szerint a külföldi befektetésnek a következő hatásai lehetnek a vegyes vállalatokra, és ezek alapján a következő csoportokba sorolhatjuk azokat:⁵⁶

a/ Dinamikus vállalatok, melyek 2 év alatt megduplázták értékesítésüket (a felmérésben résztvevő – választ adó – vegyes vállalatok 37 %-a).

b/ Piacvezető cégek, amelyek értékesítése nem nőtt (vagy csökkent) 2 év alatt (34 vegyes vállalat).

c/ Munkahelyteremtő cégek, akik 2 év alatt megduplázták a foglalkoztatottak számát (38 vegyesvállalat).

d/ Zsugorodó vállalatok, ahol a foglalkoztatottak száma nem nőtt (vagy inkább csökkent) /74 vegyes vállalat/.

e/ Különösen dinamikus (8 cég), ahol valamelyik fenti mutató 100 %-kal emelkedett.

⁵³ Lásd bővebben: GKI Gazdaságkutató Rt., KOPINT-DATORG Rt: A külföldi működőtőke beáramlás szerepe a magyar gazdaság átalakításában, Budapest, 1994. 142-150. o.

⁵⁴ Lásd még e témához a 2.sz. melléklet táblázatát. GKI Gazdaságkutató Rt., KOPINT-DATORG Rt: A külföldi működőtőke beáramlás szerepe a magyar gazdaság átalakításában, Budapest, 1994.

⁵⁵ Lásd: Dr. Benedek Tamás: Közvetlen külföldi befektetések Magyarországon, Tanulmány, Budapest, 1994. Július, 12. o.

⁵⁶ Lásd: A külföldi működőtőke-beáramlás szerepe a magyar gazdaság átalakításában, GKI Gazdaságkutató Rt.; KOPINT-DATORG Rt. Budapest, 1994. 151-161. o.

f/ Jövedelmező cégek, amelyek képesek voltak annyi nyereséget elérni, ami a befektetett tőke kamataival azonos (40 vegyes vállalat).

6.9. A külföldi befektetők problémái Magyarországon

A külföldi befektetők problémáit a jelen monográfia 2. számú melléklete is tartalmazza összefoglaló jelleggel, melyben a problémák az 1-5-ig terjedő skálán kerültek értékelésre.⁵⁷

Problémák a következők:

1/ Néha túlzottan bizonyultak a befektetői elvárások (pl. a keleti piacra történő bejuttatás terén – ahol a körülmények változása a közvetlen külföldi működő tőkebefektetést indokolja, nem kell hozzá egy közbenső partner).

2/ A befektetők nem számoltak egy átmeneti állapotban levő gazdaság – néha hátrányos – adottságaival. (Pl. a bankrendszer hiányosságai, bankcsődök, a jogszabályok állandóságába vetett bizalmuk megrendülése a gyakori módosítások miatt.)

3/ A felerősödni látszó „túlcentralizációs” törekvések, melyek az információáramlás nehézkes voltában, az információk egy kézben tartásában nyilvánultak meg. (Pl. ilyennek tekintették a privatizáció ÁVÜ fennhatósága alá rendelését⁵⁸)

4/ A bonyolult, adminisztratív formaságok miatti nehézkes ügyintézés (pl. a vegyes vállalatok, átalakult állami vállalatok cégbejegyeztetése hónapokat, sőt éveket is igénybe vett)

5/ A konvertibilitás hiánya, mely a vegyes vállalatok relációiban nem állt fenn, de egyéb kapcsolatokban igen.

6/ Mindezekhez még számolnunk kell azzal is – ha a külföldi tőkebefektetéseket ösztönözni szeretnénk, hogy Magyarország relatív előnyei is sokat veszítettek a környező országok kedvező szabályozásai miatt.

7/ Az előnyként említett közgazdasági gondolkodást fokozatosan elsajátítják a versenytársak.

8/ Lassan a politikai stabilitásból sem származhat előnyünk, mivel a környező országokban is rendeződött a helyzet.

⁵⁷ Összefoglaló táblázat a 2.sz. mellékletben

Forrás: GKI Rt. KOPINT-DATORG A külföldi működő tőke beáramlás szerepe a magyar gazdaság átalakításában, Budapest, 1994. 163.o.

Lásd e témához még: Működő tőke beáramlás néhány közép- és kelet-európai országban, MNB Műhelytanulmány 4. 8. o.

Hamar Judit: A külföldi működő tőke szerepe a magyar gazdaság átalakításában, Külgazdaság XXXVI. Évf. 1992/4. sz. 25. o.

⁵⁸ Id. Hamar Judit tanulmányában: Hamar Judit: A külföldi működő tőke szerepe a magyar gazdaság átalakításában, Külgazdaság XXXVI. Évf. 1992/4. sz. 25. o.

9/ Az adókedvezmények megszüntetése, és a környező országokban a preferenciák bővítése hátrányt jelenthet. Itt újból megjegyezzük, hogy a fejlett piacgazdaság országait figyelve – a preferenciák önmagukban nem játszanak szerepet a külföldiek befektetéseinél.⁵⁹

Tehát megállapíthatjuk, hogy a 1990-es években a verseny megindult, s e téren lépéselőnyben voltunk a környező országokkal szemben, ahol a gazdasági rendszerváltás később kezdődött. A cél ebben az időszakban az volt, hogy kihasználjuk ezt az előnyt és minél több külföldi vállalkozásnak adjon helyet az ország. Bár tapasztalható volt a külföldi tőke agresszív jellege is, és a vele járó negatív jelenségek is. Mindenesetre megállapíthatjuk, hogy a negatív jelenségeknek is van hasznuk, mégpedig az, hogy a gazdaság átalakítását gátló ellentmondásokra felhívták a figyelmet.

⁵⁹ Ezt a véleményt osztja Hamar Judit (1992) i.m. 26.o. is az előbbieken hivatkozott cikkében, miszerint a magyar vegyes vállalatok külföldi partnerei az adókedvezmények nélkül is befektették volna tőkéjüket. Döntésüket alapvetően az általános magyar gazdasági és politikai feltételek közepette elérhető tőkemegtérülés más országokhoz viszonyított relatív előnyei alapján hozzák. Így ezek a nagyvonalú kedvezmények felesleges jövedelem-kiesést okoznak a magyar államnak és haszonélvezője leginkább a külföldi anyaországa.

7. Történeti megközelítés – Kitekintés: A vegyes vállalatokra vonatkozó szabályozás az egyes közép- és kelet-európai, valamint más európai országokban (1990-1996 között)

7.1. Szlovákia

Történeti megközelítés, kitekintés.⁶⁰

A külföldi befektetésekre vonatkozó szabályok:⁶¹

A Cseh és Szlovák Köztársaság szétválásának Szlovákia a vegyes vállalatok alapításáról és gazdálkodásáról szóló többszörösen módosított 1988. évi közös törvényt kénytelen volt új, önálló szabályozással felváltani. 1991-es a Kereskedelmi törvény rendelkezett ebben az időszakban a külföldi befektetésekre vonatkozó szabályokról.

1992-ban 43 %-os volt a vegyes vállalatok számának növekedése, az év végén 2875 vegyes vállalatot hoztak létre Szlovákiában.⁶²

7. 1.1. A vegyes vállalatok jogi formája

A szlovák jogszabályok szerint a külföldi befektetők:

- a/ mind vegyes vállalatot (joint venture – külföldi részesedésű cég),
- b/ mind 100 %-ban külföldi tulajdonú vállalkozást is hozhattak létre,
- c/ valamint üzleti részesedést szerezhetek már fennálló vállalatban.

A vegyes vállalatot be kell jegyeztetni a cégjegyzékbe. A vegyes vállalatok alapításához nincs szükség semmiféle engedélyre. Kivétel: engedélyezésre akkor van szükség, ha a vállalkozás banktevékenységet (a Nemzeti Banktól), vagy valamilyen speciális tevékenységet kíván folytatni, mint pl. szerencsejáték tevékenység, amit a Pénzügyminisztérium engedélyez.

A jogi formája a vegyes vállalatnak Szlovákiában ebben az időszakban a kft., részvénytársaság vagy szövetkezet lehet, de külföldi csak szlovák jogi személybe fektethetett be vagy jogi személyt alapíthatott. A 100 %-ban külföldi tulajdonú vállalkozások ugyancsak bejegyezhetőek a cégbíróságon.

A banktevékenység engedélyezéséhez a következő feltételekkel kell rendelkezni ebben az időszakban:

⁶⁰ Az ismertetés történeti jellegű, 1990-1996. évre vonatkozóan fogja át a témát.

Lásd erről még a 2. sz. mellékletet. Árva László: A közép-kelet-európai külföldi működő tőke-beruházások, Külgazdaság XXXVIII. évf. 1994/7. 55. o.

⁶¹ E fejezet az alábbi cikk alapján íródott: Foreign investment regulation. Slovakia, East-West Investment News, United Nations Economic Commission for Europe, No. 4. Winter 1993. (Recent legislation) p. 3-4.

⁶² Foreign Investment in Slovakia, East-West Investment News, UN. EC. No. 1. Spring 1993. p. 29. Lásd még a 7. fejezethez a 3 sz. melléklet adatait.

- 1/ A külföldi banknak kell ellátnia a szükséges tőkeösszeggel a fióktelepet. Ennek legalább 300 M SK (10,3 millió USD) kell lennie.
- 2/ A banktevékenységhez előírt technikai és szervezeti követelményekkel rendelkezzen.
- 3/ Szakmai kvalifikáció, szakértelem és a management feddhetetlensége, összeférhetetlensége a törvényi előírásokkal.
- 4/ Megvalósíthatósági tanulmány
- 5/ Gazdasági szükségszerűség.

Az engedély megadására 6 hónap állt nyitva a hatóságok számára, legkésőbb a kérelem benyújtásától számítva.

1993. tavaszán a Szlovák Kormány elfogadott a külföldi érdekeltségű társaságok adómentességével kapcsolatban egy új szabályozást: az adó, a profit 45 %-a társaságoknál.

7.1.2. Kedvezmények

a/ Adókedvezmények

A koncessziós célból alapított társaságoknál 3 féle csoportot különböztettek meg:

- a/ azokat a társaságokat, amelyekben a külföldi tőkerész kevesebb, mint 30 % vagy 1 millió DEM;
- b/ a fentieknél nagyobb külföldi tőkerészesedésű cégek;
- c/ vállalkozások, amelyek Szlovákia egy meghatározott régiójában vannak, vagy azok a cégek, amelyek ezen területeken fektették be profitjukat.

Ad.a/ A 30 %-osnál kisebb külföldi tőkerészesedésű cégek a működésük első évében adókedvezményben részesültek a nyereségük után. Bankok esetében még a következő kedvezmény járt: a működésük 2. és 3. évében 30 %-kal csökkenthették az adójukat.

Ad.b/ Azok a társaságok, amelyekben a külföldi tőkerészesedés meghaladta a 30 %-ot, vagy az 1 millió DEM-et, a működésük 1. évében nyereség adókedvezményt élveztek, és a következő 2 évben 30 % adót kellett csak fizetniük, amit a Pénzügyminisztérium tovább csökkenthetett.

A egyes tulajdonú bankok hasonló adószabályok alá tartoztak. Amennyiben a bankban 75 % a külföldi tulajdonos tőkeérdekeltsége, 9 éven keresztül 75 % mentességet is kaphatott az adókötelezettségeiből.

Ad.c/ A kiemelt területeken működő befektetőkre a következő szabályok vonatkoztak. Két évig adómentességet élveztek. Ehhez jött még: az olyan cégeknél, ahol a fenti feltételek mellett a külföldi tőkerészesedés 30 %, vagy 1 millió DEM, a következő két évben 20 % adókedvezményt kaptak. (A Pénzügyminisztérium külön is engedélyezhetett további adócsökkentést.)

Azok a bankok, amelyek ebbe a kategóriába esnek, 2 évig szintén adómentességet élveztek és a következő években 30 % az adómérték, ami rájuk vonatkozik.

A 75 %-os külföldi tulajdonú bank 75 % visszatérítést kapott az adójából 9 éven keresztül, az első két adómentes év után.

Ezek a szabályok csak az 1992. december 31. után Szlovákiában alapított társaságokra vonatkoztak, és a cégeknek, amelyek ezeket az előnyöket élvezik, a nyereségük 80 %-át vissza kellett a vállalkozásukba fektetni.

b/ Importvám alóli kedvezmény

1993. október 7-től új szabályozás vonatkozott ebben az időszakban a befektetők apportként behozott áruinak importmentességére, amit a Pénzügyminisztérium engedélyezett.

Azok a behozott áruk, amelyek termelési célokat szolgáltak, mentesek, de a személyes használatra behozott autó, szerencsejáték-automaták nem jogosítanak preferenciák igénybevételére.

Vegyes tulajdonú bank esetében a külföldi partner behozhatott komputert, szövegszerkesztőt és egyéb berendezéseket.

A külföldi partnernek a következő feltételeknek kellett eleget tennie: a külföldi tőkerészesedés ne legyen kevesebb 35 %-nál, és a befektető apportja legalább 10 millió SK legyen.

A behozatal vámmentességét a vámhatóságtól kellett kérni, csatolni kellett az apport értékének, összetételének igazolását, az apport eredetének igazolását (számlával, jótállással stb.).

A befektetett áruk vámmentes behozatalára 1995-ig volt lehetőség.

7.2. Lengyelország (1990-1996)

Történeti megközelítés, kitekintés:⁶³

Lengyelországban 1970-től működnek vegyes vállalatok, de a szabályozás egységesítése 1988-ban történt meg. A vegyes vállalatokra vonatkozó jogszabályt többször módosították, az ismertetett szabályozást az 1991. június 14-én elfogadott 60. sz. törvény tartalmazta. A vegyes vállalatok jogi formájára vonatkozó – szabályokat tartalmazza a Kereskedelmi Kódex.

⁶³ Lásd: MNB Műhelytanulmány 4.sz., valamint Kereskedelem Lengyelországgal, Észak-Magyarországi Gazdasági Kamara kiadványa, valamint: Dr. Lázár Ernő: A lengyel „üzleti jog” forrásai, Külgazdaság, XXXVIII. Évf. 1994/3. sz. 42. o.

7.2.1. A vegyes vállalatok jogi formája

A külföldi részvétellel működő vegyes vállalat legelfogadottabb formája a Kft. vagy Rt. Ebben a külföldi tulajdonosként (alapítóként) vehet részt, vagy később is szerezhet akár 100 %-os üzleti részesedést is.

Megszűnt a külföldi befektetések kötelező minimumára vonatkozó előírás, ami azt jelenti, hogy 1000 USD körül járó külföldi befektetéssel Kft. alapítható – külön engedély nélkül.

Az alapításhoz engedélyre tehát nem volt szükség ebben az időszakban – csak cégbírósági bejegyzés, kivéve, ha a társaság tevékenysége az alábbi területet érinti:

tengeri kikötők és légikikötők igazgatása,
ingatlanközvetítési és forgalmazási tevékenység,
hadiipar,

importárúk nagykereskedelme,

jogi szolgáltatás,

egyres területeken ellenőrzést biztosító részesedés megszerzése.

Az engedélyt a Privatizációs Minisztérium volt jogosult megadni.

7.2.2. Ösztönzések és előjogok

Az állam garanciát vállal a kisajátítás útján keletkezett károkért és a külföldiek befektetésének védelméért.

Az adózott nyereség (osztalék) 100 %-a, a külföldi dolgozók fizetése, az üzletrész eladásából származó összeg szabadon átutalható a külföldi partner országába.

Az apport mentesül a vám alól.

Az adópreferenciák 1993. december 31-től megszűntek, a vegyes vállalatok ugyanolyan adókat fizetnek, mint a többi lengyel gazdálkodó szerv.

Az 1993. december 31. előtt alapított vegyes vállalatok a régebbi adókedvezményeket még igénybe vehették.

Befektetési kedvezmény:

a pénzügyminiszter mentesíthette a társaságot a nyereségadó alól, ha a külföldi alanyok befektetése az adómentes időszakban meghaladja a 2 millió ECU-t, feltéve, ha a társaság tevékenysége

= új technológia bevezetésére irányul,

= a munkanélküliség szempontjából kiemelt területen működik.

A mentesítés a külföldi befektetés mértékéig terjedhetett. A nyereségadó mértéke 40 %, az osztalék után 20 % adófizetési kötelezettség áll fenn ebben az időszakban.

A lengyel külföldi működőtőke-beruházás statisztikai adatait Árva László tanulmányából ismerhetjük meg bővebben.⁶⁴

⁶⁴ „Lengyelországban 1988-ban 26 vegyes vállalat működött, amelyek közül a Fiat és a Thomson beruházásai voltak a legjelentősebbek, nagyobb mértékben csak 1991 végétől indultak növekedésnek az

7.3. Ukrajna (1990-1996)

A külföldi befektetésekre vonatkozó szabályok az alábbiak voltak az említett időszakban.⁶⁵

Ukrajnában az 1992. évi törvény a külföldi beruházásokról rendelkezett a befektetések módjáról, feltételeiről, a vegyes vállalatok működéséről, adózási feltételeiről.

7.3.1. A külföldi befektetések módjai

Ebben az időszakban:

a/ A vegyes vállalat bármilyen jogi formája,⁶⁶ amelyben a külföldi rendelkezik a tőzsrőke 20 %-ával, vagy minimum 100 ezer USD értékű tulajdonnal.

b/ A külföldi természetes és jogi személy vegyes vállalat alapításában részt vehet, vagy abban üzleti részesedést szerezhet az előző pontban meghatározott minimummal.

c/ Az egyéb külföldi beruházásnak is legalább 100 ezer USD értékűnek kell lennie és ez lehet:

apport,

ingó és ingatlan, vagy ehhez kapcsolódó jog,

értékpapír (részvény, kötvény) vagy a vállalkozásban való részvétel bármely más formája,

pénzügyi követelés,

országban a külföldi beruházások, 1992-ben évi 800 millió, 1993-ban pedig már 1100 millió dollár új külföldi működőtőke-beruházás érkezett az országba, amellyel az összes külföldi tőke értéke (stock) 2,6 milliárd dollárra nőtt...1992 végéig Lengyelországban a legnagyobb külföldi beruházó Németország volt (30), majd ezt követte az Egyesült államok (17), Franciaország (9), valamint Ausztria (7 százalék).

A lengyelországi külföldi beruházások nagyrészt a bányászatban (az összes vegyes vállalat 32 százaléka) és a feldolgozóiparban (38,5 százalék) koncentráltak, míg a vegyes vállalatok 8 százaléka az építőiparban, 3,5 százaléka a szállításban és 9 százaléka a szolgáltatásban működik. ...A Lengyelországban alapított külföldi érdekeltségű vállalatok viszonylag kicsik, bár az elmúlt időben növekedni kezdtek. Míg 1990-ben az átlagos külföldi beruházások nagysága 143 ezer dollár, s 1991-ben pedig csak 38 ezer dollár volt, addig 1992-ben az újonnan alapított vállalatokon belül a külföldi tőkerész aránya átlagosan 6,8 millió dollárra ugrott. Ez utóbbi év fejleményei ellenére az összes külföldi tulajdonrészrel működő vállalaton belül a külföldi rész értéke viszonylag alacsony, átlagosan 270 dollár maradt a korábbi évek kisméretű beruházásai következtében. A külföldi tulajdonrész aránya az alaptőkén belül 1990-ben 69 százalék, az 1991-ben alapított esetében 58 százalék, 1993-ban pedig 73 százalék volt. Ez arra utal, hogy míg 1991-ben feltételezhetően nagyobb mértékben került sor olyan spekulatív célú vegyesvállalat-alapításokra, amelyek csak az adózási kedvezmények megszerzésére alakultak, s amelyek a minimálisan szükséges külföldi tőkével rendelkeztek csupán, 1992 után feltehetően a hosszú távra berendezkedő, nagyobb mértékű külföldi működőtőke-beruházások száma növekedett Lengyelországban.” Árva László: a közép-kelet-európai külföldi működőtőke-beruházások, *Külgazdaság, XXXVIII. Évf. 1994/7. 56-57. o.* és lásd még MNB Műhelytanulmány 6., Budapest, 1994.

⁶⁵ Lásd: Ukrajna hatályos törvényei I. (Ukrainian laws in force) Uzsgorod, Orbita 1993.

⁶⁶ Az ukrán gazdasági társaságokról szóló törvény a társaságok következő fajtáit ismeri el ebben az időszakban: részvénytársaság, kft., pótlólagos felelősséggel felruházott társaság, a teljes felelősségű társaság, betéti társaság.

szellemi tulajdonjog,

koncessziós jog,

egyéb beruházási forma, amit nem tilt Ukrajna törvénye.

A külföldiek fenti beruházásai az ukrán társságokról szóló törvények alapján, az ott meghatározott módon realizálódhatnak akár vegyes vállalatban való részesedéssel, akár 100 %-os tulajdonnal.

A külföldi befektetések védelmének garanciát fogalmazta meg a jogszabály, amikor kimondja a külföldi beruházók nyereségének, befektetésének, törvényes jogainak védelmét az államosítással szemben. A törvény a jogszabályváltozások ellen 10 éves garanciát nyújtott a bejegyzéskor elnyert kedvezmények alkalmazására vonatkozóan.

Elismerte és garantálta a nyereségtranszferálást a befektető hazai országában, a befektetés valutájában. A vegyes vállalatok külön engedély nélkül használhatták fel az ukrán bankszámlán tartott pénzeszközeiket külföldi valuta vásárlására árucikkek exportálása érdekében.

A vegyes vállalatokat, amelyek rendelkeznek a 7.3.1. a/ pontban előírt feltételekkel, az ukrán Pénzügyminisztériumban kellett bejegyeztetni. Amennyiben a külföldi beruházó igényt tartott pótlólagos állami kedvezményre, amit a külföldi beruházások állami ösztönző programja írt elő, szintén a Pénzügyminisztériumhoz intézett kérelemmel tehetette meg. A Pénzügyminisztérium megtagadta a vegyes vállalat állami bejegyzését, amennyiben:

- megszegtek a beruházás rendjéről szóló törvényt,
- a bejegyzéshez szükséges információk nem feleltek meg a követelményeknek.

7.3.2. Preferenciák

Vám- és importadó mentesek ebben az időszakban az apportként behozott késztermékek, félkész-árúk, pótalkatrészek, nem pénzbeli tőke-hozzájárulások. Ugyancsak vám- és importadó mentes a fogyasztási és közszükségleti cikkek behozatala, melyek a vegyes vállalat dolgozóinak ellátását szolgálják.

Adókedvezmények (1909-1996):

1/ A vegyes vállalatok 5 évig mentesek ebben az időszakban a nyereségadó fizetésétől, az azt követő években az egyébként fizetendő nyereségadó 50 %-át kell fizetniük.

2/ A kis- és nagykereskedelmi tevékenységet folytató ukrán vegyes vállalatok 3 évig mentesültek a nyereségadó fizetése alól.

3/ A közvetítői tevékenységet folytató vegyes vállalatok pedig 2 évig, majd a mentes évek után mind a két csoportba (2. és 3.) tartozó vegyes vállalat az egyébként fizetendő nyereségadó 70 %-át köteles fizetni.

4/ A 100 %-os külföldi tulajdonú vállalat az általa befektetett értéknek megfelelően csökkenthette az adóalapját. Ezt több évre is átviheti, amíg „le nem írja” a teljes összeget az adóalapjából.

5/ Reinvestíció: a külföldi részvétellel működő vállalat nyereségének újra befektetése Ukrajnában. Ebben az esetben az újra befektetett összeg is levonható volt az adóalapból.

6/ A vegyes vállalatok által gyártott termékek, végzett szolgáltatások 5 évig mentesek voltak az értékadó alól.

7/ További adókedvezményben részesíthetők az egyes ösztönzött, kiemelt ágazatokban, vagy különleges gazdasági övezetekben működő vegyes vállalatok.

8/ A külföldre transzferált osztalék adója: 15 %.

Az Ukrajnában létrejött külföldi befektetések statisztikai adatait tartalmazza Árva László tanulmánya.⁶⁷

A közép-kelet-európai országok vegyes vállalatokra vonatkozó szabályozásának összehasonlításából megállapíthatjuk, hogy azokban az országokban, ahol később kezdődött a gazdasági és politikai rendszerváltás (pl. Ukrajna), a külföldi befektetők ösztönzése érdekében sokkal több preferenciát alkalmaznak. Az ezen a területen már előbbre tartó országok (mint Magyarország is) az általános adókedvezményeket 1994-től megszüntették (Lengyelország, Csehország) és csak egyedi – Kormány döntés alapján – alkalmazzák az adópreferenciákat. Ugyanakkor más módon próbálják a külföldi befektetőket kiszolgálni, különböző szervezetek útján, melyek kifejezetten a külföldi befektetésekre szakosodnak.

Ugyanez a helyzet figyelhető meg a fejlett piacgazdaságot már régebben építő (Törökország) és a már fejlett ipargazdaságú ország (Ausztria) gyakorlatában is.

⁶⁷ Az ukrainai beruházási lehetőségekről és az ukrainai működőtőke-bevitel jogi kérdéseiről az OECD 1993-ban egy külön, átfogó tanulmánykötetet jelentetett meg, ennek ellenére erre az országra vonatkozóan állnak rendelkezésre a leghiányosabb és legmegbízhatatlanabb működőtőke-beviteli statisztikai adatok. Ukrajnában 1991-ben lépte át a 100 millió dollárt az éves külföldi működőtőke-bevitel, de ezt követően folyamatosan növekedtek az országban a külföldi beruházások. 1993-ban becslések szerint félmilliárd dollár külföldi tőkét vittek be az országba, s ezzel a külföldi beruházások összes volumene (stock) valószínűleg túlhaladta az 1 milliárd dollárt. Ez az érték azonban – figyelembe véve az ország nagyságát, természeti erőforrásait és egyes iparágakban (mint pl. repülőgépgyártás) elért magas technikai szintjét – igen alacsonynak tekinthető. A külföldi beruházásoknak több, mint a fele a kereskedelemben és egyéb közvetítő tevékenységben valósul meg. A feldolgozóiparba ugyanakkor csak a beruházások 16 százaléka jutott, s ez kivételesen alacsony érték a közép-kelet-európai országok között. Csak valószínűsíthető, hogy az Egyesült Államokból, Németországból, Olaszországból, Ausztriából nagyjából azonos arányban érkeztek külföldi beruházások Ukrajnába. Ugyanakkor a magyar beruházások is jelentős arányt képeznek elsősorban Kárpátalján. Árva László: A közép-kelet-európai külföldi működő tőke-beruházások, *Külgazdaság* XXXVIII. Évf. 1994/7. 60. o.

7.4. Törökország (1990-1996)

1983. eleje óta Törökország virágzásnak indult, mint OECD gazdaság, gyümölcsöző a kapcsolata az arab államokkal.⁶⁸

7.4.1. A külföldi befektetők helyzete

1986-ban Törökország életbe léptetett egy törvényt, ami ugyanolyan jogokat biztosít a külföldi és a hazai befektetőknek. E szerint a tőke és a profit szabadon kihelyezhető, kivihető az országból és semmiféle megkötés nincs a bérkifizetésekkel. Egyidejűleg egyezmények sorozata jött létre a MIGA és ICSID tagállamok országaival a kétoldalú külföldi befektetések védelmében. Ugyancsak több ilyen kétoldalú egyezményei voltak Törökországnak a kettős adóztatás elkerülése érdekében.

Szintén nincs semmiféle megkötés a tevékenységi körök területén, a részvételi arányban (a tőkerészesedésben), vagy a külföldi vezető szakemberek alkalmazása terén.

Egy központi testület, a Külföldi Befektetések Hivatala látja el ebben az időszakban az adminisztrációs segítséggel a külföldieket a hatósági eljárás területén.

Törökországnak is van egy rendszere ebben az időszakban a befektetések fejlesztésére, ami hasonló a Magyar Befektetés-ösztönzési Alaphoz, mely alapján a kedvezményezett tevékenységet végző külföldiek készpénztámogatást kapnak a befektetett tőkerészüik maximum 30 %-áig. Külön kedvezmény jár a befektetőnek a helyben gyártott berendezések, termékek értékének maximum 25 %-áig, amennyiben a gépipport arány 50 % alatt van a tőkerészesedéshez képest. Ezen kívül vannak területek, amelyek adómentességben részesülnek, ha a fentiekben leírt feltételek fennállnak 5 éven keresztül a befektetést követően. Export kedvezmények, adókedvezmények, vám- és egyéb kötelezettség alóli kedvezményeket is kapnak. Az export mentes az ÁFA alól és még mindehhez készpénz ösztönzőket is adnak.

7.4.2. Adózás, hitel, privatizáció

A társaságok a nyereségük után 46 % adót fizettek, honvédelmi adó 5 %, 1 % hozzájárulás a szolidaritási alaphoz, és másik 1 % az oktatási alaphoz.

A személyi jövedelemadó kulcsa 25 % és 50 % között volt ebben az időszakban Törökországban. Ehhez jöttek még adók, forgalmi adók, vámilletékek, bank- és biztosítási tranzakciók adója. A török kormány garanciát vállalt 1 milliárd török

⁶⁸ Bándi Kund dr.: Sizing rules for investment Capital Business & Economy, Invest in Hungary Vol. 5. N. 26. 1993/4. p. 3-5.

líraplafonig – külföldi tulajdonos befektető felé, ha megalapozott a kérése, és külföldről hitelt akar felvenni.

A kormány privatizációs programja szerint a Török Állami Vagyongyűgyökség (PPFA) az állami szolgáltatási és termelési szektort adta el.

Főbb információk:

1/ A Külföldi Befektetések Hivatala – az Állami Tervbizottsággal együtt – foglalkozott ebben az időben különösen a külföldi befektetőkkel.

2/ Van lehetőség a teljes (100 %-os) külföldi érdekeltségű cégek alapítására is.

3/ A vám alóli mentesülés elérhető, de kötelező VAT (Áfa) elő van írva az eladás helyén, import-hozzájárulás formájában, a tárgy értékének megfelelően.

4/ Némelyik földrajzi zónán és szektorban a befektetők 30 % - 100 % nyereségadó kedvezményen részesültek addig, amíg a teljes befektetésük nem térül meg.

5/ Létezik egy beruházás-fejlesztő –támogató alap, amit a Török Nemzeti Bank hozott létre. Az összegek, amelyekkel e testület alapít, a tőkeösszeg 35 %-áig terjedhetett.

6/ A befektetések adómentességet élveztek, amennyiben a befektetés hosszúlejáratú külföldi hitelből valósult meg, a külföldi működő tőkéből és az előírt paramétereknek megfelelt.

7/ Az exportőrök hozzáadott értékadó (értéktöbbletadó /VAT/) visszatérítésben és nyereségadó kedvezményben részesültek és/vagy export kedvezményben.

8/ Garanciák: a török jog garanciális védelmet nyújt a befektetőknek.

7.5. Ausztria (1990-1996)⁶⁹

Ausztriában a legnagyobb kormányhivatal foglalkozott ebben az időszakban a befektetésekkel – a Szövetségi Gazdasági Minisztérium (BWA) –, e hivatal hozta meg a döntést, miután konzultált a téma legfőbb kérdéseiben a különböző kamarákkal és kereskedelmi szövetségekkel.

A szakszervezetből a kamarai képviselők közül létrehozott bizottságok alakították ki a vezetéssel kapcsolatos konkrét előírásokat. Így az elosztások, döntéshozások körében a magánkereskedelem, a hazai és külföldi kereskedelem nincs elkülönítetten kezelve.

Az egyes kamarák és a Szövetségi Gazdasági Kamara fontos szerepet játszanak a kereskedelem fejlesztése területén, ebből a célból a szakmai szektor tagjai külön export-import adót fizettek. A Szövetségi Gazdasági Kamara ügynökségeket, irodákat működtet, konferenciákat szervez, és összegyűjti a külföldi országokból származó információkat. A Vállalkozók Ausztriai Társasága egy hathatós lobby csoport, amely nyomást gyakorol ebben az időszakban a hatóságokra a külkereskedelem és a külföldi kereskedők érdekében. Ausztria minden

⁶⁹ Bándi Kund dr.: Sizing rules for investment Capital Business & Economy, Invest in Hungary Vol. 5. N. 26. 1993/4. p. 5-6.

tartományában működött ekkor a „Társaság Alapító Hatóság”. A fő feladata a munkahelyteremtés, a magasabb technológiai behozatala volt, főként az elektronika területén, az autógyártásban és a vegyiparban.

Összefoglaló információk:

1/ Társaság Alapító Hatóság, ami Ausztria minden tartományában működött ekkor, előírta a feladatokat, feltételeket a külföldi működő tőke-beáramlás elősegítése érdekében.

2/ A munkaerő relatív kedvező költsége, jól képzett munkaerő, az infláció alacsony mértéke, a stabil nemzeti valuta többnyire (csak) másodlagos vonzerő a befektetőknek.

3/ A gazdálkodó szervezetek 30 % nyereségadót és 13 % kereskedelmi adót fizettek a hivatkozott időszakban.

Bár ezt az adózás előtti nyereség 39 %-áig fizethették ki.

4/ Adókedvezmények:

20 % a nem beruházás jellegű költségekre a tárgyévben. Később 10 %-ot lehetett még leszámítani az adóalapból, valamint az export-támogatás összegének 15 %-át.

5/ A vegyes vállalatok vámmentességben részesültek az EFTA és a Közös Piac országaiba történő exportálásnál.

6/ A befektetők kölcsönt vehettek fel képzésre, átképzésre, vállalkozásra az államtól. Ebben az esetben saját tőkéjükből 25 %-ot biztosítanak a beruházók.

7/ Az Ausztriában történő multinacionális cég alapítása állami támogatást élvezett, gyakran több milliárd ATS értékben, vagy úgy, hogy az ingatlant ingyen adják.

8/ A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények és a befektetők védelme ténylegesen megpróbálja vonzani a külföldi tőkét.

A kezdetek időszakára történő külföldi kitekintés után levonhatjuk az alábbi következtetéseket. Magyarország ebben az időszakban elégedett lehetett a nálunk alapított nemzetközi társaságok, vegyes vállalatok száma és a hazánkba beáramló külföldi működő tőke miatt. Megindult ugyanis egy erőteljes nemzetközi tőkeáramlás az ország irányába. Megállapíthatjuk, hogy a legfontosabb ok, ami miatt a vegyes vállalatok befektettek Magyarországon, az volt, hogy kiterjesszék piacukat, az új piacra törjenek be, aránylag kedvező feltételek mellett, és az adott lehetőségek tovább vezessenek Kelet felé. Azonban megállapíthatjuk azt is, hogy az ilyen beruházási készletek egyre csökkennek ma már.

Magyarországnak ebben az időszakban több olyan beruházásra lett volna szüksége, amely képes a hazai termékexportot növelni a világstandard termékekkel szemben. Ez az a pont, ahol a hazai gazdaságpolitika kedvezhetne a külföldi befektetőknek. Ezzel szemben az a gyakorlat lett elfogadva, hogy a magyar termékeket a fejlődő országoknak lehetett eladni. Érthető, ha egy ilyen besorolás Magyarországot a perifériára sodorhatja Európában.

Pozitívumként állapíthatjuk meg, hogy ebben az időszakban a külföldi tőkebefektetések Magyarországon új magasságot értek el. Megindult a külföldi tőke beáramlása, és egy gazdasági robbanás újból megnövelhetné a külföldi tőke

bejövetelét, amely egy jóval kiegyensúlyozottabb gazdaságot teremthetne hasonlóan, mint Ausztriában, ahol a külföldi tőke mennyisége ugyan konszolidáltabb, de a gazdaság mégis erősebb.

Törökország előnye a nagyobb piaca, a közép-európai országokkal való kapcsolatának hagyománya és az egyre jobban feljövő gazdasága.

Eközben Ausztria egy szolid hátteret ajánl a befektetőknek minden téren és szempontból, akár politikailag, a jog területén, a gazdasági életben, a munkaerő területén. A jogi hátteret tekintve mindhárom országban vannak előnyök, de ezek nem döntőek. A szabályozás útvesztői, a bérek, az elérhető tulajdon, vagyon egy jó áron, a privatizáció Magyarországnak előnyt jelentettek a többiekkel szemben. Ezért a befektetési döntések többnyire a szektorális, mennyiségi és földrajzi kiterjedés tényezőitől függtek ebben az időszakban.

7.6. Fúziókontroll, mint a jövő útja?

Egyetérthetünk Timothy King megállapításaival,⁷⁰ miszerint a külföldi működőtőke beáramlás hozzájárult, és elősegítette a kelet-európai gazdaságok fejlődését, és nyitott, virágzó gazdasággá történő átalakulását, a külföldi tőkebefektetések kiegészítik a hazai megtakarításokat, és megkönnyítették a privatizációs folyamatokat.

A külföldi befektetés ugyanis csak akkor jár előnyökkel, ha nem csökkenti a nemzeti jövedelmet. Ez még mindig kiküszöbölhető a piacvédelmi eszközök csökkentésével, ami a versenyt segíti elő. Ez előnyösebb is – a tanulmány szerzője szerint – mint a mesterséges teljesítmények előírása. A tanulmány szerzője szerint a felesleges korlátozások nagy veszélyt jelentenek a „külföldi működőtőke által nyújtott pótolhatatlan előnyöknek.”

Másrészről viszont a fejlett piacgazdaság országainak és az EK jogában is megfigyelhető ebben az időszakban az a tendencia, ami a piacvédelem eszközeit veti be a versenyt korlátozó, befolyásoló részesedés (fúzió) megszerzése ellen.

Ez természetesen a multinacionális vegyes és nemcsak vegyes vállalatokat érinti.

Magyarország a tisztességtelen piaci magatartásról szóló 1990. évi LXXXVI. tv. 23-27. §-aival vezette be a fúziókontrollt.

Az Európai Közösség 1989. december 21. rendelkezésével a Közös Piac vonatkozásában rendelte alkalmazni a fúziókontrollt, a Közösség Fúzió Szabályzata 1990. szeptemberében lépett hatályba.⁷¹

A fúziókontroll lényege ebben az időszakban, hogy az európai méretű fúziók (a résztvevő vállalatok világkereskedelemben való részesedése 5 milliárd ECU felett

⁷⁰ King, Timothy: A külföldi működőtőke-beruházás és a kelet-európai rendszerváltás II. rész, Külgazdaság XXXV. Évf. 1991/1. 36-37. o.

⁷¹ Szeibert Orsolya: Az európai fúzió-kontroll, Friss Hírek a nemzetközi kereskedelmi jog világából, 3/93.szám 4-8. o.

van, vagy a szervezeti egyesülés legalább 2 résztvevőjének a Közös Piacon való részesedése 250 millió ECU felett van) és meghatározó befolyások szerzése, vagy egy piac feletti uralma a cégnek bejelentés-köteles. Az EK Bizottsága (Magyarországon a Gazdasági Versenyhivatal) megvizsgálja az ilyen irányú szerződéskötéseket és amennyiben a piaci uralmi helyzet gyanúja merül fel, akkor érdemi eljárásban eltiltják a vállalatot. E határozatot az EK Bíróságánál lehetett megtámadni.

A fúziókontroll szabályok a multinacionális közös vállalatokra rónak kötelezettségeket, és fő célja az egészséges piaci verseny korlátozásának kiküszöbölése.⁷²

Bár a jognak ez a területe is állandó változásban van, korszerűsítésre szorul és állandó értelmezési vitát vet fel, a egyes vállalatok jövőjének figyelembevételénél nem elhanyagolható szempontot jelent, különös tekintettel volt jelentősége Magyarországnak az EU-hoz való csatlakozása során.

A fúziókontrollal kapcsolatos viták és megoldások a versenyjog területére tartoznak, amelyek ismertetése – terjedelmi okokból – már egy következő tanulmány tárgyát képezhetné.⁷³

⁷² A fúziókontroll jelenlegi szabályozására lásd: Milassin László: Fúziókontroll in: EU-Jog (szerk. Osztovíts András) HVG-Orac lap és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2012.527.538.o.

⁷³ Lásd még e témában: Bencze Dóra: Az Európai Közösségek fúziós joga és a egyes vállalatok, Friss Hírek, 6/93. 14-16. o. és Dr. Vida Sándor: Fúziók és meghatározó befolyás szerzésének ellenőrzése az Európai Közösségben, Külgazdaság, XXXVII. Évf. 1993/10. 158-160. o. és Tóth Tihamér: Az Európai Unió versenyjoga, Complex Kiadó, Budapest, 2007. 361.-432.o., valamint Richard Whish: Versenyjog HVG Orac Lap –és Könyvkiadó Kft. ,2010. 796.- 953.o.

8. A beruházási döntéseket befolyásoló tényezők változásai napjainkban

„Gulliver – ahogy Jonathan Swift írja – megérkezett Laputába. Megdöbbenve tapasztalta, hogy az ott lakók feje vagy jobbra, vagy balra fordulva nőtt, s hogy egyik szemük befelé fordult, a másik meg egyenesen az ég közepére mered. S ezeknek az embereknek a figyelmét teljesen lekötötték spekulációik. Ezért már képtelenek voltak másokat meghallani vagy másokkal beszédbe elegyedni anélkül, hogy szolgáljuk meg ne érintette volna a fülüket vagy a szájukat egy botra erősített kis léggömbbel.”

A vállalkozások versenyfeltételei alaposan megváltoztak azóta, hogy Michael E. Porter 1980-ban publikálta⁷⁴ híres-nevezetes versenymodelljét. Ennek tényezői: a szállítók, a vevők, a piacra lépők, a helyettesítő termékek és az iparági versenytársak. Ugyanis egy vállalat versenyképességét, azaz verseny előnyét vagy éppen verseny hátrányát, az határozta meg leginkább, hogy milyen volt alku pozíciója a szállítóival, a vevőivel szemben, mennyire tudta közömbösíteni az újonnan piacra belépők és az új, helyettesítő termékek által hordozott fenyegetéseket, és mi jellemezte versenyhelyzetét a konkurensaival szemben.⁷⁵

Hoványi Gábor álláspontja szerint a Porter modell ma már túl szűknek bizonyul, és a globalizáció hatásait figyelembe kell venni, nem elegendő a Porter modell szerinti egyetlen piac tényezőit, erőviszonyait számításba venni. A Porter modellt ma már 4 újabb tényezővel kell kiegészíteni:

- a műszaki fejlődés trendjével,
- a globális szintér interdependens gazdasági folyamataival,
- az újonnan piacra belépők számának kiterjesztésével, amely már új nagyságrendet jelent,
- a kulturális különbségeken alapuló értékrenddel, amelyek érzékelhetőek mind a kereslet mind a kínálat piacán.
- Az ötödik tényező, mint új elem beépítése a Porter által felállított modellbe az iparági konkurensok között zajló verseny elemei.⁷⁶

A versenyelőnyök főbb csoportjait számba véve Hoványi Gábor szerint a következő új elemek kapnak egyre nagyobb szerepet a beruházási döntésekben:⁷⁷

- A termékek és szolgáltatások esetében, hogy a leggazdaságosabban lehessen kielégíteni a globális piac vevőinek eltérő igényeit,

⁷⁴ Porter E. M.: Versenystratégiák, Iparágak és versenytársak elemzési módszerei, Budapest, Akadémiai Kiadó, 1993. Hivatkozik rá: Hoványi Gábor: Menedzserek beruházási és befektetési döntéseiről, Pénzügyi Szemle 2007/3.- 4. szám, 530.o.

⁷⁵ Hoványi Gábor: Menedzserek beruházási és befektetési döntéseiről, Pénzügyi Szemle 2007/3.- 4. szám, 530.o.

⁷⁶ Hoványi (2007) i.m., 530.o.

⁷⁷ Hoványi (2007) i.m., 531-532.o.

- a technológia területén a korszerűtlen technika áttelepítése a kevésbé igényes piacokra,
- a termelésben a globális szintér egészét figyelembe vevő kiszervezéssel lehet elérni, hogy egyre gazdaságosabbak és rugalmasabbak legyenek a termelőfolyamatok,
- a logisztika új feladata, hogy világpiaci viszonylatban tárja fel a legkedvezőbb beszerzési lehetőségeket,
- a versenyképes vállalati szervezet kialakításában és vezetésében megnő a centrális és decentralis irányítás és szervezet optimális arányának jelentősége,
- a humán –erőforrás területén új súlypont a vállalat tudásalapú működése, a kreativitás, a tovább –és átképzések,
- a pénz –és eszközgazdálkodásban a ráfordításkorlát és az eredményesség mellett nagyobb a jelentősége a kockázatnak (a bekövetkezés valószínűségének), és annak az áldozatnak, amit akkor kell meghoznia a vállalatnak, ha a környezet (gazdasági) változása miatt pályaváltásra kényszerül,
- a vállalati stratégia versenyképességének alapvető kérdése lesz a kiszervezés széles körű és hatékony megvalósítása, a rugalmasság, a különböző lehetőségeket és fenyegetéseket kompenzáló stratégiai döntések alkalmazása.
- A fejlesztések és beruházások tekintetében pedig mind élesebb lesz az az ellentmondás, hogy korszerűségüknek egyre nagyobb lesz a tőkeigénye, a felgyorsult fejlődés miatt azonban egyre rövidebb idő áll rendelkezésre a beruházások és fejlesztések megtérüléséhez.
- A vállalati vagyont érintő befektetéseknél pedig a hármas cél: a befektetés értékének növelése, a befektetési kockázat csökkentése, és befektetett tőkerészhez való gyors hozzájutás lehetősége, vagyis a befektetés likviditása a meghatározó elem.

A vállalkozások versenyképességének növelését tehát a porteri modell mellett a fenti tényezők is befolyásolják már manapság.

A felsorolásból azonban hiányzik a régi felfogás szerinti előnyhöz juttatása a külföldi tőkének és az adókedvezményeknek.

*A beruházások fő feladatai, hogy:*⁷⁸

- tegyék lehetővé a külső környezet fenyegető hatásainak⁷⁹ elkerülését vagy csökkentését,
- a jó beruházás segítségével használja ki a vállalkozás a külső környezet által felkínált lehetőségeket,
- a fejlesztés, beruházás eredményeként növekedjen a vállalkozás működésének hatékonysága.

⁷⁸ Hoványi G. (2007) i.m., 532 o.

⁷⁹ Ilyen külső fenyegető hatás a egy új termék piacra kerülése a versenytárs által, vagy új versenytárs piacra lépése, megjelenése, vagy a kereslet csökkenése, megszűnése, lásd még erről bővebben: Hoványi G. (2007) i.m., 532-535.o

A külső környezet által kínált lehetőségek kihasználásának egyik eleme a munkaerőpiac globalizáció hatására történő kiszélesítése, és ezzel a külföldi munkaerő, szakemberek elcsábításának a lehetősége, másik fontos eleme a világméretűvé nyílt tőkepiacnak a kedvező hatása, a tőke mind szabadabb nemzetközi áramlásának a megteremtése. Hoványi⁸⁰ ezzel kapcsolatosan a mai kor előnyének azt tekinti, hogy a nemzetközi tőkeáramlás során a vállalkozások könnyebben juthatnak a fejlesztéseket elősegítő hitelekhez, vagy a működés átmeneti nehézségeit áthidaló hitelekhez, igaz ez a lehetőség a versenytársak piacra lépését is megkönnyíti. A globális tőkepiac további előnye, hogy a nemzetközi tőkeáramlás lehetővé teszi az alapvető vállalati tevékenységek, mint a kutatás-fejlesztés, a termelési és irányítási folyamatok, kitelepítését a kedvezőbb feltételeket kínáló országokba.

A mai beruházási döntéseket már láthatóan más, és sokkal több tényező befolyásolja, mint korábban. A régebbi beruházási döntésmechanizmushoz hasonlóan azonban ma is jelen van a beruházási döntéseknél a könyvem elején ismertetett „Ham end eggs kooperáció” által sugallt negatív piacszerző stratégia.

A külső környezet által biztosított lehetőségek kihasználása ugyanis stratégiákkal történhet. Ezek számtalan formát ölthetnek, lehetnek lehetőségkihasználó stratégiák, értékesítési, beszerzési, marketing, tőkepiaci, technológiafejlesztő, termelési, munkaerő fejlesztési stratégiák. A *lehetőségteremtő stratégiák* olyan *támadó stratégiák* lehetnek, amelyek alapvető célja egy jobb piaci pozíció megszerzése a versenytársakkal szemben.

Lehetőségteremtő, támadó stratégiák:⁸¹

- *Frontális támadás*: a versenytársak gyártmány, és szolgáltatás szerkezetének támadása. Ez akkor lehet eredményes, ha a saját terméknek vagy szolgáltatásszerkezetnek olyan tartós előnyei vannak, amelyeket a piac hosszú időn át méltányolni fog.
- *Oldaltámadás*: egy versenytárs olyan részpiacát vagy piaci szegmensét veszi a támadás célba, amelyen annak (versenytársnak) a részesedése csekély, 15% alatt van. Ezért a megtámadottnak nem fűződik ahhoz érdeke, hogy megvédje piaci részesedését, inkább veszni hagyja azt. A siker feltétele a versenytársénál kedvezőbb kínálat.
- *A hátba támadó stratégia* lényege, hogy olyan piaci szegmensre tör be egy vállalat, amelyen a nála nagyobb vetélytársak nincsenek jelen. A stratégia sikere: rátálni egy olyan piacra, amelyet a konkurencia még nem fedezett fel, de erős a kereslet. További feltétele a nagy versenytársaknál gazdaságosabb termelés.

A gerilla stratégia alapja: hogy a versenytársainál jóval kisebb vállalat olyan terméket vagy szolgáltatást kínál a jóval erősebb versenytársak piacán, amelyik nem

⁸⁰ Hoványi G. (2007) i.m., 536-537.o.

⁸¹ Hoványi G. (2007) Menedzserek beruházási és befektetési döntéseiről Pénzügyi Szemle 2007/3.- 4. szám , 537-538.o

szerepel ezen termék , -illetve szolgáltatásszerkezetében. A siker kulcsa és jelszava a kiegészítő kínálat. A siker pedig attól függ, hogy mennyire eredeti az ötlet, azt mennyire méltányolja a piac, és a nagy versenytársaknak ne érje meg hogy erre a piaci szegmensre is kiterjesszék a kínálatukat. (például túlságosan munkaigényes előállítású termék, amely egy kisebb vállalkozás számára nem jelent nehézséget.)

A szinergia stratégia jellemzője, hogy segítségével egy olyan piacra tör be egy vállalat, amelyen konkurensei jelen vannak ugyan azonos termékkel, azonban a versenytárral szemben a vállalat kihasználja azt az előnyét, hogy ugyanezen termékkel más piacon is jelen van és hatékonyabban tudja kiszolgálni ezáltal a piaci keresletet.

Adaptáló stratégia: az ezt megvalósító vállalkozás versenyelőnyt abból nyer, hogy olyan terméket vagy szolgáltatást fejleszt ki, amelyik könnyen, kis ráfordítással módosítható és illeszthető a különböző piacok igényeihez. Ennek a stratégiának a sikere elsősorban attól függ, hogy a vállalkozásnak sikerül-e folyamatosan tökéletesítenie az adaptálást, és ezt ki tudja-e terjeszteni minél több sajátos piaci igény kielégítésére.

A lehetőségteremtő stratégiáknak van belső kritériuma is.⁸² A tőketulajdonosok korábban még egy beruházás megtérülését tartották irányadó szempontnak. A menedzserek ezzel szemben a hosszú távon eredményes működést tartották fontosabbnak. A globalizáció által felgyorsult fejlődés és az egyre élesedő verseny azonban ma már ettől több, összesen hét tényezőt tart fontosnak a beruházási döntéseknél.

- 1.) Továbbra is érvényes szempont a beruházások megtérülése,
- 2.) a várható eredmény és elérhetésének valószínűsége,
- 3.) figyelembe kell venni, hogy milyen időtávlat szükséges a beruházás eredményének realizálásához.
- 4.) a felgyorsult műszaki fejlődés következtében az esetleges pályaváltás milyen és mennyi áldozattal jár,
- 5.) a beruházásnak nincs- e „kannibalizáló” hatása, vagyis eredménye nem csökkenti-e a vállalati értékesítés más termékkel vagy szolgáltatással már elért eredményét.
- 6.) fontos annak mérlegelése is, hogy a tervezett beruházás és annak eredménye illeszkedik-e a vállalkozás stratégiájához, küldetéséhez.
- 7.) végül érdemes azt is elemezni, hogy a beruházás mennyire segíti elő a vállalkozás kilépését, vagy jelenlétét, szerepét a globális színtéren.

Végül, de nem utolsósorban meg kell említenünk azt az elvárást is, amely a vállalkozások jogi környezetére vonatkozik mégpedig, a kiszámítható jogrendszer és időtálló jogi szabályozás szükségessége, mely a magyar jogi környezetre sajnos nem mondható el. A rendkívül gyakran és gyorsan változó adószabályok

⁸² Hoványi G. (2007) Menedzserek beruházási és befektetési döntéseiről Pénzügyi Szemle 2007/3. - 4. szám ,539-544.o

megnehezítik a beruházási döntéseket, a külföldi befektetők nem szívesen választják azokat az országokat, ahol nem átláthatóak a szabályok, és túlságosan sokat változik a jogrendszer.

Összegzésként a hivatkozott tanulmány⁸³ szerzőjével egyetértve megállapíthatjuk, hogy ezek az újabb követelmények a fejlesztésekkel és a beruházásokkal szemben egyben nehezítik a döntéshozók helyzetét azzal, hogy újabb és újabb kritériumokat állítanak fel a számukra, másrészt viszont meg is könnyítik a kritériumok számbavételével és összefoglalásával a döntéseiket azzal, hogy irányt szabnak a döntési variánsok értékeléséhez: a vállalkozás nemzetközi versenyképességének, a globális piacon elérhető eredményének példáival.

A beruházási döntéseket befolyásoló közgazdasági tényezők számbavételével azonban levonhatjuk azt a következtetést is, hogy a kritériumok jelentősen megváltoztak, kibővültek a piac nyitásával, és párhuzamosan megnőtt a figyelembe veendő szempontok száma is. Nem kiemelendő szempont ma már a beruházási döntéseknél a külföldi tőke vonzása adókedvezményekkel, vagy offshore szabályozással. Megállapíthatjuk és a jelen monográfia szerzője is osztja ezen álláspontot, hogy a jelen fejezetben említett tanulmányok sem említik ezeket a szempontokat, mint előnyt a beruházási döntéseknél. Ennek természetesen oka van, mégpedig, hogy a globalizált világunkban a kibővült piac újabb és újabb kritériumokat állít fel, valamint, hogy az idők során megváltoztak és eltűntek az adórendszerekben a csak a külföldieket megillető adókedvezmények és támogatások, - ugyanakkor továbbra sem hanyagolható el - álláspontom szerint - a kedvező és főként kiszámítható adórendszer, időtálló jogi szabályozás és gazdasági környezet biztosítása a beruházási döntéseknél.

⁸³ Hoványi G. (2007) i.m.,530-550.o.

9. A külföldi befektetések szabályozásának alapjai az Európai Unióban és a magyar jogban – a csatlakozás előtti időszakban

A világgazdasági eseményeket figyelembe véve megállapíthatjuk, hogy a külföldi működő tőke-kivitel az utóbbi száz évben teret nyert a külkereskedelemmel szemben. Különösen az elmúlt két évtizedben öltött óriási méreteket a gazdaságilag fejlett országok multinacionális cégeinek beruházása a fejlődő országokban és az elmaradottabb területeken.

Magyarországon a II. világháborút követően a tőkeáramlást akadályozó szabályok születtek. A külkereskedelem is szabályozott állami monopólium volt, a vegyesvállalatok pedig csak a '70-es éveket követően jelenhettek meg. Igazi áttörést a rendszerváltással egyidejű jogszabályi háttér megteremtése jelentette: a társasági törvény, a külföldi befektetők védelmét deklaráló jogszabály⁸⁴, az adóreform – ezen belül is a külföldi befektetőknek nyújtott adókedvezmények⁸⁵, mellyel mind a külföldi tőkebeáramlás kedvező gazdasági környezetét biztosítottuk.

1994-től kezdődően pedig egy új folyamat figyelhető meg; a külföldi tőkeáramlás, befektetések jogi környezetére is az Európai Unióhoz való csatlakozásunk által diktált teendők és a jogharmonizációs előírások a jellemzőek és a meghatározóak. A Kormány 1995-ben elfogadta a jogharmonizáció stratégiáját és programját. A jogharmonizációs munka eredményeként az Európai Unió elvárásait rögzítő Fehér Könyvben felsorolt irányelvek és rendeletek nagy részével már sikerült Magyarországnak összehangolnia a jogszabályait, ez viszont nem jelenti azt, hogy befejezett lenne a folyamat. A csatlakozást követően – különösen az egyenes adók körében további módosításokra, új szabályozásokra van szükség, így a jogharmonizációnak a csatlakozással még koránt sincs vége., az adóharmonizáció folyamatosan tart az EU tagságunk létesítését követően is.⁸⁶

⁸⁴ 1988. évi VI. törvény a gazdasági társaságokról 1988. évi XXIV. tv. a külföldiek magyarországi befektetéseiről ma: 2006.évi IV. tv. a gazdasági társaságokról

⁸⁵ Az 1988-tól kezdő adóreform jogszabályai a kezdetben kifejezetten elősegítették a külföldi tőke beáramlását és letelepedését az országban. Prioritást élvezett a külföldi tőkelevonás, a külföldi beruházásokat jelentős nyereségadó kedvezményben részesítették. 1994-től egységesítették a külföldi és belföldi vállalkozásokra vonatkozó adókedvezményeket, 1995-től megszüntették a külföldi befektetőket megillető pozitív diszkriminációt, vagyis a külföldi befektetőket megillető befektetési adókedvezményeket.

⁸⁶ A fejezet történeti megközelítésben a 2003-ban hatályos szabályozást ismerteti.

9.1. A külföldi tőkebefektetések definíciója a közösségi jogban

Az *Európai Unió általi fogalom meghatározás*, a tőke szabad áramlása, mint a négy szabadságjog egyikéből ered, amely az egységes közös piac érdekében az áruk, szolgáltatások, a személyek, és a tőke, a vállalkozások szabad mozgását is feltételezi. A nemzetközi tőkeáramlás szabadságát tehát az Alapító szerződések tartalmazzák.

A tőke mozgás szabadságára vonatkozó elveket az 1957. március 25-én aláírt EGK alapszerződés, a Római Szerződés fektette le⁸⁷; majd ezt bővítette a Maastrichti Szerződés⁸⁸, és az azt kiegészítő EK irányelvek. A tőke mozgás liberalizációját a Fehér Könyvben lefektetett jogalkotási program fogalmazta meg 1985-ben. Ez a dokumentum célul tűzte ki a tőke mozgások teljes felszabadítását tekintettel arra, hogy csak akkor valósulhat meg az egységes piac, ha az áruk, szolgáltatások, és a személyek szabadon mozoghatnak és a hozzájuk kapcsolódó fizetések és tőke mozgások elé sem gördítenek akadályokat.

Az Európai Közösség alapelveiben a Maastrichti szerződés megfogalmazta a tőke szabad mozgását akadályozó szabályok megszüntetését, azaz:

„A Közösség feladata a közös piac és a gazdasági és monetáris unió létrehozásával és a 3. és 3.a. cikkelyben megjelölt közös politikák és tevékenységek végrehajtásával előmozdítani az egész Közösségben a gazdasági tevékenységek harmonikus és kiegyensúlyozott fejlődését...”

Maastrichti Szerződés 3. cikkelye szerint:

„A Közösségnek a 2. cikkelyben kitűzött célok érdekében folyó tevékenysége az ebben a szerződésben előírt feltételekkel és időrendben magában foglalja:

...c.) a belső piacot, amelyek a tagállamok között az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a tőke szabad mozgását gátló akadályok megszüntetése jellemző...”

A tőke mozgás szabadsága, mint fogalom az Európai Unió jogában:

Szűkebb értelemben az egyik tagállamtól a másik tagállamba történő egyoldalú értékátvitelt jelenti, azaz a tőke szabad mozgását jelenti. Az Európa Bíróság egyik döntésében kimondta, hogy „a tőke mozgás szabadsága olyan pénzügyi ügylet, amely alapvetően beruházásra vagy tárgyi eszköz megszerzésére irányul.”⁸⁹ *Tágabb értelemben* ideértendő a fizetési forgalom szabadsága is⁹⁰, mely ellentétben a

⁸⁷ Római Szerződés 67-73 cikkelye, és 106. cikkelye, mely lefektette a diszkrimináció tilalmát a tőkebefektetés helyére vonatkozóan. ma hatályos szabály szerint: EUMSZ. 63.-75.cikk és lásd még: Metzinger Péter: A tőke –és fizetési műveletek szabadsága in EU-Jog (szerk. Osztovíts András) HVG Orac Lap –és Könyvkiadó Kft. Budapest, 2012. 489.-499.o.

⁸⁸ Az alapot a Római Szerződést módosító Maastrichti szerződés (Szerződés az Európai Unióról 1992. február 07. Maastricht) 2. és 3. cikkelye jelenti.

⁸⁹ *Luisi and Carbone v. Ministero del Tesoro*. Lásd még ide a Maastrichti Szerződés 73.b.-73.g. és 73. h. szakaszait. E cikkelyek a Római Szerződés 67-73. szakaszait módosították és a 106. szakasz (RSZ.) helyébe a (MSZ.) 73.h. szakasza lépett.

⁹⁰ Lásd Maastrichti Szerződés 73.b. cikkelyének 2. bekezdését, mely a fizetési forgalom szabadságát definiálja.

tőkeozgás szabadságával az áruk, személyek, szolgáltatások és a tőkeozgással közvetlen kapcsolatban levő fizetéseket jelenti, melyek elengedhetetlenek a négy szabadságjog megvalósítása szempontjából.

A tőkeozgás liberalizációjának jogi kiteljesedését jelentette a 88/361/EGK. irányelv⁹¹, mely általánosságban előírja a tőkeozgások teljes felszabadítását, a még meglévő korlátozások eltörlését a tagállamokban letelepedett személyek vonatkozásában. A tagállamoknak biztosítaniuk kell, hogy a tőkeozgást a folyó fizetésekre alkalmazott árfolyamon teljesítik, és kötelesek a Bizottságot értesíteni a bankok likviditása érdekében hozott intézkedéseikről.⁹²

A 88/361/EGK irányelv I.sz. melléklete a tőkeozgások körébe az alábbi fogalmakat vonta, felállította a liberalizált tőkeozgások csoportját:

- direkt befektetések, azaz közvetlen tőkebefektetések, vállalkozások és fióktelepek létesítése, vagy azokban való részesedésszerzés tartós gazdasági kapcsolat létesítése céljából,
- ingatlanbefektetések,
- tőkepiaci értékpapír műveletek (megkülönböztetve a tőkepiacon és a pénzpiacon eszközölt ügyleteket),
- kollektív befektetési vállalkozások,
- folyó és takarékszámra műveletek,
- közép- és hosszúlejáratú hitelezés, kölcsönök,
- kereskedelmi hitelek,
- kezesség és egyéb garanciák,
- biztosítási szerződések teljesítéséhez kötődő átutalások,
- személyek közötti tőkeozgások (kölcsön, hozomány, örökség, ajándék),
- értékpapírok kivitele, behozatala,
- egyéb tőkeozgások.

A 88/361/EGK. irányelv II. sz. melléklete a védőintézkedések körét a rövid lejáratú tőkeozgásokra terjesztette ki, mint:

- pénzügyi és értékpapír műveletek
- folyószámla- és betétszámla műveletek
- kollektív befektetési értékpapír műveletek
- rövid lejáratú pénzügyi hitelek
- magánszemélyek közötti kölcsönök
- fizetőeszközök és pénzügyi értékpapírok fizikai behozatala, kivitele
- egyéb rövid lejáratú tőkeozgások

Ennek értelmében a tagállamok alkalmazhatnak védőintézkedéseket, amennyiben a rövid lejáratú tőkeozgások komoly feszültséget okoznak a devizapiacra, és a belföldi likviditást és ezzel a monetáris politika megvalósítását veszélyeztetik.

⁹¹ 88/361/EGK irányelv (OJ. L. 178, 1988. július 08.) 5-18.o.

⁹²Lásd erről bővebben: Király Miklós: A belső piac szabályozása in: Az Európai Közösség kereskedelmi joga (szerkesztette: Király Miklós), Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 1999. 97.o.

A felsorolt tőke műveletek köre megegyezett az OECD tőkemozgás liberalizációs kódexének a függelékében szereplő listával, míg a védőintézkedések listája is majdnem megegyező. A leglényegesebb különbség az, hogy míg az EGK irányelvben kizárólag a rövid lejáratú művelet liberalizálása alól lehetett felmentést kapni, addig az OECD kódex szerint az ingatlanbefektetések is a fenntartásokra módot adó listán találhatók.⁹³

A 88/361/EGK irányelv már körvonalazta az Európai Unió létrehozásának alapelveit, és meghatározta annak irányvonalát. A direktíva kötelezte a tagállamokat, hogy 1990-ig július 1-éig tegyék meg a szükséges intézkedéseket a tagországok devizabelföldi személyei és vállalkozásai között a tőkemozgásokat akadályozó korlátok felszámolására. A liberalizáció nem érintette a harmadik országok vállalkozásait.

9.2. Az Európai Unió előírásai a tőkemozgás szabadságára vonatkozóan

A Maastrichti Szerződés a belső piac egységének megteremtésére törekszik, és az Európai Uniót kívüli országokra is kiterjeszti a tőkemozgást akadályozó korlátok felszámolását.

A *Maastrichti Szerződés 73 b. szakasza* értelmében tilos a tagállamok közötti, valamint a tagállamok és a harmadik országok közötti tőkemozgás mindennemű korlátozása.

Bizonyos esetekben azonban a tőke teljes szabad mozgása ellentétbe kerülhet a közös piac gazdasági céljaival. Ennek feloldására hozta meg a *Miniszteri Tanács a 4064/89. sz. rendeletét*, mely kivételes esetekben korlátozza a tőkemozgás szabadságát az egységes belső piac érdekében, azaz *a Bizottság engedélyét kell kérni az úgynevezett „közösségi dimenziójú” koncentrációhoz. Ilyennek tekintendő az olyan közös vállalat, tőkekoncentráció, amelynek koncentrációs hatásai érinthetik a tagállamok közötti kereskedelmet, versenyt és bizonyos értéktartókat meghaladnak.*

A *rendelet* jelentősége, hogy minden olyan koncentrációra vonatkozik, amelynek közösségi dimenziója van. Ez azt jelenti, hogy ha a szervezeti összefonódás, a egyes vállalat – két vagy több cég fúziója; a versenyt csökkentő hatással van a közös piacra, a fúzió a Bizottság ellenőrzése alá kerül, és adott esetben engedélyköteles is lehet.

Erre nemcsak abban az esetben kerülhet sor, ha a fúzióra az EU területén, hanem akkor is, ha azon kívül kerül sor, azonban hatása az EU piacán is jelentkezik.

A *rendelet* alkalmazási feltételként írja elő, hogy a tranzakció hátrányosan kell, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet.

⁹³ Várhegyi Éva- Gáspár Pál: A tőkemozgások szabadsága – az Európai Unió kihívásai, Pénzügykutató Rt., Perfekt Rt. Budapest, 1997.,18-20.o. és lásd: OECD: Code of Liberalisation of Capital Movements Paris, 1995.

A rendelet alkalmazására azonban a tagállamok jogszabályi előírásaiban csak szűk körben került alkalmazásra, mivel a szabad tőke mozgás korlátozására csak számos jogszabályi előfeltétel fennforgása esetén kerülhet sor.

A rendelet megfogalmazza a *versenysemlegesség* elvét:

- a tőke mozgás addig a mértékig korlátlanul szabad, ameddig nem akadályozza az egységes közös piac megteremtését, fenntartását;
- a tagállamok közötti szabad verseny megteremtését, fenntartását, azaz
- amíg nem csap át versenyellenességbe.

A jogi korlátoknak az akadályok felállításában „korlátozott számúnak” kell lenni, lévén szabadságról van szó. Az ellenőrzésre több lépcsőn keresztül, újabb és újabb feltételek fennforgása esetén kerülhet sor, tehát az ellenőrzés a tőke mozgásoknak csak egy jogszabályilag körülírt és elég szűk területére korlátozódik. A Maastrichti Szerződéssel megvalósult a tőke mozgás teljes liberalizációja, amit csak az egységes piac céljai korlátoznak.

A Maastrichti EK Szerződés 73. b.) -g.) cikkelyei:

Kimondja a tőke mozgások és a fizetések tagországok közötti és a harmadik országokkal szemben alkalmazott korlátozás általános tilalmát, azzal, hogy az ettől való eltérést legkésőbb 1995-ig fel kell számolniuk a tagállamoknak, új, a meglévő korlátozásokhoz képest, szabályokat már nem lehet felállítani.

Harmadik országokkal való kapcsolatban csak kivételes körülmények között lehet védőintézkedéseket alkalmazni, akkor, ha a tőke mozgások a gazdasági vagy monetáris unió működése számára súlyos nehézséget okoznának, vagy ilyennel fenyegetnének. Ebben az esetben a Bizottság döntése alapján alkalmazható a védőintézkedés.

A versenysemlegesség és a nemzeti elbánás elve végighúzódik a külföldi befektetésekkel szembeni elváráson, így megmutatkozik a magyar jogharmonizációs teendőkön és eredményeken is.

9.3. A külföldi befektetések jogi környezete a csatlakozás előtti magyar szabályozásban⁹⁴

A működő tőke importját szabályozó jogszabályok különböznek egymástól az egyes országokban a szabályozás, az ellenőrzés vagy éppen a korlátozás, a tőkebefektetés elősegítése mértékében.

Az *Európai Unió tagállamaiban* a külföldi befektetéseket a belföldi vállalkozókkal azonos elbánás és versenyhelyzet elé kell állítani.

Általános az a törekvés, hogy a külföldi befektetésekre vonatkozó szabályokat egységesíteni kell.

A külföldi befektetéseket átfogó szabályozórendszernek a következő területeket kell érintenie:

- a befektetések engedélyezési mechanizmusait,

⁹⁴Magyarország 2004. Május 1.- én csatlakozott az Európai Unióhoz.

- a befektetési kérelmek jóváhagyásának kritériumait,
- az alapítás szabályait,
- a működés szabályait, azaz az adóztatás,
- a jóváhagyott befektetések számára biztosított kedvezményeket,
- a külföldi és belföldi befektetések egymáshoz való viszonyának szabályozását.

A fejlődő országokra jellemző az úgynevezett „szektorvédelem”, ami pozitív vagy negatív listát eredményez, azaz a negatív listán határozzák meg azoknak az ágazatoknak a szűk körét, amely nemzetgazdasági szempontból fontosak, és ezért ezeket a területeket lezárják a külföldi befektetők elől. (pld. bizonyos közszolgáltatások, belföldi közlekedés, atomenergia termelés, pénzügyi szolgáltatások köre.)

A magyar jogi szabályozás a külföldi vállalkozások alapítására vonatkozóan, azok státuszának meghatározásánál a következő főbb előírásokat követi 2003-ban:

1. A szabályozás alapját a külföldi befektetéseknek védelmet, garanciát biztosító 1988. évi XXIV. tv. jelenti. A törvény minősíti a külföldiek magyarországi befektetéseinek körét:
 - külföldi részvétellel működő gazdasági társaság,
 - külföldi által alapított gazdasági társaság,
 - gazdasági társaságban részesedés külföldi általi megszerzése,
 - vámszabadterület formájában.
2. A vállalkozási formák alapítási szabályait terjesztette ki az egyéni vállalkozásokról szóló 1990. évi V. tv., 1997. évi CXXXVII. tv.-nyel történő módosítása, mely feloldotta azt a korlátozást miszerint külföldi magánszemély nem lehetett egyéni vállalkozó Magyarországon, és megengedte a külföldi befektetők számára az egyéni vállalkozóként való tevékenység végzést.
3. A gazdasági társaságokról szóló 1997. évi CXLIV. tv., mely az alapítható társasági formákat határozza meg, és itt sem állít fel a külföldiek számára diszkriminatív korlátokat.
4. Külföldiek fióktelepe és kereskedelmi képviseléről szóló 1997. évi CXXII. tv., mely szerint: A külföldi vállalkozás jogi személyiséggel nem rendelkező, gazdálkodási önállósággal felruházott olyan szervezeti egysége, amelyet önálló cégformaként a belföldi cégnyilvántartásban a külföldi vállalkozás fióktelepeként bejegyeztek. A külföldi fióktelep bár jogalany, de nem rendelkezik jogi személyiséggel, kötelezettségeiért a külföldi anyacég korlátlanul felel.
5. Offshore cégek = Külföldön tevékenységet végző:
Definícióját a társasági adóról szóló 1996. évi LXXXI. tv. tartalmazta:⁹⁵ az offshore cég: kizárólag külföldi tulajdonban lévő, de Magyarországon bejegyzett és székhellyel rendelkező társaság, mely Magyarországon

⁹⁵ 2003. január 01-től megszűnt ez a lehetőség a külföldi befektetők számára 1996. évi LXXXI. tv. 4.§ 28. pont: a külföldön tevékenységet végző adóalany.

gazdasági tevékenységet nem folytathat. Kft. vagy Rt. formájában működhet. Társasági adója 18% helyett csak 3% volt.

A fenti jogszabályok előírásainak vizsgálata során megállapítható, hogy a szabályozás a vállalkozási formák meghatározásánál a nemzeti elbánás elvét követik, azaz külföldi vállalkozó társaságban vagy egyéni vállalkozásban a belföldi vállalkozókkal azonos módon és azonos feltételekkel vehet részt. Az alapítás során sem negatív sem pozitív diszkriminációban nem részesíti a magyar jogi szabályozás a külföldi befektetőt. Sem a társaságok formáiban, sem az alapítási engedély tekintetében nincs külön rendelkezés és különbségtétel a külföldi befektetőkre vonatkozóan.

9.4. A külföldi befektetéseket érintő európai uniós adórendelkezések a csatlakozás előtti időszakban

A vállalkozások működését, a tőke mozgást leginkább a társasági adó és az ahhoz kapcsolódó adókedvezmények befolyásolják, ugyanis a befektetések kockázata és az üzleti megtakarítások nagy mértékben függnnek az egyes országokban fizetendő adó mértékétől, így meghatározzák a külföldi vállalkozók befektetési kedvét.

A külföldi befektetők vonzása érdekében a rendszerváltást követően számos adókedvezmény épült be adórendszerünkbe, melyek mára majdnem mind érvényüket veszítették az Uniós csatlakozás és az ahhoz kapcsolódó jogharmonizációs elvárások jegyében.

Az *Európai Unió megoldásait* tekintve megállapítható, hogy a legelső feladatok egyike a különböző adómértékek összehangolása és az adókedvezmények felszámolása volt. A társasági adó harmonizációjának célja a tőkepiacok integrációja és ezen keresztül a tőke és a beruházások allokációjának optimalizálása. Gazdaságilag a tőke oda koncentrálódik, ahol a legmagasabb a megtérülési ráta.

A társasági adó tekintetében az alábbi területeken kerülhet sor egységesítésre, a tagállamok jogszabályainak összehangolására az Európai Unióban:

- az adóztatás köre, fizetési kötelezettség meghatározása, adótárgya, alanyi hatálya,
- az adókiivetés alapja, adóalap meghatározása, kiszámolása, költségek, eredményt növelő és csökkentő tényezők előírása,
- adómentesség, kedvezmények, ösztönzők,
- adókulcsok, mértékek
- adózási rendszer, eljárási, behajtás szabályai.

Az Európai Unió tagállamain belül a társasági adózásnak négy rendszere ismeretes:

1. A társasági és személyi jövedelemadó szétválasztása:

Ezen módszer szerint: egyszer adózik a társaság egésze, a részvényeseitől, tagjaitól külön, majd adózik a részvényes is az osztalék után. Ezzel mintegy kétszer adózik a jövedelem.

2. Megosztott, vagy kétkulcsos rendszer:
A társaság által szétosztott összegre alacsonyabb adókulcs érvényes, mint a kifizetett osztalékra.
3. Adómeghitelezés:
A társasági profit egy részét a részvényesek személyi adó alapjába számítják be, ezáltal az osztalék már külön nem adózik.
4. Integrált rendszer:
Ahol szinte nincs társasági adó, viszont a részvényesek a társaság bevételei után magánszemélyként adókötelesek.

Az Európai Unió legtöbb tagországában a 3. módszer szerinti rendszer működik. Az Európai Unió a társasági adók harmonizációjában túl nagy eredményeket még nem ért el.⁹⁶ Ennek elsődleges oka egyrészt a döntési hatáskörökben kereshetők, azaz a tagállamok nem kívánják az állam (Kormány, Parlament) adófelsőjogából származó döntési kompetenciájukat átruházni az Európai Unió szerveire.

Másrészt az EK Szerződés 100. cikkelyében is kereshető az egyenes adók harmonizációjának elmaradása, mivel ezen cikkely előírja, hogy a Bizottság javaslatára a Tanács egyhangú szavazással irányelveket bocsát ki az adóharmonizáció érdekében. Az adóbevételek, kedvezmények, adókulcsok kérdésének döntésében nincs egyetértés a tagállamok között, vagy ha igen, akkor az viszonylagos. Egyetértés tapasztalható viszont a diszkriminációt előidéző és ezáltal a versenysemlegességet sértő *káros adóverseny tilalmazása* terén. Ennek érdekében – egyben az adóharmonizációt akadályozó Római Szerződés 100. cikkelyének a kikerülése folytán is – fogadta el az ECOFIN Tanács 1997. december 01-ei ülésén a Code of Conduct for Business Taxation⁹⁷, azaz az Üzleti (Társasági) Adózásra vonatkozó Magatartási Szabályok Gyűjteményét (Magatartási Kódex), mely dokumentum nem jogszabály, nincs jogi kötőereje és szankciója, hanem a tagállamok egyoldalú és önkéntes kötelezettségvállalása a Kódexben foglalt normák követésére.

A *Magatartási Kódex* olyan új szabályozási eszközt képvisel a társasági adók harmonizációjában, amely az egyhangú döntésen alapuló és ezért nehézkes irányelvi jogalkotás helyett jelentkezik, de tulajdonképpen kötelező erővel és végrehajthatósággal nem rendelkezik.

⁹⁶ Az 1990-es évben születtek meg a tőkeozgás liberalizációját követő irányelvek, mint a 90/434/EGK, 90/435/EGK és a 90/436/EGK irányelv, a fúziós (azaz átalakulási), az anya és leányvállalati irányelv, valamint az elszámolási árak hatósági felülvizsgálatának irányelve. Ezen irányelvek a kettős adóztatás megszüntetése tárgyában rendelkeztek elsősorban.

⁹⁷ Ld. erről bővebben: Erdős G.-Földes G.-Óry F.-Véghelyi M.: Az Európai Közösség adójoga, KJK KERSZÖV, Budapest, 1999. 136-140. o.

A tagállamok önkéntes jogkövetéssel tesznek eleget annak az elvárásnak, hogy minden olyan jogszabályalkotástól tartózkodnak, amellyel megvalósítják az olyan adóversenyt, amely versenytorzító hatású. Amennyiben ilyen jogszabály van érvényben egy adott tagállamban, az vállalja, hogy az egységes gyakorlat érdekében hatályon kívül helyezi azt, és nem vezet be a jövőben sem ilyen jogszabályt.

A Kódex alap gondolatként tartalmazza azt az elvet, miszerint minden olyan intézkedés sérelmes, amely alacsonyabb adóterhet eredményez, mint a tagállamban szokásos mérték.

A *Magatartási Kódex* felhívja a figyelmet az állami támogatások és az adókedvezmények azonos megítélésére, ennek eredményeként az Európai Bizottság Közleményben tisztázza, hogy milyen rendelkezések, kedvezmények minősülnek károsnak.

Az új szabályozási tendenciák köré kell sorolni az OECD kezdeményezését is.⁹⁸

Az *OECD Káros Adóversenyről* szóló *Jelentése* az adókedvezmények, adórendszerek befektetés ösztönző vagy éppen káros adóversenyt előidéző feltételeit elemzi.

Annak eldöntése, hogy egy adókedvezmény éppen káros adópolitikai eszköz, vagy ellenkezőleg befektetés ösztönző hatású – nem egyszerű. Ezért az *OECD Káros Adóversenyéről Szóló Jelentése* a fogalmak tisztázásával próbálja elősegíteni az elhatárolást, egyben ajánlások megfogalmazásával segíti elő a helyes jogalkotási gyakorlatot.

Megállapíthatjuk, hogy mindkét szabályozás nagy hatással volt a magyar adójogi szabályozás változásaira, a külföldi befektetőknek adható adókedvezmények kiiktatására.

9.5. A külföldi befektetőkre vonatkozó magyar társasági adószabályozás az uniós csatlakozás előtt

1988-at követően jelentős adókedvezményeket biztosítottunk a külföldi befektetőknek. A nyereség szabadon vihető külföldre, újbóli magyarországi befektetése adókedvezményre jogosított. A külföldi befektetések védelméről szóló törvény pedig lefektette azokat a garanciákat, amelyek biztosítják a külföldiek számára, hogy befektetéseik Magyarországon teljes védelmet élveznek, bevezette a tényleges értékű és haladéktalan kártérítés elvét, és rögzítette a kártalanítás érdemi eljárási szabályait is. Ezzel biztosítékot nyújt a törvény a külföldi befektetések számára.

1994-től kezdődően a normatív kedvezmények megszűntek, azaz megszűnt a külföldi befektetők pozitív diszkriminációja. Ez a tőkebeáramlás csökkenését eredményezheti, amit elősegít az is, hogy a külföldi befektetők által is vannak elvárások egy demokratikus jogrendszer vonatkozásában.

⁹⁸ Ld.: Harmful Tax Competition – an Emerging Global Issue, OECD, Paris 1998.

Elvárásaként fogalmazzák meg a külföldiek, hogy a jogrendszer legyen áttekinthető, stabil, kiszámítható, ami nem változik évről évre, kiszámítható, jogszabályokon alapuló legyen a bírói gyakorlat, és a külföldiek egységes alkalmazást nyerjenek mind pozitív, mind negatív irányban a belföldiekkel.

A külföldiek társasági és osztalékadózáásra vonatkozó 1996. évi LXXXI. törvény a külföldi illetőségű adózók tekintetében a *korlátozott adókötelezettség* elvét alkalmazza, mely rendelkezés szerint a külföldiek kizárólag a belföldi telephelyükön végzett tevékenységük után kötelesek adót fizetni. Ez az elv a *forrás* elve ismeri, azaz a jövedelem annak az országnak a joga szerint adózik, ahol az keletkezik, megtermelődik.⁹⁹

A kettős adóztatás elkerülése érdekében a társasági adótörvény a nemzetközi szerződés primátusát hirdeti, vagyis a nemzetközi szerződés az elsődleges, amennyiben az kedvezőbb az adózó számára, mint a társasági adó rendelkezése.

Amennyiben azonban a nemzetközi szerződés kedvezőtlenebb szabályokat tartalmaz, úgy az adózó eltérhet annak előírásaitól és a magyar társasági adótörvény rendelkezéseinek megfelelően adózhat.

A társasági adó a külföldi adózót két csoportba sorolja:

- a.) külföldi vállalkozó: székhelye külföldön van, Magyarországon végez vállalkozási tevékenységet telephelyén keresztül.
- b.) külföldi szervezet: az a külföldi jogi személy, jogi személyiséggel nem rendelkező társas cég, személyegyesülés, mely gazdasági letelepedés nélkül – belföldi forrású jövedelmet szerez.

*ad.a.) Külföldi vállalkozó adózása:*¹⁰⁰

Az adóalap meghatározásakor a kiindulópontot – a belföldi illetőségű adózókkal *azonosan* (azonos elbánás elve) – az eredmény kimutatás szerinti *adózás előtti eredmény képezi*.

Ezt az összeget kell csökkenteni vagy növelni a társasági adótörvény korrigáló tételeivel.

A *fióktelep* is jogosult az elhatárolt veszteség továbbvitelére.

A fióktelep cégneve alatt részesülhet a beruházási és térségi adókedvezményekből – csakúgy, mint a belföldi cég.

A fióktelep gazdálkodási önállóságából eredően adózott eredményéhez a *külföldi vállalkozó* kizárólag *osztalék* formájában juthat hozzá.

A külföldi fióktelepének *osztalék adózása*:

⁹⁹ Lásd erről bővebben: Erdős Éva: Nemzetközi adójogi kérdések, In: Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica, Tomus XI., Jubileumi kötet a Miskolci Egyetem fennállásának 260. évfordulója alkalmából Miskolci Egyetemi Kiadó, 1995. 49-50. o.

¹⁰⁰ 1996. évi LXXXI. tv. a társasági adóról és az osztalékadóról 14.§ A külföldi vállalkozó ma is jogalany a társasági adóról szóló törvénynek. (4.§.27.pont) Az az adóalany, akinek üzletvezetési helye külföldön van, de belföldi telephelyen végez tevékenységet, és nem tekinthető belföldi illetőségű adózónak.

- a.) amennyiben a külföldi illetősége szerinti állammal nincs kettős adóztatási egyezményünk, úgy a jövedelmet 20% osztalékadó terhelte Magyarországon a csatlakozás előtti időszakban.
- b.) Nemzetközi szerződés esetén – mely a kettős adóztatás elkerülésére szolgál – Kanada és Franciaország kivételével nem kell Magyarországon osztalékadót fizetni, csak az anyaországban; vagyis a külföldi illetőségű az illetősége szerinti államban adózik.
(rezidencia elv alapján)

A fióktelep adóelőlegére a belföldi adózókra vonatkozó általános szabályok alkalmazandók. Adóelőleg gyakoriságát meghatározza, hogy az előző évi adó meghaladta-e a 3 Millió forintot. Ha igen, az adóelőleg havonta, ha nem, negyedévente fizetendő.

ad.b.) Külföldi szervezet adókötelezettsége:¹⁰¹

A külföldi szervezet adóztatásában a már fentiekben említett *forráselv* érvényesült.

Ennek megfelelően kizárólag a belföldről származó jövedelmeik után kötelesek voltak 18% társasági adót fizetni. Nemzetközi szerződés ettől kedvezőbb kulcsot is megállapíthatott, akkor az az irányadó. Azonban kizárólag a következő jövedelmek után kell adót fizetni: a szervezetnek nyújtott hitel kamata, a jogdíj, előadói, művészi, sporttevékenységgel járó díj, bemutatóként járó díj.

A külföldi szervezet költséget nem számolhatott el.

Külföldi szervezet osztalékadó fizetése:

A Magyarországról származó, külföldi szervezet által kapott, realizált osztalékot 20% adó terhelte.

Az osztalékadó alól korábbi években kivett osztalék mentes¹⁰²:

A magyarországi befektetéseket ebben az időszakban ösztönzi az a szabály, hogy *adómentes* a külföldit megillető osztaléknak az a része, amelyet a külföldi belföldi alapítású cégbe visszaforgat, azaz:

- belföldön már működő gazdasági társaság vagy szövetkezet jegyzett tőkéjének emelésére fordít, vagy
- belföldi társaság vagy szövetkezet alapításában vesz részt, ha azt a kifizető közvetlenül erre a célra átutalja.

Az osztalékadó utólag esedékessé vált, az üzletrész, tulajdonrész elidegenítése esetén.

¹⁰¹ 1996. évi LXXXI. tv. a társasági adóról és osztalékadóról 15.§ Ma : a 2010.évi CXXII. tv 44.§-a hatályon kívül helyezte a Tao tv. 15.§-át, tehát 2011. január 1-től hatálytalan a külföldi szervezet. Helyette a külföldi vállalkozó maradt, aki belföldön a cégnyilvántartásba bejegyzett fióktelepe útján működik, vagy a külföldi vállalkozó, amely cégnyilvántartásba be nem jegyzett telephelye útján végez belföldön tevékenységet, vagy az ingatlanal rendelkező társaság tagjának van társasági adókötelezettsége.

¹⁰²2012-ben már nincs osztalékadó

A társasági adó – ebben az időszakban alkalmazott - 18%-os kulcsa az Európai Unió tagállamokhoz mérten igen alacsony.¹⁰³ A társasági adó harmonizációjával foglalkozó Ruding - bizottság viszont 30-40%-os adómértéket tűzött ki célul az adóharmonizáció során. Ez máig nem valósult meg.

A befektetési adókedvezmények megszüntetésével 2003-tól – 25%-os maximum 500 Millió forintig – terjedő kedvezményben részesülhetnek viszont a kis- és középvállalkozások, akik a fenti összegig fejlesztési tartalékokat képezhetnek, amit 4 évig beruházási célra fordíthatnak. Ezzel a szabályozással a jogharmonizációs kötelezettségünknek tettünk eleget, mint ahogy azzal is, hogy 2003. január 01-ét követően már nem lehet a nagyberuházások utáni normatív adókedvezményre jogot szerezni. Ugyanakkor a nagyberuházások esetében a normatív kedvezmény ugyan megszűnik, de a Kormány egyedileg dönthet annak odaítéléséről.

E szabályozás még mindig azt jelzi, hogy a külföldi multinacionális cégek működésére Magyarországnak szüksége van, így effektív kedvezményezettséggel nem segíthetjük elő a tőkeimportot, csak e kompromisszumos megoldással.

Megállapítható, hogy a külföldi befektetések vonatkozásában a társasági adókedvezmények jelentősen csökkentek, azaz a szabályozás az azonos elbánás és a versenysemlegesség elvének és az Unió szabályozásának megfelelő. Természetesen a jogharmonizációs elvárások és előírások kapcsán az egyenes adók jogalkotása terén is állnak még teendők, feladatok mind az Európai Unió, mind az ország jogalkotói előtt. Mivel az egyenes adók harmonizációja az Európai Unióban is napirenden van, ezért további lépések történtek a csatlakozást követően a magyar jogalkotásban is.

Az eddigiek alapján látható, hogy a nemzetközi tőkeáramlásra nagy hatással van az adórendszer, az adókedvezmények és ezen belül is a társasági adók kedvezményei. A külföldi tőke oda áramlik, ahol a legkisebb ellenállásba ütközik. Az adóharmonizáció jelentős eszközt képvisel a nemzetközi tőkeáramlás káros hatású eltérítésének megakadályozásában, így a káros adóverseny elleni fellépés egyik legfontosabb eszköze.

A következő fejezetekben tekintsük át az adóharmonizáció legfontosabb eredményeit és az egyenes adók európai adójogi szabályozását, jogforrásait, valamint a külföldi befektetőkre legnagyobb hatást gyakorló káros adóverseny fogalmát és az ellene történő fellépés európai uniós szabályait.

¹⁰³ A mai hatályos 1996.évi LXXXI. tv. 19.§-a szerint a társasági adó mértéke 2012 – ben és 2013-ban a pozitív adóalap 19%-a, valamint a pozitív adóalap 500 millió forintot meg nem haladó része után 10%.

10. Az európai adóharmonizáció, mint a káros adóverseny elleni fellépés eszköze

Az adórendszer és az adószuverenitás egymástól elválaszthatatlan fogalmak, mivel az adózás rendszerének kialakítása minden állam számára központi kérdés. Az adó történelmi kategória, mely az állam létéhez kapcsolódik. Az állam szuverenitásából fakadó joga, hogy minden állam saját maga szabadon állapíthassa meg, hogy milyen adórendszert épít fel, milyen és hány fajta adót vet ki, kiket, azaz milyen adóalanyokat, és mit, azaz milyen adó tárgyakat adóztat meg, milyen mértékű adót alkalmaz és milyen alanyi vagy tárgyú kört mentesít vagy éppen kedvezményez az egyes adónemekben belül az adók alól.

A nemzeti adópolitika a tagállamok gazdaságpolitikájának alapvető eszköze, és ebben új elemként jelent meg a globalizáció eredményeként az európai integráció. Az Európai Unió az adópolitikára, mint fontos befolyásolandó tényezőre tekint, amelyben egy közös cél a meghatározó, a határok nélküli, belső egységes közös piac megteremtése és működésének biztosítása, valamint a piac szereplői számára azonos versenyfeltételek biztosítása. Ennek érdekében, ha kell, az Európai Unió befolyásolja a tagállami adópolitikát az adóharmonizáció eszközeivel, ha nem szükséges, akkor viszont szabad teret ad az államok szuverenitásából fakadó adóztatásnak.

Az európai adójog az adóharmonizáció eredménye, célja a nemzetközi kapcsolatokból és a nemzeti adórendszerek különbségéből, vagy éppen azonos módszerek alkalmazásából eredő nemzetközi adójogi konfliktusok felszámolása az egységes belső piac kialakítása és működése érdekében. Az Európai Unió a tagállami adórendszerekbe teljes beavatkozást nem gyakorol, de a negatív folyamatok és a kettős adóztatás elkerülése, valamint az egységes belső piac működésének biztosítása érdekében él a jogharmonizáció befolyásoló eszközeivel. Teszi mindezt változó eredménnyel, azaz megállapíthatjuk, hogy megfelelő a jogharmonizáció a közvetett adók területén, míg nehézkes és lassan halad az adóharmonizáció a közvetlen (egyenes) adók területén.

Az akadályozó tényezők között szerepel egyrészt a tagállamok szuverenitásából fakadó ellenállás, mely nem engedi a belső adópolitikába a felülről vezényelt irányítást, az Európai Unió szerveinek a nemzeti adópolitikába történő beleszólását, így védve a nemzeti adóbevételeket és a költségvetést. Másrészt a problémát jelent az a szabály is,¹⁰⁴ hogy a Tanácsnak a Bizottság javaslatára, konzultációs eljárást követően, egyhangú konszenzussal kell meghoznia azokat az irányelveket, amelyek a közvetett és közvetlen adók harmonizációjára vonatkoznak, és az egységes belső piac működését segítik elő.

¹⁰⁴ EK. Szerződés 93. és 94. cikke a Tanács – a Bizottság javaslatára – egyhangúsággal irányelveket bocsát ki a tagállamok azon jogszabályainak közelítésére, amelyek közvetlen hatással vannak a közös piac létrehozására vagy működésére. Ma: EUMSZ. 103.cikke

Az egyhangúságot elérni 15 tagállammal sem volt könnyű, a 27 tagállam – eltérő gazdasági fejlettségéből adódóan – sok esetben ellenáll és nem támogatja a jogharmonizációs irányelv javaslatokat¹⁰⁵. E nehézség elkerülése érdekében felértékelődött az Európai Bíróság eseti döntéshozó és értelmező tevékenysége, valamint Unió jogalkotó szerveknek nem minősülő intézmények, mint az ECOFIN Tanács, állásfoglalásokat alkotó tevékenysége az adóharmonizáció folyamatában.

Az egyhangú szavazás követelményét sok tagország a harmonizálási folyamatok legnagyobb fékjének tekinti. E szigorú előírásnak is köszönhető, hogy nem alakult ki egységesnek tekinthető szabályozás az egyenes adók körében.¹⁰⁶ Ennek feloldására egyre több olyan szabályozás jelenik meg,¹⁰⁷ amelyek nem kötelező jellegűek, jogforrásnak nem minősülnek, nincs szankciójuk, ám a tagállamok mégis elfogadják, és önkéntes jogkövetéssel követik azokat.

10.1 Az európai adójog kialakulásának előzményei – az adóharmonizáció célja, módszerei

10.1.1. Az előzmények

Az 1957-ben aláírt Római Szerződés 2. cikke fogalmazta meg azokat a követelményeket, amelyek az Európai Gazdasági Közösség tagállamaiban szükségessé tették a jogszabályok harmonizációját, a *Római Szerződés 2. cikke* meghatározta a közös és egységes belső piac létrehozásának a célját, és az ehhez szükséges eszközöket.

A Római Szerződés 2. cikke célként határozta meg:

Az egységes belső piac megteremtését,
amelyben megvalósul: az áruk, szolgáltatások, a munkaerő és a tőke szabad mozgása.

Ezáltal azonos versenyfeltételek biztosítását, és

a fenti célokat gátló és akadályozó nemzeti jogszabályok harmonizációját,

A gazdasági és monetáris unió létrehozását.

A közös piac hatékony működését gátló nemzeti jogszabályok között jelentős szerepet játszottak azok az adószabályok, amelyek a határon keresztül történő áru és szolgáltatás, illetve jövedelem és tőke szabad mozgásának az akadályát képezik.

Ilyen akadályozó szabályoknak tekinthetők az alábbiak a nemzeti adójogban:

- a hazai és importtermék közötti különbségtétel,

¹⁰⁵ Ilyennek tekinthető Magyarország álláspontja, miszerint nem írtuk alá az Europaktumnak az adóharmonizációra vonatkozó részét, melyben a közös konszolidált társasági adóalapra vonatkozó irányelv javaslat (CCCTB) szerepelt.

¹⁰⁶ Kakuk János: Adóharmonizáció az Európai Unióban. Európai Tükör, Műhelytanulmányok, 1998/37. 82.o.

¹⁰⁷ Ilyen szabályozásnak tekinthető a Code of Conduct for Business Taxation: az Üzleti Adózás Magatartási Kódexe (ECOFIN TANÁCS: 1998) és Bizottsági Közlemény az állami támogatásokról (1998)

- a hazai és importszolgáltatások diszkriminatív adóügyi megítélése,
- a nemzeti adórendszerek közötti különbségek, melyek a külföldi jövedelem kettős adóztatásához vezetnek,
- a külföldi adóalanyok diszkriminatív adóztatása, akár *pozitív diszkriminációval*, mint a külföldi befektetések adókedvezménye, akár *negatív diszkriminációval* amikor a külföldi adóalany nem kaphatja meg ugyanazokat az adókedvezményeket, mint a belföldi adóalany.
- a nemzeti elbánás elvének megsértése,
- adóelkerülés, adókikerülés, adókijátszás, azaz az offshore cégek létezése az Európai Unióban, és
- a káros adóverseny , mint a nemzetközi adójogi alapelvek megsértését eredményező versenytorzító gyakorlat.

10.2. Az adóharmonizáció célja és módszerei

Mivel a fenti fiskális akadályok a közös, egységes piacnak az országhatárok mentén történő felosztásához vezetnek, kiemelt feladat az Európai Unión belül az adók harmonizációja, azaz európai adójog alapjainak a megteremtése, a tagállamok adószabályainak koordinációja. Az *adóharmonizáció célja* a nemzeti adórendszerek különbözőségéből és összeütközéséből eredő nemzetközi adójogi konfliktusok feloldása, megoldás keresése az adójogi összeütközések és problémák kiküszöbölésére. További cél: az egységes, közös belső piac kialakítását és működését gátló nemzeti szabályok harmonizációja. T.Hitiris¹⁰⁸ elméletében az adóharmonizáció célja a verseny kölcsönhatásainak elősegítése, mégpedig úgy, hogy folyamatosan megvalósuljon az integráció és a gazdasági növekedés. Az, hogy egy adott gazdasági unió esetében a kompatibilitás, illetve adóharmonizáció pontosan milyen foka tekinthető ideálisnak, attól függ, hogy a tagok az integráció milyen mértékét kívánják elérni. Egy szabadkereskedelmi övezetben, ahol csak a tagok a vámokat törlik el, minimális adóharmonizáció szükséges, viszont még teljesen független államok is dönthetnek adórendszereik koordinálása mellett, az adókikerülés, adófizetés alóli kibújás megakadályozása, a kettős adóztatás elkerülése érdekében. A teljes gazdasági és politikai integrációra törekvő gazdasági társulás esetében elkerülhetlenné válhat a teljes adóharmonizáció, ami azt jelenti – Hitiris álláspontja szerint – hogy a tagoknak végül egy egységes adórendszert kell kidolgozniuk.

A közösségi és az uniós adóharmonizáció célja ugyanakkor nem egy szupranacionális, államok feletti, szövetségi adórendszer létrehozása, hanem a termékek és szolgáltatások adóügyi megítélése során a nemzeti elbánás követelményének – mint az egyik legfontosabb nemzetközi adójogi alapelvnek - a megvalósítása.

¹⁰⁸ T.Hitiris: Az Európai Unió gazdaságtana, Műszaki Könyvkiadó Budapest, 1995. 109.o.

Az adóharmonizáció módját tekintve a szakirodalom többféle csoportosítást alkalmaz, a leggyakrabban kétféle megközelítésről, azaz a pozitív, illetve negatív harmonizációs folyamatról beszél.¹⁰⁹

Pozitív harmonizációs folyamat alatt a jogszabályi vagy egyéb közösségi szabályozói szinten (másodlagos jogforrási főleg irányelvi szinten) történő harmonizációt értünk. Ugyanakkor ez a megközelítés, az Unió közös céljait az egyes tagországok egyéni céljai elé helyezi. Más oldalról megközelítve: ez a módszer az adózási rendszerek felülről vezérelt szabványosítását, kiegyenlítését szorgalmazza annak figyelembevételével, hogy a közösség egészének szintjén milyen adózási típusok, alapok és mértékek kívánatosak, melyek torzítják legkevésbé a piaci egyensúlyt, ugyanakkor melyek segítik elő legjobban a társadalmi jólét maximalizálását. Ez a folyamat mindenekelőtt a közösségi közvetett adózás rendszerét érinti, mivel a közös piac működése szempontjából kiemelkedő jelentőségű áru-, és szolgáltatásmozgásra a legnagyobb korlátozó hatással a forgalmi és jövedéki adók vannak.

A *negatív*, azaz a tilalmakon alapuló harmonizáció, elsősorban a közvetlen adók harmonizációját érinti. A nemzeti adórendszerek eltérő módon kezelik a külföldi és a belföldi forrásból származó jövedelmeket, illetve eltérő szabályokat állapítanak meg a belföldi és a külföldi adóügyi illetőséggel rendelkező adózókra nézve. Ez a megközelítés az adózási feltételeket – a termelés egyéb körülményeihez hasonlóan a piacok regionális különbségei közé sorolja. Ebből ered egyes szakemberek azon következtetése, hogy az adózási rendszerek különbözőségeit a verseny ön-maga fogja megszüntetni, a teljes politikai és gazdasági integráció előbb-utóbb kikényszeríti azok teljes egységesítését.¹¹⁰

Napjainkban – álláspontom szerint - egy harmadik harmonizációs tényező közrehatásának is tanúi lehetünk. A pozitív harmonizáció mellett, azzal egyenértékűként tarthatjuk számon – legalábbis a közvetlen adók területén –, a tagállamok által a káros adóverseny kiküszöbölése céljából hozott intézkedéseket.¹¹¹ Az újabb adóharmonizációs tendencia – álláspontom szerint - a jogi kötőerővel nem rendelkező, jogforrásnak nem minősülő, szankciót nem tartalmazó és ennek megfelelően a tagállamoktól ki nem kényszeríthető¹¹², ámde a

¹⁰⁹ Lásd erről: Gábrriel Katalin – Hüttl Antonia: Adók az Európai Unióban és Magyarországon, Statisztikai Szemle 1998/11. sz. 897-913.; és Galántainé Máté Zsuzsanna: Az adójogi harmonizáció fő jellemzői az Európai Unióban, Külgazdaság, XLVII. Évf. 2003. június, 57.

¹¹⁰ Az adóharmonizáció módszereiről lásd még: Óry Tamás: Az adóharmonizáció célja és jelentősége. in: Európai Unió adójoga (szerk.: Óry Tamás) OSIRIS Kiadó, Budapest, 2003. 17-19.

¹¹¹ Ilyen: az ECOFIN Tanács által 1998-ban elfogadott Code of Conduct for Business Taxation, az Üzleti Adózás Magatartási Kódexe, amely nem jogforrás, hanem jogi kötőerővel nem, rendelkező politikai állásfoglalás, mely az aláírók által önkéntes jogkövetéssel érvényesül. Lásd erről bővebben: Erdős Éva: A külföldi befektetők adókedvezményei és a jogharmonizáció. in: Ünnepi Tanulmányok Holló András Hatvanadik születésnapjára, (szerk. Bragyova András) Bíbor Kiadó, Miskolc, 2003. 165. ; valamint: Ben J. M. Terra - Peter J. Wattel: European tax law (fourth edition) Kluwer Law International, 2005., 283- 287.

¹¹² megjegyzem, az új tagállamok 2004-es Unióhoz való csatlakozásakor - így Magyarországtól is - számon kérték a Magatartási Kódexben előírt káros adóversenyt előidéző adó kedvezmények megszüntetését, azaz a

tagállamok által önkéntes jogkövetésével érvényesülő állásfoglalások, mint például az ECOFIN Tanács által elfogadott és a tagállamok által aláírt Üzleti Adózás Magatartási Kódexe. A káros adóverseny gazdasági hatásainak veszélye ugyanis gyakran jóval nagyobb meggyőző erővel bír a tagállami adópolitika irányítói számára, mint a közvetlen adók harmonizációját szorgalmazó közösségi (elsősorban politikai) értékrendszer. A politikai állásfoglalások, vagy éppen Bizottsági Közlemények nem jogforrások, ugyanakkor quasi kötőerővel bírnak és céljuk, hogy kikerüljék az EK szerződés egyhangúsággal elfogadott irányelvekkel történő jogharmonizációját, mivel azt sok esetben szinte lehetetlen elérni.¹¹³

Az adóharmonizáció módszerei továbbá azonosak a jogharmonizáció módszereivel,¹¹⁴ alapvetően az adóharmonizációban azokat az eszközöket használják, de megkülönböztethetjük a kiegyenlítő és differenciált módszer alkalmazását.

*A kiegyenlítő módszer*¹¹⁵ a szabványosítást hirdeti, az adóalapok egységesítését és az adókulcsok kiegyenlítését a tagállamokban. A szabványosítás megvalósítható az adózási rendszerek egységes adóhatóság alatti tényleges egységesítésével, valamint enélkül is.

A szabványosítás módszerét az alábbi érvek támasztják alá:

összhangban van az Unió célkitűzéseivel, az azonos esélyeken alapuló verseny megvalósítására irányul.

ezt a megközelítést azok részesítik előnyben, akik szerint az adóharmonizáció a gazdasági és később politikai integráció felé közeledés eszköze, amelyekben az adókulcsok kiegyenlítése és az adók egységesítése szükséges.

Az adóharmonizáció feladata ezek szerint azoknak az adóknak és adókulcsoknak a kiválasztása, amelyek elősegítik a gazdasági unió céljainak elérését, valamint a jólét maximalizálását a gazdasági unió egészében.

A differenciált módszer nem merev, meghagyja a tagállamok szuverenitását az adójogalkotásban, a beavatkozás minimális. A differenciált adóharmonizáció azt hirdeti, hogy ki kell választani a tagállamokban a leoptimalisabb adószabályokat, amelyek a nemzetek számára optimálisak, és engedélyezni kell az eltérő szabályokat.

A differenciált módszernél feltevés, hogy az adott időszakban a gazdasági unió nem mozdul el a teljes integráció felé, vagyis az adópolitika a tagállamok hatáskörében marad.¹¹⁶ Ebben az esetben az adóharmonizáció inkább csak az adók koordinálását jelenti, ez azonban nem mentes a bonyodalmaktól. A tagállamoknak

jogharmonizáció szempontjából ezek a politikai állásfoglalások úgy minősültek, mint a jogforrások, mivel az abban előírtakat végre kellett hajtani a csatlakozó államoknak.

¹¹³ Így például 2002-től irányelv javaslat csak, és nem elfogadott irányelv a Common Consolidated Corporate Base Tax (közös konszolidált társasági adóalap), mivel a 27 tagállam közül többek között - Magyarország még mindig nem írta alá az irányelv javaslatot.

¹¹⁴ A jogharmonizáció módszerei: a totális és opcionális, irányelvekkel történő koordináció, a kölcsönös elismerés elve, a rendeleti jogalkotás és a szubszidiaritás elve, azaz a közösségi jog elsőbbsége. Lásd erről: KecskésLászló: EU jog és jogharmonizáció HVG ORAC, Budapest, 2003. 406-421.o

¹¹⁵ T. Hitiris: Az Európai Unió gazdaságtana, Műszaki Könyvkiadó Budapest, 1995. 110-111.o.

¹¹⁶ T. Hitiris (1995) i.m.,112.o.

mielőtt a harmonizáció pontos fokáról döntenek, előbb arról kell határozniuk, hogy milyen fokú integrációra törekednek.

Az adóharmonizáció általában magában foglalja mindkettő harmonizációs (kiegyenlítő, differenciált) megközelítés elemeit. Az esetek többségében a differenciált megközelítés dominál.

Az európai adóharmonizáció évtizedei során egyértelművé vált, hogy az adójogszabályok közelítése – különösen a közvetlen adóké -, politikailag rendkívül érzékeny terület. Az ismételt próbálkozások a tagországok éles ellenállásába ütköztek, mivel az adóztatási felségjog a nemzeti fiskális politika szuverenitásának, a pénzügyi szuverenitásnak olyan alapvető eleme, melyet egyetlen állam sem szívesen enged át más szervezet részére.

A tagországok adórendszerei meglehetősen különböznek mind az adótípusok, adóalanyok és adókulcsok tekintetében. Lényegesen eltérnek az adózási fegyelem terén, más módon és az eszközökkel hajtják be az adókat, mindezen tényezők pedig jelentősen torzíthatják a gazdasági szabad versenyt, és a négy alapszabadság érvényesülésének feltételeit.

10.3. Az adóharmonizáció folyamata és legfontosabb lépései az európai adójogban

Az adóharmonizáció történetének első állomását az 1951. április 18-án, Párizsban aláírt ESZAK-szerződés jelentette.¹¹⁷ A Közösség már a szerződés aláírása után felismerte, hogy a közös szén-, és acélpiacon az érintett termékek szabad kereskedelmének komoly akadályát képezték az eltérő, elsősorban a közvetett adókra vonatkozó nemzeti adószabályok. E probléma megoldására az ESZAK Főhatósága 1953-ban egy független Szakértőkből álló bizottságot bízott meg: ez volt a Tinbergen-bizottság. A bizottság fő feladata tehát az volt, hogy határozza meg a szén-, és acél közös piacát érintő adóharmonizáció lehetséges irányait. A Tinbergen-jelentés szerint a forgalmi adózás tagállamok által alkalmazott rendszere nem tette lehetővé a célsz ország szabályai szerinti adóztatás bevezetését, mert az adó összegének megállapítása a termelés és értékesítés egyes szakaszaiban gyakorlatilag lehetetlen volt. A származási ország szabályai szerinti adóztatás szintén kivitelezhetetlennek bizonyult, ezért a bizottság egy módosított rendszert javasolt, amelyben az utolsó termék előállítási szakaszban megfizetett adó visszatérítésre kerülne, ugyanakkor az import is adókötelessé válna. A bizottság által felvázoltak azonban sosem váltak életképesé közösségi szinten.

Az 1958. január 1-jén hatályba lépő, Európai Gazdasági Közösséget létrehozó Római Szerződés¹¹⁸ 93. cikke kimondta a közös piac érdekében a forgalmi adók,

¹¹⁷ Jean Monnet elképzelései alapján megszületett szerződés tagjai a Benelux államok, NSZK, Franciaország, Olaszország voltak. A szerződés tartalma: vámunió, acél, koks és ócskavas termékekre a mennyiségi korlátozások és kereskedelmi megszorítások eltörlése.

¹¹⁸ A Szerződés alapító tagjai: a Benelux államok, Németország, Franciaország, Olaszország

jövedéki adók és egyéb közvetett adók közösségi szintű harmonizációjának kötelezettségét. Ezek azok az adónemek, melyek közvetlen hatást gyakorolnak egy termék árára, továbbá az adóhatárok révén ezen adónemek akadályozták legjobban a közös piacon az áruk szabad mozgását. Azonban az adóharmonizáció még ekkor sem került napirendre, a tagállamok előbb a fontosabbnak tartott kérdéseket rendezték.

1960-ban a Bizottság¹¹⁹ három munkacsoportot állított fel az adóharmonizáció lehetséges útjainak tanulmányozására és megfelelő javaslatok kidolgozására.¹²⁰ A közvetett adózás kérdéseinek vizsgálatával megbízott munkacsoport három, a Bizottság, valamint a tagállamok tisztviselőiből álló alcsoportot („A”, „B”, „C” alcsoport) hozott létre. Az „A” alcsoport az adóhatárok megszüntetésének lehetőségét és a határellenőrzések kérdését vizsgálta, a „B” alcsoport a kiskereskedelmi fázist megelőzően alkalmazott, közös egyfázisú forgalmi adó és a kiskereskedelmi fázisra alkalmazandó különadó bevezetésének, a „C” alcsoport pedig a termelési fázisban alkalmazandó egy-, illetve többfázisú forgalmi adó bevezetésének vizsgálatát kapta feladatul. A munkacsoportok kutatási eredményeit az ún. ABC-jelentésben tették közzé.¹²¹

A munkacsoportok felállításával egyidejűleg a Bizottság egy független szakértőkből álló bizottságot bízott meg a tagállamok adórendszerei által a közös piac működésére gyakorolt hatás feltérképezésére. A Fritz Neumark professzor vezette bizottság eredménye és az ABC-jelentés lényegében összecsengett, azaz azt javasolták, hogy a közös piac megfelelő működésének biztosításához a tagállamok által alkalmazott kumulatív (kaszád)¹²² forgalmi, adóztatási rendszert a hozzáadott érték típusú adóztatási rendszerrel kell felváltani.¹²³ A bizottság tagjainak meglátása szerint a kiskereskedelmi fázist nem kell bevonni a hozzáadottérték-adó alkalmazási körébe, hiszen a kiskereskedők nagy része nem lenne képes a hozzáadottérték-típusú adózáshoz szükséges megfelelő könyvvizetésre, bizonylatolásra.

A Neumark-Bizottság jelentése már foglalkozott a közvetlen adók kérdésével is. A Neumark-jelentés a közvetlen adózás tekintetében a következőket fogalmazta meg: a tőke szabad mozgásának biztosítása érdekében a tőkenyereség utáni adók harmonizációja szükséges. A kamat-, és osztalék kifizetésekre olyan közös forrásadórendszer bevezetését javasolják, melyet adóhitel egészít ki, ugyanakkor a Közösségen belüli kifizetések mentesülnének a forrásadó alól. A kettős adóztatás elkerülése érdekében, a bizottság multilaterális egyezmény megalkotását irányozta elő.

¹¹⁹ A Bizottság az EU fő szerveinek egyike. Szupranacionális központi szerv: a közösségi érdekek és a közösségi politikák megtestesítője.

¹²⁰ Óry Tamás: Az Európai Unió adójoga, Osiris, Budapest, 2003. 19-37. o.

¹²¹ Ben J. M. Terra – Peter J. Wattel: European tax law, Kluwer Law International 2005. 199-201. o.

¹²² A meghatározás ld. Óry Tamás: Az Európai Unió adójoga, Osiris, Budapest, 2003. 19. o.

¹²³ Ezen típusú adóztatási rendszerben az adók több fázisban mindig a teljes termelési érték után kellett megfizetni.

A bizottság három fő szakaszban vázolta az adóharmonizációs célkitűzések megvalósításának tervét. Első szakasz: a forgalmi adók rendszerének közelítése: ebben a szakaszban valósulhatna meg a kamat és az osztalék forrásadóztatása, egyes kettős adóztatási kérdések megoldása, valamint a jövedéki adók szerkezetének harmonizációja. Második szakasz: társasági adó és jövedelemadók rendszerének, illetve a jövedéki adó mértékeinek közelítése lenne. Harmadik szakasz: a közös információs rendszer, a pénzügyi átutalások rendszere és a közösségi adóügyi bíróság felállítása került volna napirendre.

A Neumark - bizottság, valamint az ABC-munkacsoport jelentése alapján a Bizottság elkészítette az első áfa- irányelv javaslatot, melyet 1962 novemberében terjesztett a Tanács elé. A javaslat szerint a származási ország szabályai szerint történt volna az adózás, és ez a megoldás lehetővé tette volna az adóhatárok megszüntetését. A versenyfeltételek vizsgálatokor a Neumark - jelentésben már előkerültek tehát a társasági adózás kérdései, csakúgy, mint a tőkemozgások kérdése. Ez utóbbi - a munkaerő szabad mozgásával párosulva - a későbbiekben a monetáris unió megvalósítása szempontjából is prioritást élvezett.

Az Európai Parlament¹²⁴ Arved Deringer elnökletével működő belső piaci bizottsága a Deringer-jelentésben azt szorgalmazta, hogy az új forgalmi adórendszer 1967 végén már lépjen hatályba.

A javaslat már közös mentességi szabályok bevezetését is indítványozta. 1967 áprilisában az Európai Tanács a módosított (indítványoknak megfelelő) Áfa irányelv javaslatot elfogadta. E lépésnek köszönhetően a versenysemlegesség - legalábbis elvben - megvalósult.

Ugyan az adóhatárok megszüntetését 1970-re tervezték, ez meg 1993. január 1-ig váratott magára. A jövedéki adók harmonizációjának ebben az időszakban különös jelentőséget adott az 1968. július 1-jével létrejött vámunió. A jövedéki adók harmonizációja szempontjából a Bizottság három alapvető kategóriát különböztet meg. Az első kategóriába a harmonizálandó termékkörök adói tartoztak (például alkohol, dohány, ásványolajtermékek), a másodikba a harmonizációt nem igénylő adók, a harmadikba pedig a megszüntetendő, illetve a forgalmiadó-rendszerbe integrálandó adók (például sóadó) kategóriája.¹²⁵

A harmonizációs folyamat következő állomását az 1969-ben elfogadott, a tagállamok közötti személyforgalomban alkalmazott adó-, illetve vámkedvezmények harmonizációját előíró 1969. június 4-től, máig hatályban lévő irányelv 69/169/EGK irányelv jelentette. A tőkenövekményt terhelő illetékek harmonizációjáról rendelkező 69/335/EGK irányelvet a Tanács szintén 1969-ben fogadta el.

A társasági adózás kérdéseinek vizsgálatában a Claudio Sepré professzor elnökletével működő szakértői csoport játszott kiemelkedő szerepet. A szakértői

¹²⁴ Az Európai Parlament 1962. óta működik ezen elnevezéssel. 1952-en a Montán-unió Közgyűléseként alakult. Az EU egyik fő szerve, amely az Unió állampolgárainak érdekeit képviseli a közösségi döntéshozatalban, társ jogalkotó a Tanács mellett.

¹²⁵ Ben J. M. Terra – Peter J. Wattel: European Tax Law, Kluwer Law International 2005 201. o.

csoport feladata a közös európai tőkepiac megvalósításának, illetve a közös tőkepiac tagállamokra gyakorolt hatásainak felvázolása volt. A közös európai tőkepiac és az adósemlegesség megvalósítása érdekében a csoport három alapvető felvételt határozott meg.

Ezek szerint:

1. az adórendszernek semmilyen hatást nem szabad gyakorolnia a tőkebefektetések helyének megválasztására;
2. az adórendszer nem befolyásolhatja a működő tőke-befektetés, illetve a közvetítőn keresztül történő befektetés közötti választást;
3. az egyes befektetési módok, illetve finanszírozási konstrukciók adókedvezményeinek az egyes tagállamokban hasonlóaknak kell lenniük.

A közös piac és az adósemlegesség megvalósításának akadályait is három csoportra osztották:

1. kettős adóztatás problémája;
2. az adóügyi illetőség szerinti országban való befektetés adókedvezménye;
3. a külföldi illetőségű személyek egyes jövedelmeinek a tagállamok általi eltérő adóügyi megítélése.

Mindenekelőtt jól körvonalazódik, hogy a közvetlen adózás területén viszonylag korán megindultak a harmonizációs kísérletek, jóllehet ezen próbálkozások jogszabályi formát - a tagállamok közötti konszenzus hiánya miatt - csak évtizedekkel később öltöttek és a harmonizáció máig nagyon lassan halad.

Az integráció első szakaszában a monetáris kérdések korlátozott figyelmet kaptak, a vámunió szabályainak 1968. július 1-ei hatályba lépése azonban felgyorsította a folyamatot.¹²⁶

Az EK adóharmonizációs tevékenysége a hatvanas évek végén, a gazdasági és monetáris unió tervével új lendületet kapott. Az 1969 decemberében tartott hágai csúcson (a közösségi állam-, és kormányfők értekezletén) merült fel a gazdasági és monetáris unió létrehozása, sőt az erre vonatkozó terv kidolgozására felállították a Pierre Werner vezette Werner-bizottságot.

Az ún. Werner-jelentésben a bizottság a monetáris unió megvalósításának adózási vonzatait - elsősorban az adóhatárok megszüntetését illetően -, kiemelte a közös Áfa-rendszer, a jövedéki adók rendszerének és a szabad tőkemozgást korlátozó egyéb adók harmonizációjának szükségességét. A gazdasági és monetáris unió megvalósításának akadályát képező adózási kérdések megoldására a bizottság három szakaszban megvalósítandó harmonizációs folyamatot vázolt fel.

¹²⁶ Budapesti Közigazgatástudományi és Államigazgatási Egyetem Pénzügyi Intézet: Pénzügytan II. – Tanszék Kft., Budapest, 2002.

A Bretton Woods-i rendszer „a dollár kulcsvaluta szerepére, annak korlátlan aranyra válthatóságára épülő - a második világháború végén kidolgozott - nemzetközi pénzügyi rendszer, amely stabil pénzügyi háttérrel biztosított a gazdasági folyamatoknak”. - Idézet: Horváth Zoltán: Kézikönyv az Európai Unióról- Magyar Országgyűlés, 2001.,214.old. 16. o.

Az első szakaszban (1970-1971) tervezték a közös Áfa-rendszer közösségi szintű bevezetését, a jövedéki adók és Áfa-mértékek közelítését, az osztalék és a kamat adóztatásának, illetve a társasági adó szerkezetének harmonizációját

A második szakaszban (1972-1975) került volna sor a jövedéki adók további harmonizációjára, az Áfa-mértékek további közelítésére, a befektetési adókedvezmények és a társasági adó szerkezetének és az adó alapjának harmonizálására. Végül a harmadik szakaszban, legkésőbb 1978-tól kezdődően valósult volna meg – az adó határok megszüntetése, illetve ennek következtében a szabad tőkemozgás.

A program megvalósítása érdekében az Európai Bizottság sorra nyújtotta be irányelv javaslatait a Tanácsnak.

A benyújtott javaslatok jelentős részét azonban a Tanács elutasította. Az események háttérében a világgazdasági folyamatok kedvezőtlen alakulása és a tagállamok válságkezelési magatartása állt.

A jogalkotási mélypontra az 1970-es évek második felétől, majd különösen a nyolcvanas évek közepétől sikerült úrrá lenni. A közvetlen adóztatást érintő adóharmonizációs tevékenység azonban továbbra is mérsékelt eredményeket ért el. Ezt mutatja, hogy például a kapcsolt vállalkozások nyereségének módosításával előállított kettő adóztatás problémáját rendező, 1976. novemberében a Tanács elé terjesztett irányelv javaslat elutasításba ütközött, azonban a tagállami adóhatóságok kölcsönös segítségnyújtásáról rendelkező jogsegély irányelvet¹²⁷ a tagállamok képviselői megszavazták.

A jogalkotás szünetelése idején az adóharmonizáció szempontjából az Európai Bíróság szerepe ismételten felértékelődött. Határozatainak, véleményeinek megfogalmazása során a Római Szerződésben rögzített elvek gyakorlati megvalósítására törekedett.

Az adósemmegesség megvalósítása érdekében a hátrányos adóügyi megkülönböztetés tilalmának a Római Szerződés 90. cikkében megfogalmazott alapelv következetes alkalmazásával olyan ügyekben (mint például a használt áruk importjának adóügyi kezelése) hozott alapvető fontosságú határozatokat, melyekben a tagállamok képviselői a Tanácsban nem jutottak konszenzusra.

Az 1980-as évek elején egyetértés jött létre a tagállamok között, mely véget vetett az adóharmonizáció válságának. A Bizottság 1985 júniusában kiadott Fehér könyve vázolta a belső piac megvalósításának fizikai, technikai és pénzügyi (adóügyi) akadályait, ezek megszüntetésének alapelveit, és konkrét határidőt – 1992. december 31. – jelölt meg a belső piac működéséhez szükséges jogszabályok meghozatalára.

A Fehér könyv az 1985-1986-os kormányközi konferencia kezdetére készült el és tartalma a konferencia lezárásakor 1987. június 29-én a korszakos jelentőségű Egységes Európai Okmányban alapszerződési szintre emelkedett. A Fehér Könyv,

¹²⁷ 79/1072/EGK irányelv

illetve az Egységes Európai Okmány hatására az adóharmonizáció szinte minden területén javaslatok, jogszabályok születtek.

Az Áfa-javaslatok új köntösben sem nyerték el a Tanács tetszését. Ezért a Tanács egy átmeneti rendszer bevezetését javasolta, amely a célország szabályai szerint rendezi a hozzáadott tartós adóztatás közösségi harmonizációját.

A javaslat 1991-ben - többszöri módosítás után - vezetett a hatodik áfa irányelvet módosító jogszabály¹²⁸ elfogadásához.¹²⁹ A határellenőrzések megszüntetése egy adókijátszást megelőző ellenőrzései mechanizmus kiépítését is megkövetelte. A Tanács 1992-ben fogadta el a tagállamok közötti adóigazgatási – együttműködésről szóló rendeletet, amely lehetővé teszi a Közösségen belüli ügyletekkel kapcsolatos, adóhatóságok közötti információ-cserét.¹³⁰

Az Áfa mértékek közelítését célzóan is született javaslat, melye 1992. október 31-én fogadtak el. (92/77/EGK irányelv). Ezen irányelv alapján a tagállamok a normál Áfa-kulcsot legalább 15 százalékban, a kedvezményes kulcsot legalább 5 százalékban kötelesek meghatározni.

A jövedéki adó harmonizációjában a 1992. év jelentett nagy áttörést. Megszülettek ugyanis a jövedéki horizontális szabályozó, illetve az egyes jövedéki termékeket terhelő adó szerkezetét és mértékét rendező ún. vertikális irányelvek.

Annak ellenére, hogy a Fehér Könyv a közvetlen adózás területén nem hozott újat, az adóhatárok (határellenőrzések) megszüntetése a határokon átnyúló (un. cross-border) üzleti tevékenységre mindenképpen jótékony hatással bírt. A Fehér Könyv hatására új javaslatok, majd irányelvek születtek az átalakulások, az anya-, és leányvállalatok adóztatásával összefüggésben, illetve a tagállamok aláírták a kapcsolt vállalkozások közötti elszámolási árak módosításával összefüggően megvalósuló kettős adóztatás rendezéséről szóló multilaterális egyezményt (90/434, 90/435, 90/436 EGK irányelv). A Bizottság az adóztatásnak a befektetési helyszín megválasztásában, valamint a különböző tagállamok vállalkozásai közötti nyereség-elosztásban betöltött szerepének tanulmányozására egy független, Onno Ruding vezette szakértői bizottságot (Ruding-bizottság) nevezett ki.

Ez a bizottság megállapította, hogy a tagállamok társasági adó rendszerei lényegesen eltérnek egymástól mind az adóalap megállapítását, mind az adó mértékét illetően. Jelentős különbségeket találtak a cross-border osztalék, kamat, illetőleg jogdíj kifizetések adóügyi megítélésében is.

A bizottság három területen javasolt változtatásokat:

1. a tagállamok közötti befektetések társasági adózási akadályainak megszüntetése,
2. a társasági adómértékek minimumának meghatározása,
3. az egységes társasági adóalapok megállapítása körében.

¹²⁸ 91/680/EGK irányelv

¹²⁹ A folyamat háttérében a gazdasági és monetáris uniómegvalósítást célzó, Jacques Delors vezette szakértői bizottság tevékenysége állt. Forrás: Közigazgatástudományi és Államigazgatási Egyetem Pénzügyi Intézet: Pénzügytan II.- Tanszék Kft., Budapest, 2002., 95. o.

¹³⁰ 218/92/EGK irányelv

Az adóharmonizáció fejlődésében fokozatosan kerültek előtérbe a magánszemélyek eltérő adóügyi megítélésének rendezésére irányuló közösségi törekvések. A Bizottság már 1979-ben a Tanács elé terjesztette azt a javaslatot, amely alapján a más közösségi országban munkát vállalók adóztatására az illetőségük szerinti országban került volna sor. A Bizottság a javaslatot a Tanácson belüli konszenzus hiánya miatt később visszavonta.

Ugyan a 90-es évek már nem jelentenek történelmi távlatokat, mégis a történelmi fejlődés szakaszában tárgyalom, hiszen ekkor gyorsul fel és produkál ma is értékelhető eredményeket a jogközelítési folyamat.

Az időszak eredményeit nehéz lenne a teljesség igényével bemutatni, hiszen a csatlakozó országok számának, az igényeknek a növekedése szinte naponta szült újabb és újabb irányelveket, ajánlásokat, módosításokat. A közvetett adók területén kiemelném azonban az Unió foglalkoztatás- politikai célkitűzéseivel összhangban megalkotott, a kedvezményes Áfa-kulcs kísérleti alkalmazását célzó 99/85/ EK irányelvet, vagy az energia adóztatásáról rendelkező 2001/224 EK határozatot. A hozzáadott értékadó harmonizációjának legújabb eredménye, hogy a Hatodik Áfa irányelvet felváltotta a Tanács 2006/112/EK irányelve a közös hozzáadott-értékadó rendszerről.¹³¹

A jövedéki adó területén átfogó módosításokra nem került sor, azonban folyamatosan készítik elő az adóközelítést e téren, hiszen az adókiátszás veszélyét a tagállamok csak a további közelítés révén tudják kiküszöbölni véleményem szerint. A közvetlen adók területén már ennyi eredményről nem számolhatunk be. Ezen a területen is példát említve: 2006. június 26-án fogadták el a magánszemélyek megtakarításának adóztatásáról 2003/48/EK. irányelvet. A magánszemélyek adóztatásával kapcsolatos közösségi jogszabály a mai napig nem született, mindössze ajánlási szinten találkozhatunk a kérdéssel. Voltak próbálkozások (ajánlások), melyek a kis- és középvállalkozókra irányultak, azonban a tagállamok nem lelkesedtek az ötletekért.

Az 1998-ban számos, adóharmonizációt felváltó adópolitikai koordinációs kísérlet és javaslat után megszületett a káros adóverseny elleni adócsomag.¹³² Ennek legjelentősebb intézkedése az ECOFIN Tanács által elfogadott Code of Conduct for Business Taxation. Ezen kódex rendelkezései alapján 1998 márciusában sor került annak a bizottságnak a létrehozására, amely feladatul a káros adóverseny előidézéséért felelős adószabályok feltérképezését kapta. A Tanács 2003. júliusában fogadta el az adócsomag részeként a kapcsolt vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetésekről¹³³ és a magánszemélyek megtakarításának adóztatásáról¹³⁴ szóló irányelveket. Itt kell megemlíteni az adócsomag részeként a közös konszolidált

¹³¹ 2006. November 28. HL L 347, 2006. 12.11. 1-118.o.

¹³² Az Európai Unió adójoga szerk. Öry Tamás, Osiris kiadó, Budapest, 2003. 30. o.

¹³³ 2003./49/EK irányelv: a különböző tagállamokban honos kapcsolt vállalkozások közötti kamat és jogdíj átutalások adóztatása

¹³⁴ 2003/48/EK irányelv a másik tagállamban kifizetett osztalékról történő információcsere vagy kamatadó kivetési kötelezettség az adóelkerülés érdekében.

társasági adóalap (CCCTB) létrehozására irányuló szabályozási javaslatot (Common Consolidated Company Tax Base), mely irányelv javaslat a mai napig nem került elfogadásra.

Az adóharmonizációs folyamat teljes körűen nem kerülhet bemutatásra területi okok miatt, ezért a fentiekben ismertetett harmonizációs folyamat csak a legfontosabb lépéseket érintette, de ebből is látható, hogy az adóharmonizáció fontos stratégiai politikája az Európai Uniónak és egy állandó folyamatos fejlődésen megy keresztül.

A közvetett adók harmonizációjában a legújabb irányelv javaslatok a tagállamokban eltérő fogalmak pontosítására és az adó mértékek közelítésére vonatkoznak.

A közvetlen adózás területén az egységes európai társasági adó felé visz az út, az egységes adóalap számítási szabályok bevezetésével.

Az adóharmonizáció fontos részének tekinthetőek azok a jogforrásnak nem minősülő szabályok is, melyekkel az egyhangúlag meghozott irányelvi jogharmonizációt kerülik ki a tagállamok. Fontos szempont marad a harmonizációban a diszkrimináció tilalmának, mint alapelvek az érvényesítése és a versenyellenes – kivéve a káros adóverseny tilalmára vonatkozó – szabályok megszüntetése.

A hiányzó elsődleges és másodlagos jogforrási szabályozást pedig kiegészítik az Európai Bíróság eseti ügyekben hozott döntései.

Mindazonáltal látható, hogy a tagállamok ugyan elismerik a harmonizáció szükségességét, de féltékenyen őrzik meghatározó szerepüket az adó-megállapítási joggal kapcsolatosan. Ezért nem szól bele még egyelőre az Európai Unió az egyes harmonizálandó adónemek vonatkozásában az adókulcsok mértékébe, mert ez a tagállamok saját hatáskörébe tartozó kérdés, így e téren még sokáig nehéz lesz a közelítés.

11. A közvetlen adók európai adójogi harmonizációja

11. 1. A közvetlen (egyenes, direkt) adók harmonizációja az elsődleges jogforrásokban

A nemzeti adórendszerek – az állami szuverenitásból következően – eltérőek. Az *adórendszer* egyazon időben együttesen alkalmazott adók összességéből áll. A tagállami adórendszerek nemcsak az adók fajtáiban különbözhetnek, hanem az adóalapok, adókulcsok, adókedvezmények és mentességek tekintetében is.

A tagállami adórendszerek a szuverenitásból fakadóan eltérhetnek a következőkben:

- adók fajtái (pld. közvetett vagy közvetlen adók, és melyik van túlsúlyban),
- adóalanyok köre, az adóztatás tárgyi, személyi és területi hatálya,
- azonos adónemeknél is eltérhetnek az adóalap megállapítása során, (pld. jövedelemadó; társasági adó),
- különböző lehet azonos adónemnél az adómérték (pld. általános forgalmi adó: Áfa),
- adókedvezmények köre (pld. off-shore adózás, külföldi befektetőknek adott kedvezmények),
- adómentességek köre.

Az adórendszerek különbözőségéből, vagy éppen azonosságából számtalan nemzetközi adójogi konfliktus keletkezik a határokon átnyúló adójogviszonyokban, melynek kiküszöbölésére szolgálnak a nemzetközi adójogi (például kettős adóztatás elkerülése tárgyában megkötött) egyezmények és az európai adóharmonizáció eredményeként létrejövő európai adójogi jogforrások, valamint az Európai Unió Bíróságának eseti döntései.

A leggyakoribb nemzetközi adójogi konfliktusok, melyek feloldásra várnak:

- a kettős adóztatás
- az adódiszkrimináció,
- a külföldi és belföldi adóalanyok közötti különbségtétel, a pozitív diszkrimináció,
- a káros adóverseny,
- a nemzetközi adójogi alapelvek, mint a nemzeti elbánás elvének, vagy a diszkrimináció tilalmának a megsértése,
- az adókijátszás,
- és az off-shore jelenség.

Az adóharmonizáció elsődleges és legfontosabb célja – mint ahogyan azt már az előző fejezetben olvashattuk – a szabad verseny feltételeit gátló körülmények felszámolása. Másodlagos célként említhetjük a nemzetközi adójogviszonyban felmerülő konfliktusok feloldását, megszüntetését. Mivel az egységes belső piac működését legnagyobb mértékben a tagországokban működő eltérő forgalmi adók

akadályozták, elsőként a *közvetett adók* harmonizációja indult el és a mai napig ez a terület a legelőrehaladottabb az adóharmonizáció terén.

A *közvetlen, azaz egyenes adók* harmonizációja sokkal később indult el és lassabban is halad. Az *elmaradás okai* elsősorban a már fentiekben is említett alkotmányossági és szuverenitási okokra vezethetők vissza, valamint az EK Szerződés 94. cikkének előírására, mely előírja, hogy a Tanács a Bizottság javaslatára egyhangúan elfogadott irányelveket bocsát ki a tagállamok azon jogszabályainak közelítésére, amelyek közvetlen hatással vannak a közös piac létrehozására vagy működésére. Ez a szakasz tehát az adóharmonizáció eszközeként szolgál, és az egyhangúsággal meghozott irányelvi koordinálást írja elő mind a közvetett, mind a közvetlen adóztatás területén, ezzel megnehezítve a tagrendszeri változtatásokat. E szabály kiküszöbölésére viszont az Európai Unió Bizottsága és az ECOFIN Tanács azzal válaszol, hogy egyre több jogforrásnak nem minősülő, de önkéntes jogkövetéssel érvényesülő, nem szankcionálható rendelkezést alkot.¹³⁵

Az elsődleges jogforrások, mint az alapító szerződések és módosításaik (Római Szerződés, EK Szerződés, EUM Szerződés), a csatlakozási szerződések és az ezekre épülő kiegészítő szerződések lefektetik ugyan az uniós adójogot jellemző alapelveket, mint az elsőbbség elve, a közvetlen hatály elve, a közösségi hűség elve és a szubszidiaritás elve, azonban közvetlen rendelkezést az egyenes adókra vonatkozóan csak keveset tartalmaznak. A kevés rendelkezés közül ilyen közvetlen rendelkezésnek tekinthető a már említett EK Szerződés 94. cikke, és az EUM Szerződésben ugyan már hatályban nem lévő, de az EK Szerződésben még élő 293. cikk. Az EKSZ 293. cikke felhatalmazta a tagállamokat arra, hogy a Közösségen belül az állampolgáraikat érintő kettős adóztatás elkerülése érdekében egymás között két-, vagy több oldalú szerződéseket kössenek.

Az alapító szerződésekben a tőke szabad mozgására vonatkozó cikkek, a letelepedési szabadságra vonatkozó cikkek, és az állami támogatásokra vonatkozó cikkek tekinthetők még áttételesen a közvetlen adók elsődleges jogforrásainak. A hiányzó rendelkezéseket az uniós jogalkotás a soft law eszközeivel pótolja, valamint a már említett jogforrásnak nem minősülő rendelkezésekkel, és a Bíróság esetjogi döntéseivel.¹³⁶ Ez az oka annak, hogy a közvetlen adózás területén sok, az Európai Unió Bírósága által hozott adójogi esetet találunk, amelyek a tagállamok adórendszerének összeütközéséből eredő konfliktusokat próbálják feloldani.

Az Európai Unió adójoga nem áll másból, mint az adóharmonizáció eredményeként megszületett elsődleges és másodlagos jogforrásokból, és jogforrásnak nem minősülő, de a tagállamok önkéntes jogkövetéssel alkalmazott

¹³⁵ Ilyennek minősül: az ECOFIN Tanács által 1997. december 1-én elfogadott Code of Conduct for Business Taxation, mely nem jogforrás, hanem politikai állásfoglalás. A tagállamok ebben vállalták, hogy az üzleti adózás szabályainak alakítása során nem vezetnek be olyan szabályokat, vagy a régieket 2003 végéig hatályon kívül helyezik, amelyek káros adóversenyt okoznak.

¹³⁶ Lásd például magyar vonatkozású ügyként a C-96/08 CIBA ügyet, a C-210/06 Cartesio ügyet.

szabályaiból és az Európai Bíróság esetjogi döntéseiből,¹³⁷ melyek az egyes tagállamok adórendszereiben felmerülő konfliktusokat próbálják feloldani és megszüntetni.

Az adóharmonizáció fogalma:

A fentieknek megfelelően az adóharmonizáció az alábbiak szerint definiálhatjuk:

- a tagállamok adórendszereinek, illetve egyes adóinak olyan mértékű kiegyensúlyozása és egységesítése, amely a nemzetközi piacon fellépő adóalanyoknak azonos gazdasági versenyfeltételeket biztosít,
- a nemzeti szuverenitásból és adófelsőjogból adódó nemzeti adórendszerek konfliktusmentes kialakítása, amely elősegíti a közös belső piac egységes működését.
- az adórendszerek és egyes elemeinek külső és belső feltételeinek összhangja, mely az Európai Unió céljainak való megfelelést jelenti.

Óry Tamás szerint¹³⁸ a *közösségi adóharmonizáció* tehát egy olyan jogközelítési folyamat, ahol a közelítés fő célja a közös, később a belső piac megfelelő működéséhez szükséges közösségi, illetve tagállami adószabályozás megteremtése.

Az adóharmonizáció nagy kérdése, hogy kinek a jóléte növekedjen,¹³⁹ a tagállamoké vagy az Európai Unióé, mindig felvetődik. A tagállami szuverenitás és a szubszidiaritás elve sok esetben nem engedi a közvetlen adózás területén a jogharmonizációt. Így az adóharmonizáció csak az egységes belső piac működését zavaró adók koordinációjával foglalkozik és nem minden adónemmel.

Az adóharmonizáció célja, hogy biztosítsa a következőket: az EU tagállamokban egyenlő versenyfeltételeket, a diszkrimináció tilalmát, az azonos elbánás elvét, az integrált belső piac kialakítását és működését.

11.2. A közvetlen adók harmonizációjának másodlagos jogforrásai – a társasági adóra vonatkozó közösségi és európai uniós harmonizációs folyamat

Mivel a beruházásösztönzés elsősorban a társasági adót érinti, ezért jelen részben kizárólag a társasági adó harmonizációt érintő másodlagos jogforrásokkal foglalkozom. 1967-ben Bizottsági javaslat születik a társasági adóztatás továbbfejlesztésére. 1970-ben még mindig csak javaslati formában foglalkoznak a

¹³⁷ Az Európai Bíróság előtt a C-283/06. és C-312/06. sz. egyesített ügyben született meg a magyar helyi iparüzési adó közösségi joggal való összeegyeztethetőségéről ítélet. Az Európai Bíróság döntése értelmében az helyi iparüzési adó EU-konform, azaz nem ütközik közösségi jogba, nevezetesen nem ellentétes a Hatodik Forgalmi Adó Irányelv 33. cikk (1) bekezdésével, mely szerint egy tagállamban csak egyetlen forgalmi típusú adót lehet bevezetni.

¹³⁸ Az Európai Unió adójoga (szerk. ÓRY Tamás) Osiris kiadó, 2003. 19.o.

¹³⁹ lásd erről bővebben T.Hitiris (1995) i.m. ,112.o.

társasági adókkal, javaslatot hoznak a közösségi jövedelemadók és a társasági adó harmonizációjára vonatkozóan.

A Tanács megalkotja az 1612/68. sz. *rendeletét*, mely szabályozási tárgyként az EK tagállamok állampolgárait megillető adókedvezményeket határozza meg, előírja, hogy az EK állampolgárait minden tagországban ugyanazon adókedvezménynek kell megilletnie.

1975-ben javaslat születik az eltérő tagállamokban székhellyel rendelkező vállalatok közös nyereségfelosztására. A javaslatot a Bizottság 1990-ben visszavonta.

1988-ban megszületik az adókedvezményeket is érintő irányelv a tőkeforgalom liberalizációjáról. A 88/361/EGK *irányelv* a direkt és indirekt tőkebefektetéseket szabályozta.

A Római Szerződés szerinti irányelvi harmonizációt az egyenes adók területén a fenti tőkeforgalmi irányelv indította el, de érdemi eredmények ezt követően is csupán a 90-es években születtek.

1990-ben három irányelvet fogadtak el:

- a 90/434/EGK irányelv (merger directive), azaz a fúziós irányelv,¹⁴⁰ vagy átalakulási irányelv: az egyes tagállamok közötti szervezeti átalakulásokkal kapcsolatos tőkenyereség halasztott adózását mondja ki, vagyis az adófizetési kötelezettség csak a megszerzett érdekelttség értékesítésekor állhat be. Az irányelv jelentősége, hogy az átalakulási formákat kiterjesztő módon értelmezte és sorolta fel, idesorolva a részvénycserét is.
- a 90/435/EGK irányelv, azaz az anya-leányvállalati irányelv.¹⁴¹ Az eltérő tagállamban levő anya-leányvállalat esetén a leányvállalat által fizetett osztalék forrásadóztatásának a megszüntetéséről rendelkezett az irányelv. A leányvállalat által fizetett osztalékot az anyavállalat államának mentesítenie kell az adó alól, vagy lehetővé kell tenni a beszámíthatóságot. Mindkét irányelv célja a kettős adóztatás elkerülése és a közös adójogi szabályozás kialakítása, a különböző tagállamokban székhellyel rendelkező társaságokra, azok egyesülésének, szétválasztásának esetére.
- a 90/436/EGK irányelv az elszámolási árak hatósági felülvizsgálatáról, a kapcsolt vállalkozások kettős adóztatásának megszüntetéséről rendelkezik.¹⁴²

Az 1990-es éveket követően a harmonizációban megtorpanás érzékelhető, mely visszavezethető a tagállamok szuverenitását őrző politikájára, a hatásköri problémákra és az egyhangú döntés követelményére.

1992-ben létrehozták a *Ruding Bizottságot*, amely három fázisú ütemtervet alkotott a társasági adók harmonizációjára. Előírta, hogy az anya-leányvállalati irányelv

¹⁴⁰ hatályon kívül helyezte a 2009/133/EK irányelv

¹⁴¹ hatályon kívül helyezte a 2011/96/EK irányelv

¹⁴² Tárnoki Péter: Az adójog átvilágításának lezárása – folytatódó adójog – harmonizáció. *Európai Jog* 2001/3. sz. 27.o.

alanyi körét ki kell terjeszteni a egyes vállalatokra is. A tagországok legfontosabb feladatául a diszkriminatív adóztatást előíró szabályok kiiktatását tűzte ki.

Egységesítés bevezetését javasolta a Ruding Bizottság bizonyos fogalmak, - mint az amortizációs leírás, költségelszámolás, tőkenyereség meghatározása – területén.

A társasági adók mértékét egységesen 30-40%-os kulcsban határozta meg, a harmonizációban pedig a szubszidiaritás elvét írta elő.¹⁴³

1998-ban megszületett a káros adóverseny elleni adócsomag (Tax Package), mely a közvetlen adóztatás harmonizációjában célként tűzte ki a szabad tőkemozgás, a letelepedési szabadság biztosítását, illetve a hátrányos adóügyi megkülönböztetés megszüntetését, valamint a káros adóverseny elleni fellépést.

Az anya- és leányvállalati és a fúziós irányelvet pedig megújított formában léptették hatályba, azaz hatályon kívül helyezték a meglévő 90/434/EGK irányelvet (merger directive), azaz a fúziós, vagy átalakulási irányelvet, és a 90/435/EGK irányelvet, azaz az anya-leányvállalati irányelvet, helyettük a 2009/133/EK irányelv és a 2011/96/EU irányelv lépett hatályba. A 2009/133/EK irányelv¹⁴⁴ a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, részleges szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére, valamint a SE-k (small enterprises) vagy az SCE- k létesítő okirat szerinti székhelyének a tagállamok közötti áthelyezésére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről rendelkezik. A 2011/96/EU irányelv (2011.november 30.) a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről rendelkezik.¹⁴⁵

2003-ban a Fiscalis program keretében megszületett a közös konszolidált társasági adóalapról szóló Bizottsági irányelvjavaslat.¹⁴⁶ 2003-ban még két irányelv elfogadására került sor: a 2003/48/EK irányelv a megtakarításokból származó kamattörvény adóztatásáról és a 2003/49/EK irányelv a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamattörvénydíjfizetések közös adózási rendszeréről. Mindkét irányelv a kettős adóztatás konfliktusának feloldását szolgálja.

Megállapíthatjuk, hogy a közvetlen adók harmonizációjában a fő cél a szabad tőkemozgás és a letelepedési szabadság biztosítása, a hátrányos adóügyi megkülönböztetés megszüntetése, valamint a káros adóverseny elleni fellépés. Ezért a másodlagos jogforrásokban nagy jelentősége van a Code of Conduct for

¹⁴³ Lásd a szubszidiaritásról – mint jogharmonizáció eszközéről bővebben Kecskés L.: (2003) EU - jog és jogharmonizáció i.m. 481.- 498.o.

¹⁴⁴ HL L 310.2009,11.25. 34-46.o. (2009.október 19.)

¹⁴⁵ HL L 345, 2011.12.29., 8-16.o.

¹⁴⁶ 2006/157. bizottsági irányelvjavaslat, a közös konszolidált társasági adóalapról lásd Erdős Éva – Kiss Edit: Úton az egységes európai társasági adó felé, Gazdaság és Jog 2007/8.szám 16-20.o., és Losonczi Miklós: Unió adóharmonizáció és adóverseny Pénzügyi Szemle 2006. 4. , Handa Lászlóné: Megvalósítható-e a társasági adók harmonizációja MEB 2008 - 6th International Conference on Management, Enterprise and Benchmarking May 30-31, 2008, Budapest, Hungary

Business Taxation (Magatartási Kódex), azaz az ECOFIN Tanács által hozott politikai állásfoglalásnak. A Magatartási Kódex nem jogforrás, mivel nem az Európai Unió jogalkotásra felhatalmazott szerve hozta meg a szabályait, nincs szankciója, tehát nem kikényszeríthető és nem is végrehajtható, azonban az államok mégis önkéntesen követik a rendelkezéseit. Jogforrásnak tehát nem minősül, azonban a csatlakozás előtt álló államoknak, így hazánknak is, figyelemmel kellett lennie a szabályaira a jogharmonizáció során. Az Üzleti Adózás Magatartási Kódexét aláíró államok – köztünk hazánk is – elfogadták, hogy a társasági adóztatás során nem vezetnek be káros adóversenyt előidéző, vagy azt növelő szabályokat, és a meglévő ilyen szabályokat a tagállamok 2003. végéig hatályon kívül helyezik.

Továbbá meg kell említenünk még az európai adójogi szabályozás részét képező Európai Bírósági ítéleteket is, vagyis az Európai Unió Bíróságának az egyenes adók tekintetében hozott eseti döntéseit, melyek elsősorban az európai uniós jogforrások értelmezési kérdéseiben adnak eligazítást.

A közvetlen adók harmonizációja a törekvések ellenére lassan halad, lassabban, mint a közvetett adók harmonizációja, de megállapíthatjuk, hogy a belső egységes piac működése során szerepet játszanak ezek az adónemek is, ezért harmonizációjuk előbb-utóbb középpontba kerül. Kétségtelen, hogy az egyenes adók közelítése sérti leginkább a tagállamok szuverenitását, ezért is halad lassabban a harmonizációjuk. Az egyetértés elmaradása ellenére is születtek eredmények: a konfliktusok feloldásában olyan új jogi kötőerővel nem rendelkező szabályozási eszközök jelentek meg, mint a Magatartási Kódex, Jelentések, bizottsági közlemények, melyeket a tagállamok és külső államok is önkéntes jogkövetéssel, szankcionálás nélkül alkalmaznak, vagyis elmondható, hogy egy új jogforrásnak nem minősülő szabályozási tendencia született meg az európai adóharmonizáció módszereiben, mely kikerüli az irányelvekkel történő harmonizálás szigorú, egyhangúságot előíró szabályát.

12. A káros adóverseny meghatározása az európai adóharmonizációban

A külföldi tőkebefektetések, a nemzetközi tőkeáramlás szempontjából az adóverseny meghatározó tényező. Az adó mérték és az adó adminisztráció lényeges befektetési klímát befolyásoló tényezőnek bizonyult a Világbank felmérése szerint is.¹⁴⁷ A két legjelentősebbnek ítélt faktor az adó mértéke és az adóharmonizáció, az adó mértéket ugyanis a megkérdezettek 40%-a, míg az adóharmonizációt 30% jelölte meg releváns és szigorú gátló tényezőként.

Az adóverseny kapcsolatában az adóharmonizáció két szempontból meghatározó:

- a) Egyrészt a közvetlen adókra vonatkozóan a harmonizáció szűk körű és gyenge, mivel jelenleg sem az adó mértékekre, sem az adóalapokra nem tartalmaz előírást. A nemzeti adórendszerek szuverenitásból adódó szabadsága így igen nagy, a szabályozása során csak arra kell ügyelniük, hogy ne tartalmazzanak a versenyszabadság korlátozását eredményező rendelkezést, és ne diszkrimináljanak, illetve vegyék figyelembe – szigorúságukat tekintve sokkal erősebb – állami támogatásokra vonatkozó uniós előírásokat.¹⁴⁸ Az adószuverenitás gyakorlása során az előbbieken túlmenően a tagállamoknak be kell tartani a közösségi lojalitás elvét.¹⁴⁹
- b) Másrészt: az adóverseny megfékezésére is megfelelő eszközként szolgálhat az adóharmonizáció, ha sikerülne az ellentétes érdekek mentén az erre irányuló közösségi szabályokat alkotni és betartatni.¹⁵⁰

Az egyes tagállamok adópolitikájára vonatkozó egységesítési¹⁵¹ és közelítési szándékokra utaló jelek már a Római Szerződésben is felfedezhetők.

Az Európai Tanács 1990-ben szükségesnek látta, hogy a nemzetközi tőkeáramlás zavartalanságát biztosítsa a társasági adózás terén, ezért egy egyezményt és két irányelvet¹⁵² fogadott el. Mivel ezekkel együtt a közvetlen adóztatás harmonizációja igen lassan haladt, az 1990-es évek végén tehát megjelentek – új

¹⁴⁷ A Világbank kutatást végzett a közelmúltban 58 ország több, mint 26 ezer vállalatának megrendezésével a befektetési környezetet befolyásoló fő akadályok feltérképezése céljából. Lásd: Galántainé Máté Zsuzsa: Adóverseny az Európai Unióban, Hitelintézeti Szemle, 2005. Negyedik évfolyam, 5-6.szám 47.o.

¹⁴⁸ Losonczi Miklós: EU- csatlakozás. adóharmonizáció és Magyarország nemzetközi versenyképessége, Külgazdaság, XLVII. évfolyam 2003. szeptember

¹⁴⁹ EK Szerződés 10. cikk

¹⁵⁰ Losonczi Miklós (2003) i.m.

¹⁵¹ Dr. Sivák József: Adóharmonizáció vagy adóreform az Európai Unióban, Pénzügyi Szemle, XLV. Évfolyam 2002. 12. 949.o.

¹⁵² A korábban már a közvetlen adók másodlagos jogforrásainál említett anya- és leányvállalati irányelvet és a fúziós irányelvet.

tendenciaként – az olyan jogi kötőerővel, szankcióval nem rendelkező szabályok,¹⁵³ amelyeket az egyes tagállamok és leendő tagállamok önkéntes jogkövetéssel emelnek be saját jogrendszerükbe.

A szabályozás változásának és az új tendenciák megjelenésének az okát mindenképpen az EKSZ 94. és 95. cikkelyének gátló, szigorú előírásában kell keresnünk, mivel az egyhangúságot szinte lehetetlen elérni egy ilyen szerteágazó és tagállami szuverenitást erősen korlátozó területen, ezért az új megoldások jobban megnyerték az egyes nemzetek szimpátiáját.

12.1. A káros adóverseny európai adójogi szabályozása - az OECD Jelentés és a Magatartási Kódex - A káros adóverseny fogalma, kritériumai

Az új tendenciák sorát a káros adóversenyre vonatkozó jogi szabályozásban az OECD indította el, amikor is 1998-ban elfogadta jelentését a káros adóversenyről.¹⁵⁴ A jelentésnek nincs kötelező ereje, nincs szankciója, nem jogszabály, a tagállamok és a külső államok mégis önkéntes jogkövetéssel követik. Az OECD jelentése példaértékű ajánlásokat tartalmaz a nemzeti törvényhozás számára, hogy miként kerülhető el az indokolatlan adóverseny.

12.1.1. Az OECD Jelentés

Az OECD Jelentése szerint három csoportba sorolhatók azok az adórendszerek, amelyek káros adóösztönzőket tartanak fenn:¹⁵⁵

Amikor egy adott ország nem, vagy csak nagyon minimális mértékben adóztatja meg a jövedelmeket, ide tartoznak az *adóparadicsomok*, vagyis az offshore helyszínek, amelyek általában nulla, vagy minimális adókulcsot alkalmaznak.

Az adott országnak jelentős bevételei származnak a vállalkozók jövedelmeinek megadóztatásából, de az adórendszer olyan ösztönzőket alkalmaz, aminek következtében a nem sok földrajzi kötődést igénylő gazdasági, pénzügyi tevékenységből származó jövedelmeket csak nagyon alacsony mértékben adóztatja meg. Ezek a *preferenciális rendszerek*, ahol az illető ország ugyan egyéni vagy vállalkozási szinten jelentős bevételre tesz szert az adókból (tehát az adókulcsa nem minimális a jövedelemadók vonatkozásában), de a szabályozás bizonyos

¹⁵³ Ezeket a jogforrásnak nem nevezhető eszközöket „soft law”, vagy közösségi vívmányok néven említhetjük.

¹⁵⁴ Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue OECD, Paris 1998
www.oecd.org/pdf/M00004000/M00004517.pdf.

¹⁵⁵ Kakuk János: Legújabb eredmények a nemzetközi adózás területén. Pénzügyi Szemle, 2002. /8. 736. o. lásd még a káros adóverseny kritériumairól: Sivák József: A globalizáció árnyoldala – a káros adóverseny, Pénzügyi Szemle, XLVI. évfolyam 2001/5. szám, 397.-407.o.

esetekre nulla vagy minimális adókulcsot alkalmaz (pld. külföldi adóalanyok adókedvezményben való részesítése.)¹⁵⁶

Az adott országnak jelentős bevételei származnak a magánszemélyek és jövedelmeinek adóztatásából, de az általános adókulcsai *alacsonyabbak más országok adókulcsainál*. Az illető országnak a törvényben szabályozott adókulcsaihoz képest a kedvezményeket figyelembe vevő tényleges adókulcsa lényegesen kisebb, mint egy másik ország ugyanezen jövedelemre kivetett adójának kulcsa. (*alacsony adószint alkalmazása*)

Értelemszerűen a *harmadik kategóriát* nem lehet minden esetben inkorrekt adópolitikának tekinteni, elsősorban azért, mert: az adott ország *tényleges adóterheket* ró az adózóira, tehát van bevétele belőle, és nem konkrét tevékenységet céloz. Ezzel szemben *károsnak* tekinti főként az adóparadicsomokat, az off-shore cégek alapítását és a fenti csoportosítás második kategóriájába tartozó preferenciákat biztosító adórendszereket.

Mindhárom esetben megállapíthatjuk, hogy kialakulhat az az állapot, ami a másik ország szempontjából nem kívánatos adózási helyzetet okoz. A káros adóverseny szempontjából az OECD csak az első két kategóriát vizsgálta, és megállapította, hogy az első esetben az illető ország nulla vagy minimális adókulcs mellett is képes finanszírozni a közkiadásait, azonban ezt úgy teszi meg, hogy közben lehetőséget ad a másik országban fizetendő adó elkerülésére. A második esetben az illető ország jelentős jövedelmet kénytelen a közkiadások finanszírozására központosítani, de egyidejűleg olyan preferenciális szabályozást alkalmaz, amely potenciálisan magában hordozza a másik állam számára a káros adóverseny elemeit.

Az OECD jelentésben nem az a lényeg, hogy a verseny korlátozva legyen, sokkal inkább az, hogy a tisztességtelen adóversenyt korlátozzák az országok, és elengedhetetlen, hogy a verseny korrekt, átlátható és diszkrimináció mentes legyen.

A káros adóverseny definiálásánál lényeges szempont a *kritériumok* számbavétele, azaz, hogyan torzulnak az adórendszerek minősítésénél alkalmazott és használt szokásos kritériumok, mint az *egyenlőség*, a *hatékonyság* és az *egyszerűség* elve. Sivák tanulmányában¹⁵⁷ a következőként foglalja össze ezen kritériumok lényegét:

Az egyenlőség kritériuma alatt azt értjük, hogy a közkiadások finanszírozására szolgáló adóterhek megközelítőleg az egyének teherbíró képességének megfelelően vannak szétosztva az egyének között. (arányos közteherviselés elve) Nem teljesül ez a követelmény, amennyiben a közszolgáltatásokból nagyjából

¹⁵⁶ Sivák József: A globalizáció árnyoldala – a káros adóverseny, Pénzügyi Szemle XLVI. Évfolyam, 2001/5. szám 399-401.o.

¹⁵⁷ Sivák (2001) i.m.,400.o.

mindenki egyformán részesül, azonban az ennek forrásául szolgáló hazai adó megfizetését elkerüli.

A *hatékonyság elve* sérül azért, hogy a megtakarításokból a beruházásokra fordított összegek allokációjánál nem érvényesülnek a megtérülési szempontok, azokat háttérbe szorítják a rövidtávú megfontolások.

Az *egyszerűség elvét* sérti az, hogy az offshore tevékenységek ellensúlyozására az országok saját adóalapjuk védelmében adószabályait olyan kiegészítő szabályokkal kénytelenek megterhelni, amelyek végső soron növelik az adó törvények végrehajtásával kapcsolatos költségeket. (például túlságosan részletes szabályokat alkalmaznak az adóalap védelmében.)

Miért tekinthető károsnak az adóverseny? Az adóverseny, adókedvezmények károsnak tekinthetők a verseny szempontjából és torzítják a piaci versenyt az alábbiak miatt:

- azért káros, mert eltéríti a nemzetközi befektetéseket,
- elkedvetleníti az adózókat az önkéntes jogkövetéstől,
- átalakítja a közkiadások és az adók közötti kívánatos egyensúlyt,
- az adózó nem ott járul hozzá a közszolgáltatásokhoz, ahol azt valójában igénybe veszi,
- más országok növelni kényszerülnek a kieső bevétel miatt más adóalap után fizetendő adók terheit és
- az intézkedések növelik más országok adóigazgatási költségeit.

Amennyiben mindehhez zártkörű ösztönző rendszerek párosulnak, melyek nem engedik a speciális adókedvezmények igénybevételét a belföldi adózóknak, valamint az ország nem vesz részt az információcserében, a közigazgatási- és jogrendszere nem nyílt és átlátható, és ahol az adózó megegyezhet az adóhatósággal az adó mértékéről, akkor megállapítható, hogy káros következményeket előidéző adórendszerről, vagyis káros adóversenyről van szó.¹⁵⁸

Ennek gyakori megnyilvánulásai a külföldi befektetőknek, vegyesvállalatoknak, vagy 100%-ban külföldi tulajdonban lévő gazdasági társaságoknak adott beruházási adókedvezmények, melyekkel az egyes államok a nemzeti elbánás elvét megsértve pozitív diszkriminációt alkalmaznak a külföldi multinacionális cégek, vagy befektetők javára. Másik nagyon gyakori megnyilvánulása a káros adóverseny alkalmazásának az adóparadicsomok, off-shore cégek alapításának lehetősége. Megjegyezzük, hogy Magyarország mindkét alkalmazási feltételnek megfelelt, ugyanis az 1990-es évektől kezdődően a külföldi tőkét úgy próbálták becsalogatni az országba, hogy amennyiben a külföldiek, magyar és külföldi tulajdonú vegyesvállalatot alapítanak hazánkban, akkor hosszú távú (10-15 éves) beruházási adókedvezményt biztosítanak a multinacionális cégek számára a társasági adóban. Ugyancsak a magyar társasági adóban került engedélyezésre az

¹⁵⁸ Kakuk János (2002), i.m. 736-739.

off-shore cégek tevékenysége is, mint külföldön tevékenységet végző adóalanyok, akiknek az akkori 18%-os társasági adó helyett csupán 3% mértékű társasági adót kellett fizetni.¹⁵⁹

Az adóparadicsomok (off-shore cégek) a következő károkat okozzák versenytorzító hatásukkal¹⁶⁰:

- torzítják a pénzügyi és közvetve a reál beruházások forgalmát,
- aláássák az adórendszerek integritását és igazságosságát,
- adóelkerülésre és adókikerülésre ösztönzik az adófizetőket,
- újrarajzolják az adófajták és a közkiadások rendszerét,
- az adóterheket a mobiljellegű adózási forrásokról a kevésbé mobilokra (munka, fogyasztás, tulajdon) helyezik,
- az adófizetők az adóhatóságok számára növelik az adminisztrációs költségeket és a kötelezettségek teljesítésének feltételeit.

A más országok kedvezőbb adórendszere által nyújtott kihívásokkal szemben több ország úgy védekezik, hogy a verseny érdekében megváltoztatja saját adórendszerét, csökkenti az adómértéket, esetleg az adóalapot, vagy kedvezményeket, mentességeket iktat be. Ezek az intézkedések azonban az államok közötti káros adóversenyhez vezetnek, amely különösen versenytorzító hatásúak az Európai Unió tagállamaiban alkalmazva. Mindezek elkerülése érdekében hívja fel az OECD és az Európai Unió a kormányokat a káros adóverseny elleni nemzetközi összefogásra.

Az OECD Jelentése úgy veszi fel a harcot a káros adóversennyel szemben, hogy az aláíró államok, és a Jelentést követő országok megpróbálják elkerülni jogalkotásukban a káros adópolitikai eszközök alkalmazását, az ilyen meglévő ösztönzőiket vállalják, hogy megszüntetik, a jövőben pedig nem vezetnek be ilyen eszközöket.

12.1.2. Az Üzleti Adózás Magatartási Kódexe (Code of Conduct for Business Taxation)

Az Európai Unió 1997-ben megalkotta, és 1998-ban bevezette az *Üzleti (Társasági) Adózásra Vonatkozó Magatartási Szabályok Gyűjteményét* (továbbiakban: *Magatartási Kódex*), mely dokumentum (Code of Conduct for Business Taxation)¹⁶¹ nem jogszabály, hanem a tagállamok egyoldalú és önkéntes kötelezettségvállalása egy viselkedési norma követésére. A Magatartási Kódex olyan új szabályozási eszközt

¹⁵⁹ A társasági adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 4.§ (28) és 19.§(2) bekezdése. A jogszabály ezen szakaszait a 2002. évi XLVII. tv 303§(10). bekezdése hatályon kívül helyezte. Hatálytalan 2006. január 1-től.

¹⁶⁰ Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue (1998) 16.

¹⁶¹ Magatartási Kódex (ECOFIN Tanács 1997. december 01-ei ülésén elfogadott az (üzleti adózással kapcsolatos magatartási szabályokra vonatkozó határozata) Celex No. 398Y0106 (01). www.europa.eu.int., lásd még In: Erdős G.-Földes G.-Öry T.-Véghelyi M.: Az Európai Közösség adója, KJK Kerszöv, Budapest 1999. 136-140. o., lásd még. Ben J. M. Terra- Peter J. Wattel: European tax law, Kluwer Law International, 2005 , 283-287.o.

képvisel az egyenes adók jogharmonizációjában, amely az egyhangú döntésen alapuló és ezért nehézkes szabályalkotás helyett jelentkezik, de tulajdonképpen kötelező erővel nem rendelkezik. A tagállamok önkéntes jogkövetéssel tesznek eleget annak az elvárásnak, hogy tartózkodnak minden olyan jogszabályalkotástól, amellyel megvalósítják az olyan adóversenyt, mely versenytorzító hatású, azaz a káros adóversenyt. Amennyiben káros adóversenyt előidéző jogszabály van érvényben egy adott tagállamban, az vállalja az egységes gyakorlat érdekében, hogy mielőbb megszünteti azt.

A Magatartási Kódex a következő jellemzőket sorolja fel egy nemzeti adószabályozás veszélyességének megállapításához:¹⁶²

„Off-shore” jelleg: az adóelőnyök, preferenciák, kedvezmények csak a nem rezidensek számára elérhetőek, vagy a nem rezidensek tranzakciójánál érvényesíthetőek,

„ring-fencing”: (elkülönítés) a hazai piac védelme az adókedvezményekkel szemben, így az adott intézkedés nem erodálja az állam nemzeti adóalapját (de a többi állam adóalapja felülmúlja)

„lack of substance”: (tartalom, lényeg hiánya) adókedvezmények alapítása és adása valódi gazdasági tevékenység nélkül, és függetlenül az adófizető valós gazdasági jelenlététől az érintett államban,

„lack of arm’s length dealing”: (a tarnszfer-ár szabályozás hiánya) szabályok alkalmazása a profit felosztására és áthelyezésére társaságok olyan csoportjánál, amelyek nemzetközileg elfogadott standardek alapján működnek, különösen az OECD transzfer-ár útmutatója alapján,

non- transparency: (nincs átláthatóság) nem nyilvános adóelőny szabályok, az adminisztráció jogi szabályozásának hiánya, az adóteher áthárítása, a behajtás elmulasztása, stb., vagyis összefoglalva:

egy olyan adószint alkalmazása, mely átlagosan alacsonyabb adóterhet eredményez, mint a belső átlagos hazai adómérték,

adóelőnyök alkalmazása a nem belföldi rezidens adózóknál,

adókedvezmények, amelyek azokat illetik meg, akik nem a hazai gazdaságban tevékenykednek, ezért nem lesz hatásuk a nemzeti adóbevételre,

adóelőnyök alapítása a tényleges gazdasági tevékenység hiányában,

a profitorientált multinacionális vállalatok adóelőnyhöz való juttatása,

adóverseny,

az átláthatóság hiánya.¹⁶³

A Magatartási Kódex felhívta a figyelmet az *állami támogatások és adókedvezmények megoldatlan kérdésére*, ennek eredményeként az Európai Bizottság 1998 végén

¹⁶² Ben J. M. Terra – Peter J. Wattel : European tax law, Kluwer Law International, 2005, 284.o

¹⁶³ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm 2009.10.01.

közzétett Közleményében tisztázza, hogy mely állami támogatások *minősülnek károsnak* az egységes piac működése szempontjából.¹⁶⁴

A kódex az államok önkéntes, egyoldalú kötelezettségvállalásával érvényesülhet – így be nem tartásának szankciói sincsenek –, de jelentőségét mi sem jelzi jobban, minthogy a kódex elfogadása bekerült a tagjelöltek által teljesítendő szabályok közé. A kódex aláírásával a részes államok azt vállalják, hogy nem vezetnek be a Közösségre nézve sérelmes olyan új („standstill”)¹⁶⁵ rendelkezéseket, amelyek károsnak minősíthetők a fenti szempontok szerint, és 2003-ig megszüntetik az összes hatályban levő ilyen rendelkezést („rollback”)¹⁶⁶.

A Magatartási Kódex alap gondolatként tartalmazza azt az elvet, miszerint minden olyan intézkedés sérelmes, mely alacsonyabb adóterhet eredményez, mint a tagállamban általában szokásos mérték.

1998-ban született meg a Bizottsági Közlemény az adókedvezmények és állami támogatások egységes megítéléséről.¹⁶⁷

Ennek értelmében az adókedvezmények is állami támogatásnak minősülnek, és tiltottak, amennyiben azok

- kedvezményes elbánást biztosítanak a jogosultak számára,
- a kedvezményes elbánást az állam biztosítja,
- a rendelkezés torzítja a közösségen belüli piaci versenyt,
- a rendelkezés (támogatás) konkrét vagy szelektív. A szelektivitás megjelenhet iparági (azaz a kedvezményezettnek körének meghatározása), horizontális (azaz a támogatott tevékenységi kör meghatározása), és térségi (azaz a támogatás területi hatályának korlátozásában).
- adózási szempontból a rendelkezés a kedvezményes elbánás útján (pozitív diszkrimináció) az adóteher csökkenését eredményezi.

A Bizottsági Közlemény és a Római Szerződés ugyanakkor tartalmazza a megengedett állami támogatások körét is, azaz minden olyan támogatást, amely összeegyeztethető a közös piaccal.¹⁶⁸ Egyébiránt minden más támogatás formájától

¹⁶⁴ A közlemény részletes elemzését ld. Carlo Pinto: EC State Aid Rules and Tax Incentives: AU-Turn in Commission Policy (Part I-II.) European Taxation 8-9. (1999) Lásd in: Erdős G. - Dr. Öry T.: Néhány jogharmonizációs és alkotmányossági kérdés a jelenlegi adókedvezményekkel kapcsolatban, Európai Jog 2002/4.szám 32. o.

¹⁶⁵ „standstill” szabály, azaz megállítani az olyan új szabályok bevezetését, amelyek károsnak minősíthetők. Ben.J.M Terra- Peter J. Wattel (2005) 284.o.

¹⁶⁶ „rollback” szabály: a Magatartási Kódexet aláíró államok vállalják, hogy hatályon kívül helyezik azokat az adószabályokat, melyek káros adóversenyt idézhetnek elő, vagy annak minősíthetők.

¹⁶⁷ Erdős G.-Dr. Öry T.: (2002), 27. . lásd még erről bővebben: Ben J. M. Terra –Peter J. Wattel:(2005) i.m., 288-293.

¹⁶⁸ Ilyen megengedett állami támogatás pld: a szociális jellegű állami támogatások, a természeti katasztrófák vagy egyéb rendkívüli események következtében keletkezett károk elhárítására nyújtott támogatások, a hátrányos helyzetű területek, a foglalkoztatási gondokkal küzdő területek fejlődésének előmozdítására nyújtott állami támogatások, a közös európai érdekű, fontos tervek előmozdítására szolgáló állami támogatások, meghatározott gazdasági ágazatok vagy gazdasági területek fejlődésének előmozdítására

függetlenül versenytorzító hatású, amely előnyben részesíti az egyes vállalatokat, külföldi befektetőket, vagy az egyes áruk termelését.

A szelektív megkülönböztetés adódhat az adóhatóság egyedi méltányossági gyakorlatából, a mentességekből, vagy az indokolatlanul alacsony adókulcsok alkalmazásából.

Az Európai Bizottság szerint különösen a befektetési adókedvezmények és az off-shore cégekre vonatkozó alacsony adókulcsok adnak okot az aggodalomra.¹⁶⁹ Az off-shore szabályozás engedélyezése egy tagállamban főleg azért veszélyes, mert a nemzetközi tőkeáramlást eltéríti, azt kedvezőtlenül befolyásolja a gazdasági versenyt, és ezzel sérti a versenysemlegesség elvét. Az off-shore cégek ugyanis más államban kerülnek bejegyzésre, de valójában más államban működnek. A bejegyzés államában nem, vagy csak nagyon kevés adót fizetnek, amely elegendő a verseny torzításához. Az off-shore cégek ahol valójában működnek és a tevékenységüket végzik, ahol a közszolgáltatásokat igénybe veszik, ott egyáltalán nem járulnak hozzá a közszolgáltatásokhoz. Tehát a közszolgáltatásokhoz egyáltalán nem, vagy nem ott járulnak hozzá az adóparadicsomként is nevezett off-shore cégek, ahol azokat valójában igénybe veszik. Ez a tendencia pedig alkalmas az adókijátszásra és a tőke áramlását negatív irányba téríti, azaz káros adóversenyt generál az országok között. Így torzul a közteherviselés elve azaz, az az adózási alapelv, miszerint egy adott államban mindenkinek hozzá kell járulnia a közterhekhez, közszükségletekhez, és mindenkinek ott kell hozzájárulnia a közszükségletekhez, ahol azt valójában igénybe is veszi.¹⁷⁰

Ugyanakkor azt is megállapította a Bizottság, hogy a kis – és középvállalkozások adókedvezménye és egyéb kimentő igazolás nem tekinthető tiltott támogatásnak.

A nemzetközi adójogi konfliktusokra megoldást egyrészt az adóharmonizáció – és természetesen nem az adók egységesítése - jelentené, amennyiben az egyenes adók körében az gyorsabban haladhatna, másrészt az Európai Unió Bíróságának eseti döntései. Az adóharmonizáció körében a gyorsabb haladást azonban mindenképpen akadályozza az az eljárási előírás¹⁷¹, miszerint az Európai Tanácsnak egyhangú szavazással kell a harmonizáció érdekében az irányelveket elfogadni. Az egyhangúságot nagyon nehéz volt a 15 tagállammal rendelkező Európai Közösségben is elérni, a 27 tagállamnál pedig szinte lehetetlen. Ezért

nyújtott támogatások, amelyek nem gyakorolnak kedvezőtlen hatást az egységes belső piac működésére vonatkozóan...stb. lásd erről bővebben: Öry Tamás (szerk.): Az Európai Unió adójoga, Osiris Kiadó, Budapest, 2003. 313.-321. és Római Szerződés 92.cikk (2)-(3).bekezdése, EUMSZ. 108.cikkét

¹⁶⁹ A magyar társasági adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 4.§ (28) bekezdése határozta meg a külföldön tevékenységet végző adóalany, azaz az off-shore cég fogalmát. A 19.§ (2) bekezdése értelmében az ilyen szervezet a 18%-os társasági adó helyett, csupán 3% társasági adót fizetett Magyarországon. 2003. január 1-től az off-shore cégek kedvezményes adózására vonatkozó jog azonban megszűnt, 2004-től pedig már egyáltalán nem alkalmazható.

¹⁷⁰ Lásd erről bővebben Erdős Éva: A közteherviselés elvének kiterjesztő értelmezése az európai adóharmonizáció tükrében Miskolci Jogi Szemle VI. évfolyam 2011. Különszám, 46-62.

¹⁷¹ EK szerződés 94. cikke, EUMSZ 114.cikke

történhet meg, hogy az egyenes adók körében az irányelvjavaslatok – mint ahogyan erre példa a közös konszolidált társasági adóalap bevezetésére irányuló irányelvjavaslat is – éveken át nem kerülnek elfogadásra. Ezért megoldást jelenthetne az EUM Szerződés olyan irányú módosítása, amely egyszerű, vagy a minősített többséggel történő elfogadást tenne lehetővé az adóharmonizációs intézkedések körében.

E szigorú – egyhangúságot megkövetelő szabály – kikerülését jelentette a Magatartási Kódex aláírása is, amely ugyan nem minősül európai uniós jogforrásnak, mégis olyan hatást tud kiváltani, mint egy uniós jogforrás. Példa erre, hogy Magyarország esetében az Európai Unióhoz való csatlakozáskor – 2004-ben – teljes egészében számon kérték rajtunk a káros adóverseny elleni harc terén tett intézkedéseinket, és a káros adóversenyt előidéző jogszabályi előírásaink megszüntetését. 2012-ben elmondható, hogy a társasági adómérték csökkentésével és az egykulcsos személyi jövedelemadó bevezetésével Magyarország az adóverseny rögzös útjára lépett, azonban a csatlakozáskor vállalt, káros adóverseny elleni jogharmonizációs előírásoknak továbbra is eleget tettünk.¹⁷²

A káros adóverseny elleni harc egyik legfontosabb *eszközeként* tekinthető az európai adóharmonizáció, melynek eredménye a másodlagos jogforrásokban öltöttek testet, így az OECD Káros adóverseny elleni harcról szóló Jelentésben, a Code of Conduct szabályozásában, és a Bizottság állami támogatásokról szóló Közleményében.

A Jelentésnek, a Magatartási Kódexnek, de a Bizottsági Közleménynek is jelentős számú követője van nem csak a tagállamok és a csatlakozásra váró államok köréből, hanem külső államokból is. Az aláírók aláírásukkal elfogadták e szabályokat és jogi kötéserő, szankció nélkül is önkéntesen követik azokat. A tagállamok vállalták, hogy nem vezetnek be olyan szabályokat nemzeti adójogalkotásukba, amelyek megvalósítják a káros adóversenyt, a meglévő szabályokat, melyek erre utalnak, megszüntetik. Ennek értelmében a tagállamok arra is kötelezettséget vállalnak, hogy adópolitikájukat a verseny torzítása nélkül alakítják ki, nem vezetnek be és nem alkalmaznak olyan adószabályozást, mely károsító hatással lenne a belső piacra, és amennyiben ilyen gyakorlat mégis kialakulna valamelyik tagállamban, akkor az arra vonatkozó jogszabályokat hatályon kívül helyezik. Annak érdekében, hogy a gyakorlat eredményes legyen, a tagállamok folyamatos rendszerességgel felülvizsgálják hatályos jogszabályaikat és adóügyi eljárásaikat, és ennek eredményéről tájékoztatják az Európai Unió

¹⁷² A teljesség igénye nélkül említhetjük, hogy a korábban a külföldi befektetőknek és a multinacionális társaságoknak adott társasági adókedvezményeinket megszüntettük, a korábban jogot szerzett külföldi adóalanyoknak adott kedvezmények kifizetése 2011. december 31-ig megtörtént. Az adóparadicsomi szabályozást már 2004-ig meg kellett szüntetni, azaz kikerült a társasági adóból a külföldön tevékenységet végző szervezet 3%-os adó fizetésének lehetősége, egységes lett a társasági adó mértéke. A székhelyáthelyezés problémájára pedig jöveset született a magyar Cartesio Bt. ügyében, melyet a jelen monográfiában a későbbiekben részletezek.

adóversennyel foglalkozó adópolitikai csoportját. Ezen felülvizsgálatok jelentés formájában az Európai Unió Tanácsának kerülnek továbbításra. A tagállamok a jövőben kialakítandó adópolitikájukat is megvitatás és véleményezés alá veszik a többi tagországgal, ezzel is segítve a jogbiztonságot és a káros adóversenytől mentes gyakorlatot.

A tagállamok ezzel mintegy elismerték ezen új szabályozási tendenciák létjogosultságát, és áthidalták a kezüket megkötő egyhangú szabályozást megkövetelő harmonizációs problémát, így egy új jogharmonizációs technika kialakításának lehetünk szemtanúi.

Megjegyezzük azonban, hogy a konszolidált társasági adóalapról szóló irányelv javaslat elutasításával Magyarország nem vált ki szimpátiát az Európai Unióban.

Összegzőképpen megállapíthatjuk, hogy az európai adóharmonizáció a közvetlen adók területén sok eredménnyel nem büszkélkedhet, az adóharmonizáció és az adószuverenitás állandó harca figyelhető meg ezen a területen. Az európai adóharmonizáció a közvetlen adók másodlagos szabályozásában azonban jelentős - bár jogforrásnak nem minősülő - eredményeket hozott a káros adóverseny elleni fellépésben. Az egységes belső piac működése szempontjából az adóverseny sok esetben lehet káros és versenytorzító hatású, mert eltéríti a nemzetközi tőkét és szolgálja az adóelkerülés negatív tendenciáját. A nemzeti elbánás elvének megsértése, a külföldi befektetők pozitív adódiszkriminációja a nemzetközi adójogi alapelvek megsértéséből eredő konfliktushelyzet. Az európai adóharmonizáció az európai adójog elsődleges és másodlagos jogforrásaival, az Európai Bíróság eseti döntéseivel és a jogi kötőerővel nem rendelkező, ám mégis a tagállamok által önkéntes jogkövetésével érvényesítendő szabályozásával feloldja a nemzetközi adójogviszonyokban keletkező konfliktusokat. Az európai adóharmonizációnak így azt mondhatjuk, hogy elmaradása ellenére mégis igen jelentős hatása van a káros adóverseny elleni harcban.

Ezt a jelentős hatást támasztja alá a magyar társasági adójogot érintő jogharmonizációs szabályozás. A társasági adót két területen érintette az adóharmonizáció igen erőteljesen. Az egyik terület a külföldi tulajdonú gazdasági társaságoknak adott pozitív adódiszkrimináció megvonása, a másik terület pedig az off-shore tevékenység engedélyezése, majd megszüntetésének előírása. A társasági adóban a külföldi tulajdonú társaságoknak adott pozitív beruházási adókedvezményeket 1996-tól kezdődően fokozatosan meg kellett szüntetni, és az abból folyó adókedvezményeket is csupán 2011. év végéig lehetett élvezni.

A külföldön tevékenységet végző adóalanyok (off-shore cégek) pedig 1996-os szabályozástól élvezhették a magyar társasági adóról szóló 1996.évi LXXXI. törvényben a 3%-os mértékű adóparadicsomi állapotot, azonban az Európai Unióhoz való csatlakozásunk érdekében ezt a jelentős kedvezményt is meg kellett szüntetni 2003. január 1-től. A magyar adóharmonizáció alapját a jogforrásnak nem minősülő Magatartási Kódex jelentette, így megállapíthatjuk, hogy az adóharmonizáció eredményes volt a magyar szabályozásban, a káros adóverseny

elleni harcban olyan szabályozás érvényesült, amelyik szankcionálás nélkül is elérte a kívánt hatást.

E fejezet zárszavaként pedig levonhatjuk azt a következtetést, hogy az európai adójog - mint az európai adóharmonizáció eredménye - alkalmas a nemzeti adórendszerek különbözőségéből és azonosságából eredő konfliktusok feloldására, így az egyes nemzetközi adójogi alapelvek - mint a nemzeti elbánás elve, a diszkrimináció tilalmának elve - megsértéséből eredő konfliktusok feloldására, vagy az adódiszkrimináció megszüntetésére. A folyamat elindult, az akadályozó tényezők megszüntetését Magyarország vállalta és továbbra is vállalnia kell az Európai Unió tagjaként.

13. Az adóverseny és a káros adóverseny – előnyei és hátrányai, a mellette és ellene szóló érvek

13.1. Befektetésösztönzés vagy káros adópolitika? Az adóversenyről és a káros adóversenyről

Nehezen eldönthető és sokszor visszatérő kérdés, hogy egy ország a befektetésösztönzést preferálja-e, vagy inkább ne használjon adójogi ösztönzőket, mert ezzel káros adópolitikát valósít meg? Ez a kérdés a rendszerváltás óta foglalkoztatja a gazdasági élet irányítóit, és a kérdés a mai napig aktuális, amit bizonyít az a tény is, hogy az Európai Unió az 1990-es évektől kezdődően visszatérően foglalkozik a témával. Kérdés, hogy a beruházások adójogi eszközökkel történő támogatásával megvalósítja-e egy ország a káros adópolitikát, vagy éppen a külföldi tőke beáramlásával a gazdasági életét teszi élénkebbé? Mikor valósít meg egy ország adóversenyt, és hol a határ az adóverseny és a káros adóverseny között? Ez az adóharmonizáció nagy kérdése is, és egyben nagy harca is, az Európai Unió szervei és a tagállamok között. Az adószuverenitás korlátozását ugyanis ellenzik a tagállamok, ugyanakkor az Európai Unió szerveinek beavatkozása a tagállami adózásba az európai adójogi szabályok betartása érdekében, elmaradhatatlan eszköze az adóharmonizációnak. Az adóharmonizáció által létrehozott európai adójog pedig a legfontosabb eszköze a káros adóverseny megállításának.

Adóverseny van, volt és lesz is Európában, de a kérdés az, hogy meddig lehet elmenni, hogy európai uniós szabályokat ne sértsünk vele? A rendszerváltás kezdetén, az 1990-es évek elején Magyarország élen járt a külföldi befektetőknek, azaz a működő tőke befektetőknek, beruházásoknak adott adókedvezményezés területén. Mára azonban már más ösztönzőket kell keresni a beruházás élénkítés érdekében az adókedvezmények helyett az európai adójogi előírások és korlátozások miatt. Tehát mára a beruházás ösztönzés adójogi, adópolitikai eszközei káros adópolitikának minősülnek, így nem megengedettek a diszkrimináció tilalma, és a nemzeti elbánás elvének érvényesítése miatt.

Hogy kell-e különbséget tennünk az adóverseny és a káros adóverseny értelmezése között arra vonatkozóan a szakirodalomban eltérő nézeteket találunk, az adóverseny és a káros adóverseny megkülönböztetésére vonatkozó nézetek nem egységesek. Az adóversenyről a szakirodalom különböző álláspontot foglal el abban a tekintetben, hogy meddig terjeszkedhet egy állam e kérdésben káros eredmények, azaz káros adópolitika megvalósítása nélkül. Deák Dániel¹⁷³ véleménye szerint az adóverseny és a káros adóverseny közötti határ nem húzható meg, azaz nincs ok arra, hogy a káros adóversenyt megkülönböztessük a nem

¹⁷³ Deák Dániel: Adóverseny a kibővített Európai Unióban, *Gazdaság és Jog*, 2005.január., 1.szám 20.o

káros adóversenytől, ugyanis álláspontja szerint a nem káros adóversennyel összefüggésben is megállapíthatjuk, hogy az korlátozza és torzítja a szabad versenyt. Galántainé Máté Zsuzsanna véleménye szerint¹⁷⁴ „végtelenen szemlélve, a piacgazdaság körülményei között maga az adóztatás ténye is a „normálistól eltérő” viszonyokat eredményez. Véleménye szerint a közösségi joggyakorlat (EK és EU bírósági döntések) alapján az olyan egyenes adóra vonatkozó jogi előírás tekinthető károsnak, amely tartósan és szisztematikusan sérti a fiskális semlegességet, ha tehát nem felel meg az adórendszer természetének, vagy belső szerkezetének.”¹⁷⁵ Deák Dániel szerint ezért azt kell a kérdés kapcsán vizsgálni, hogy a konkrét adójog előírásai szervesen illeszkednek-e az azt körülvevő adórendszerbe.¹⁷⁶

Álláspontom szerint azt megállapíthatjuk, hogy a káros adóverseny problémája elsősorban a társasági adózásban csapódik le, és a társasági adózásban a kivételes preferenciák, befektetői, beruházási adókedvezmények, a külföldi tulajdonú, vagy vegyesvállalatoknak adott preferenciák, az adódiszkrimináció, a szelektivitás nemcsak az adók, hanem az uniós versenyjog előírásai alapján is meg nem engedett eszköznek számítanak. Ebben véleményem megegyezik az idézett szerzőkkel, azonban kiegészíteném még azzal, hogy abban az esetben, amikor torzul a közteherviselés elve, azaz az adófizető nem ott fizet adót, ahol a közszolgáltatásokat valójában igénybe veszi, vagyis más, külföldi államban fizet csekély mértékű adót vagy illetéket a cége bejegyeztetésért, és közben a saját, hazai államban veszi igénybe a közszolgáltatásokat, de ott ahhoz nem járul hozzá, káros adóversenyről beszélhetünk. Ennek tipikus esete az adóparadicsomi szabály alkalmazása.¹⁷⁷

¹⁷⁴ Galántainé Máté Zsuzsanna: Adóverseny az Európai Unióban, Hitelintézet Szemle 2005. Negyedik évfolyam 5-6.szám, 50-51.o.

¹⁷⁵ 173/73., Italian Republic v. Commission, ECR (1974) in Galántainé Máté Zsuzsanna (2005) 51.o.

¹⁷⁶ Deák D.(2005) i.m. 18.o. hivatkozva: Galántainé M. Zs. (2005)51.o.

¹⁷⁷ Ebben a helyzetben volt Magyarország is, ahol igénybe lehetett venni a külföldi társaságok részéről egy igen kedvezményes 3%-os társasági adókulcsot. A magyarországi off-shore szabályokat az európai adóharmonizáció hatására hatályon kívül kellett helyezni az Európai Unióhoz való csatlakozásunkkor. lásd erről bővebben: Erdős Éva – Kovács Kitti: Az adóoptimalizálás egyik eszköze: az offshore jelenség térnyerése és gyakorlati nehézségei Gazdaság és Jog HVG ORAC , Lap és Könyvkiadó Kft. Budapest, XVIII. évfolyam , 2010/1.szám 17-21.o.

13.2. A káros adóverseny megjelenési területei, pozitívumai és negatívumai

Az adóverseny és a káros adóverseny, amint azt a fentiekben is láthattuk, sok esetben összemosódik.

13.2.1. Az adóverseny, káros adóverseny megjelenési területei

Nézzük először az adóverseny és a már tisztességtelen adóverseny elkülönítése, és az adóverseny mellett és ellen szóló érvek számbavétele előtt, hogy melyek lehetnek leggyakrabban a megjelenési területei az adóversenynek és a káros adóversenynek.¹⁷⁸

Megállapíthatjuk, hogy az adóversenynek és a káros adóversenynek különböző megjelenési formái lehetnek, de az alábbi területek feltétlenül ebbe a kategóriába tartoznak:

- a külföldi befektetők, beruházók adókedvezményezése, a pozitív adó megkülönböztetés a külföldi tőke javára – az adódiszkrimináció esete.¹⁷⁹
- Az adóelkerülés, adóminimalizálás káros esete – adóparadicsomok (off-shore cégek) létrehozásának engedélyezése.¹⁸⁰
- Az Európai Unió által tiltott, azaz össze nem egyeztethető állami támogatások, melyek káros adóversenyt keletkeztetnek.
- A tőke szabad mozgásával (nemzetközi tőkeáramlás) és a letelepedési szabadsággal kapcsolatos korlátozó esetek, a másik tagállamba történő székhelyáthelyezésekkel megvalósuló adóelkerülések problémái,
- az átlagostól és a környező országoktól eltérő alacsony adókulcsok, adószint alkalmazása, melynek tőkeelszívó és a nemzetközi tőkeáramlást befolyásoló hatása lehet.

A vizsgálódást tehát elsősorban ezeken a területeken kell folytatni, amikor az adóverseny mellett és ellene szóló érveket kívánjuk felsorakoztatni. Az Európai Unió az egységes belső európai piac megteremtésével és működésével

¹⁷⁸ Jelen monográfia következő fejezeteiben részletesen fogok kitérni a káros adóverseny megjelenési területeire.

¹⁷⁹ lásd e témáról bővebben: Erdős Éva-Rác Rita: A jövedelemadóval kapcsolatos diszkriminatív rendelkezések igazolhatósága a közösségi jogban az Európai Bíróság ítélkezési gyakorlatának tükrében I. Publicationes Universitatis Miskolcensis , Sectio Juridica et Politica, Tomus XXVII/1. Miskolc University Press, 2009., 257- 287. o., és Erdős Éva –Rác Rita: A jövedelemadóval kapcsolatos diszkriminatív nemzeti rendelkezések igazolhatósága az uniós jogban az Európai Bírósága ítélkezési gyakorlatának tükrében II.rész (társszerző: Rác Rita) Publicationes Universitatis Miskolcensis , Sectio Juridica et Politica, Tomus XXVIII. Miskolc University Press, Miskolc, 2010. 189-209.o.

¹⁸⁰ Erdős Éva – Kovács Kitti: Az adóoptimalizálás egyik eszköze: az offshore jelenség térnyerése és gyakorlati nehézségei Gazdaság és Jog HVG ORAC , Lap és Könyvkiadó Kft. Budapest, XVIII. évfolyam , 2010/1.szám 17-21.o.

mindenképpen kiterjeszti az adóverseny fogalmát, és ezzel egyre nehezebb feladat elé állítja a tagállamokat a nemzetközi tőkéért folytatott és a káros adóverseny elleni harcban.

Az adóverseny jelentkezhethet egy adott államon belül is, azonban az európai uniós szabályoknak való megfelelés szempontjából az adóversenynek az egyes államok között van jelentősége. Leszögezhetjük azt is, hogy az adóverseny előbb jelentkezett, mint a káros adóverseny, és amint az adóverseny egyre inkább gazdasági torzulást okozott, figyeltek fel a nemzetközi szervezetek az adóverseny káros tényezőinek hatására, és léptek fel ellene.

Az *első* ilyen károkat okozó, gazdasági versenyt torzító helyzet: az egyes államokon belül megvalósított adóverseny a külföldi és belföldi befektetők megkülönböztetése az adókedvezmények terén, a közvetlen külföldi tőkebefektetők javára.

Az adó szabályok kialakítása és ezen belül annak megállapítása, hogy egy adott állam milyen adókat vet ki, kiket és mit adóztat meg, milyen adóalapot, adó mértéket állapít meg, valamint, hogy milyen és mennyi kedvezményt ad, vagy milyen mentességi szabályokat alkalmaz, minden állam belügye és szuverenitásából adódó jogosultsága. Ebbe a nemzetközi szervezetek, így az Európai Unió sem szólhat bele. Az adózás kérdése az európai normákban szubszidiaritást élvez, ami azt jelenti, hogy tagállami hatáskör. Azonban vannak területei, amelyeken belül az európai uniós jogforrások elsőbbséget élveznek, és feltétlen betartást követelnek meg. Ilyen terület az adódiszkrimináció és legelsősorban a külföldi befektetőknek adott adókedvezmények területe, amely tiltott tevékenységnek számít az európai szabályozás szerint. A külföldi és belföldi adóalanyok diszkriminációja egy országon belül feszültséghez vezet, de nemzetközi negatív hatása is van. Megállapíthatjuk, hogy a külföldi adóalanyok pozitív diszkriminációja nemcsak azért káros, mert különbséget tesz egy adott államban az adóalanyok között, hanem azért is, mert nemzetközi adójogi konfliktushoz vezet, sérti az egyenlő elbánás nemzetközi adójogi alapelvét, a diszkrimináció tilalmának nemzetközi adójogi alapelvét. Ezen kívül azért is káros, mert torzítja a gazdasági versenyt, azzal, hogy eltéríti a nemzetközi tőke áramlását egy olyan irányba, ahol a legkevesebb adót kell fizetnie a külföldi adóalanyoknak. Az adóverseny ezen területén leszögezhetjük, hogy az adóverseny ebben az esetben az államok között jelentkezik, és a külföldi tőkéért folytatott versengés formájában ölt testet, míg a káros adóversenyt okozó rendelkezés az adott államon belül is feszültséget okoz.

Ugyanígy beszélhetünk az adóverseny káros adóversenyt előidéző *másik* területéről, az egyes államok adórendszerén belül a megkülönböztető állami támogatások nyújtásáról. Az állami támogatások ugyanis ugyanazt a káros adóversenyt valószínűsítik meg, mint a külföldieknek adott adókedvezmények. Az

Európai Unió Bizottsága Közleményt¹⁸¹ adott ki, hogy az állami támogatások és az adókedvezmények azonos megítélés alá esnek.

Újabb területe az adóversenynek, amit már károsnak minősíthetünk az off-shore tevékenység, amely az adóelkerülés egyik eszköze is. Off-shore tevékenységről akkor beszélünk, amikor egy országban nem vagy csak nagyon csekély mértékű adót kell fizetnie a külföldi tulajdonú vállalatnak, ugyanakkor a tevékenységét ez a vállalat nem ott végzi, ahol adóalanyként regisztráltatta magát, hanem a saját nemzeti országában, ahol azonban adót nem fizet a nyeresége után. A káros hatást itt az okozza, hogy a külföldi adóalany nem ott járul hozzá a közterhekhez, ahol a közszolgáltatásokat valójában igénybe veszi, így eltéríti az adóztatás igazságosságát és megszegi a közteherviselés adójogi alapelvét. A közterhekhez mindenkinek vagyonával és jövedelmével arányosan kell hozzájárulnia, és ezzel a hozzájárulással egyben a közszolgáltatásokhoz is megtörténik a hozzájárulás. Az adóparadicsomban regisztrált vállalkozás azonban az adóparadicsom országában fizet csekély mértékű adót, azonban tevékenységét otthon, a hazájában végzi, ott azonban egyáltalán nem járul hozzá a közszolgáltatásokhoz, viszont ott veszi igénybe azokat. Ez a tendencia károsan befolyásolja a nemzetközi tőkeáramlást is, mivel a vállalkozások szívesen viszik olyan országba a nyereségüket, vagyis vállalkozásuk székhelyét, ahol nem vagy csak csekély mértékű adót kell fizetni., ráadásul elbújthatják nyereségüket. A tőkekivitel off-shore cégekbe még nem tilos az európai adójogi szabályok szerint, csak egy adott állam adórendszerében az off-shore rendelkezések alkalmazása ütközik európai adójogi előírásokba, így a káros adóverseny elleni Magatartási Kódexbe. Az off-shore vállalkozás alapítása az adótervezés, adóminimalizálás eszköze lehet, mert az Európai Unió tagállamaiban már nem lehet ilyen szabályokat alkotni, azonban Európán kívül még bőven találunk adóparadicsomokat. A nemzetközi tőkeáramlás ekkor is negatív irányba eltérül, de Európán kívül a nemzetközi szervezeteknek nincs hatásköre beleavatkozni ebbe a káros folyamatba. Ugyanakkor a tőkekivitel adóparadicsomokba ugyanúgy negatív hatással jár, mint amikor Európán belül alkalmazzák az off-shore alapítás szabályait. Így tett Ciprus, Málta és Magyarország is. Hazánkban a külföldön tevékenységet végző szervezetnek kellett mindössze 3%-os társasági adót fizetni¹⁸² az általános 18% helyett. Az európai jogharmonizációs kötelezettség miatt azonban hatályon kívül kellett helyezni ezt a szabályt a társasági adóból, és ugyancsak meg kellett szüntetnie Ciprusnak és Máltának is az adóparadicsomok engedélyezésére vonatkozó szabályát. A konfliktus azonban így is megmaradt, és a megoldást az jelenthetné, ha európai uniós jogforrás tiltaná az adóparadicsomi országokba történő nyereségkivitelt, vagy a tagállamok alkotmányos alapelvei szintre emelnék azt az elvet, miszerint aki igénybe veszi a közszolgáltatását egy adott államnak, akkor ahhoz abban az

¹⁸¹ Bizottsági Közlemény az állami támogatásokról, lásd: Öry Tamás(szerk.):Az Európai Unió adójoga, Osiris Kiadó, Budapest,2003. 313-321.o.

¹⁸² az 1996.évi LXXXI tv..szerint a társasági adó mértéke ekkor 18% , majd később is még 16% volt minden más társaságra.

országban, ahol azt igénybe veszi, hozzá is kell járulnia. Vagyis mindenki ott járuljon hozzá a közszolgáltatásokhoz, ahol azt valóban igénybe veszi.¹⁸³ Tulajdonképpen ez a tevékenység is adóversenyt keletkeztet, csak nem Európán belüli országok között, hanem Európán kívül, és ennek az adóversenynek a hatására az adószerkezet károsan átalakul, ugyanis a kieső adóbevételt pótolnia kell az országnak, ugyanis másképp nem lesz meg az egyensúly az adóbevételek, közterhek és a kiadások, közszolgáltatások között. Ez pedig az adószerkezet átalakításához vezet, mivel a kieső társasági adóbevételt esetleg fogyasztásra háruló adókkal, vagy a munka közterheire vonatkozó adóval kell pótolni.¹⁸⁴

Ha megvizsgáljuk az off-shore tevékenység területére eső, káros adóversenyt előidéző magatartást, megállapíthatjuk, hogy az első esetben (off-shore szabályozás engedélyezése, adóparadicsomi szabály alkalmazása) az európai állam adószabálya miatt térül el a nemzetközi tőkeáramlás, míg a második esetben (külföldi, Európán kívüli adóparadicsomba történő cég alapítás és nyereségkivitel) az adott társaság magatartása valósítja meg a káros adóversenyt és nem az adott európai ország.¹⁸⁵

Az adóverseny fentiekben említett három eseténél, tehát megállapíthatjuk, hogy az adóverseny az államok közötti verseny színtereként értelmezhető kategória, míg káros adóverseny egy adott államon belül is kialakulhat a belföldi és a külföldi adóalanyok között, a nemzeti elbánás elvének megsértésével és az adódiszkriminációval. Álláspontom szerint az adóverseny jelenleg még tágabb kategóriát és fogalmat jelent, mint a káros adóverseny, ugyanis az adóversenyt nem minősíti károsnak az Európai Unió, amennyiben az nem európai országok között valósul meg.

Az adóverseny legegyszerűbb megjelenési formája, amikor egy adott állam adószintje alacsonyabb, mint az öt körülvevő államoké. Azonban ha ez nem az Európai unión belül történik meg, akkor az európai uniós szabályozás nem is foglalkozhat vele. Ez alól kivételt jelenthet az adókikerülés esete és más kriminalizációs adóesetek, amelyek kiirtandók az adott tagállam belső nemzeti adószabályaiból. Megállapíthatjuk azt is tézisként, hogy az adóversennyel az Európai Unió nem minden esetben tud (és akar) mit kezdeni, azonban amennyiben az adóversenynek nemzetközi tőkeáramlást eltérítő és versenytorzító hatása van az európai tagállamokra nézve, akkor már káros adóversenyről beszélünk, és az Európai Unió beavatkozhat az európai uniós előírás érvényesülése érdekében. Az adóverseny egy bizonyos szintig minden tagállam belügye, a nemzeti adószuverenitás eredménye, csak arra kell figyelni, hogy káros adóversenyt tiltó szabályozásba ne ütközzön.

¹⁸³ Ez alól kivételt jelenthetnek a kettős adóztatás alóli korlátozások, nemzetközi egyezmények

¹⁸⁴ lásd erről bővebben: Galántainé Máté Zsuzsanna: Adóverseny az Európai Unióban, Hitelintézet Szemle 2005. negyedik évfolyam 5.-6. szám, 56.-58.o.

¹⁸⁵ Megjegyzem éppen ezért nem tehet ez ellen semmit az Európai Unió a káros adóversenyt előidéző magatartás ellenére sem.

Megállapítható az is tézisként, hogy egy tagállam belső nemzeti szabálya bizonyos esetben sérthet európai uniós előírást, azonban a teljes adórendszerre nem állapítható meg ugyanez. Vagyis amennyiben egy adott állam alacsony adókulcsot alkalmaz, annak érdekében, hogy a működő külföldi tőkét becsalogassa az országba, ezzel nem követhet el káros adóversenyt előidéző magatartást, mivel ez az adott állam szuverenitásából fakadó jogosultsága. Az alacsony adószint elérése érdekében alkalmazott alacsony adókulcs kérdésébe az Európai Unió az adószuverenitás tiszteletben tartása miatt nem szól bele, igaz, hogy ezzel teret enged az egyes államok által megvalósított káros adóversenyt előidéző magatartásnak, mivel a tagállamok társasági adókulcsai között elég nagy eltérések vannak.¹⁸⁶ Ez jelenleg ellentmondás, ami feloldásra vár, ugyanis az adószuverenitás tiszteletben tartása nemzeti érdek ugyan, de kérdés, hogy az adószuverenitás határa meddig terjedhet, a fenti példával illusztrált eltérő adószinteket meddig fogja jó szemmel nézni az Európai Unió?

13.2.2. Az adóverseny pozitívumai és negatívumai

Összefoglalóan megállapíthatjuk, hogy az adóverseny előnye és hátránya, vagyis a mellette és ellene szóló érvek a következők:

Mellette: Az adóverseny lehet pozitív, mert gazdaság élénkítő hatása van. A külföldi tőke vonzásával megnő a termelés, megindulhat és emelkedhet a gazdasági növekedés, és ezzel megnőhet az adóbevétel/ közbevételek is.

Ellene: Az adószint csökkentésével azonban együtt járhat az a káros folyamat, hogy a kieső adóbevételt valahonnan pótolni kell. A pótlás eredményezheti a közszolgáltatások visszaesését (ekkor ugyanis kevesebb közbevételekre van szükség), az állami szerepek visszavonulását, ami nem mindig szerencsés. A pótlás ugyanakkor eredményezheti más közterhek szintjének emelését is, ami ugyancsak nem jelent megoldást (jó megoldást) az adóalanyok oldaláról és a gazdaság fejlődése szempontjából sem.

Mellette: Az adóverseny az országokat az adószint csökkentésére készíti, ugyanis ha a környező országokban alacsonyabb adószint van, akkor a tőke oda áramlik, és a hazai vállalkozások is áttehetik központjukat és tevékenységüket a másik államba. Ez pedig az államokat adócsökkentésre készíti, hogy megőrizték vállalkozásaikat. Ez viszont előnyös lehet a vállalkozások számára.

Ellene: Az előzőekben említett magatartás ellen a 2. pontban leírtak szólnak.

Mellette: A kedvező adópolitikával való tőkevonzás a kevésbé fejlett országok számára a felzárkózás eszköze lehet.¹⁸⁷

¹⁸⁶ Lásd 4.számú mellékletet a társasági adókulcsokról.

¹⁸⁷ Galántainé Máté Zsuzsanna: Adóverseny az Európai Unióban, Hitelintézetű Szemle 2005. negyedik évfolyam 5.-6. szám,57.o.

Mellette: A külföldi működő tőke vonzásával egy adott állam a kedvező adópolitikával elősegítheti versenyképességét, világgazdasági szerepének növelését.¹⁸⁸

Mellette: A hatékonyabb adózás lehetősége kedvezően hat a versenysemlegesség elvének érvényesülésére, ugyanis az adórendszerek versenye az erőforrások jobb allokációját és jólétet eredményezhet.¹⁸⁹

Mellette: Az általános adóteher csökkenés, a tagállamok egymáshoz közelítő adószintje hozzájárulhat az EU, mint globális üzleti partner versenyképességének a növeléséhez.¹⁹⁰

Az adóverseny hátránya, az ellene szóló érvek:

Eltéríti – károsan – a nemzetközi tőkeáramlást és negatívan befolyásolja ezzel a gazdasági versenyt. Lehetnek „kiürülő” országok, ahonnan más országba vándorol a termelő tőke, máshol hoznak majd eredményt, ezzel csökkentve a másik ország gazdasági növekedését és versenyképességét.

Sérül a közteherviselés elve, amennyiben a székhelyét más országba áttelepítő vállalkozás nem ott fog hozzájárulni a közszolgáltatásokhoz, ahol azt valójában igénybe veszi.

Sérül az adóalanyok egyenlő elbánásának elve, az adóalanyok közötti egyenlőség, a külföldi adóalanyoknak adott kedvezmények pozitív adódiszkriminációt idéznek elő.

A külföldi tőkebefektetések kedvezményével sérül a diszkrimináció tilalmának adójogi alapelve.

Hátrányosak az off-shore szabályok mind az alapítás engedélyezése, mind a tőkekivitel adóparadicsomba való engedélyezése esetében. Eltéríti a közszolgáltatásokhoz való hozzájárulás alapelvét, kedvezőtlenül alakítja az adószintet, meggyengíti a gazdaságot.

Eltéríti az adórendszer igazságosságát. Hiszen igazságos az adórendszer – többek között – ha a közszolgáltatásokhoz mindenki hozzájárul a közterhek befizetésével, aki azokat igénybe is veszi. Az a vállalkozás, amelyik átviszi a székhelyét egy olyan országba ahol nem kell adót fizetnie, de közben otthon végzi a tevékenységét (külföldön tevékenységet végző szervezet), nem járul hozzá a közszolgáltatáshoz ott, ahol azt valójában igénybe veszi, ezzel sérül és felborul az adórendszer. Csökken az adóbevétel, amit pótolni kell.

¹⁸⁸ Galántainé Máté Zsuzsanna: Problémák és újabb törekvések az Európai Unió társasági adózásában, PhD értekezés, Széchenyi István Egyetem Győr, Multidiszciplináris Társadalomtudományi Doktori Iskola, 2008.szeptember, 197-199.o.

¹⁸⁹Galántainé Máté Zsuzsanna: Problémák és újabb törekvések az Európai Unió társasági adózásában, PhD értekezés, Széchenyi István Egyetem Győr, Multidiszciplináris Társadalomtudományi Doktori Iskola, 2008.szeptember, 197.o.

¹⁹⁰Galántainé (2008) i.m., 197-198.o.

Az adóelkerülés egyéb esete, amikor egy vállalkozás áthelyezi a székhelyét egy alacsonyabb adószintet alkalmazó országba, ugyancsak káros hatást vált ki a kieső adóbevétellel.

Eltéríti az adózás semlegességét azzal, hogy torzíthatja a beruházások területenkénti (egy adott országban) megoszlását, és ezzel felboríthatja a foglalkoztatás megfelelő eloszlását. Munkahelyek szűnhetnek meg, régiók elszegényesedéséhez is vezethet ez a jelenség.

Rontja a jogszabályok átláthatóságát és stabilitását, a jogbiztonságot, ugyanis az adóverseny gyorsan és gyakran változó jogszabályokat követel, és eredményezheti egymásnak ellentmondó jogszabályok létrejöttét is. Ezzel még nagyobb lehetőséget kínál az adókikerülésre, az adóminimalizálásra.¹⁹¹

Az államok adórendszerére is negatív hatást gyakorol, mivel az adóteher a mobil termelési tényezőkről az immobil adóalapokra helyeződik át, és ezzel torzul az adószervezet. Megnö a helyi polgárok adóterhelése, a munkaerőre és a fogasztásra terhelődik az adóztatás a kieső adóbevételek pótlása érdekében.¹⁹²

Látható a fenti felsorolásból, hogy az adóverseny ugyan járhat előnnyel, azonban több a negatív hatása. Vitatkozhatunk, hogy melyik magatartás éri meg jobban – leegyszerűsítve a kérdést – az adóbevételek növelésével együtt járó adóverseny, avagy az adóbevételek csökkenését magával hozó magatartás. A fentiekből azonban látható, hogy nem ilyen egyszerű a kérdés megítélése. Nem ilyen egyszerű a kérdés Magyarország számára sem¹⁹³, már csak azért sem, mivel az Európai Unió tagja vagyunk, így szabályait, az európai uniós szabályok elsőbbségének elvét nekünk is be kell tartani, mint ahogyan a többi tagállamnak is.

Mivel az Európai Unió szabályozása jelentős hatással van a beruházás ösztönzés adójogára, a társasági adókedvezmények alakulására, a káros adóverseny elleni harc pedig jelentősen befolyásolja az adórendszer szabályozását, ezért a következő fejezetekben a káros adóverseny fentiekben ismertetett öt megjelenési formáját, területét mutatom be részletesen.

Ennek megfelelően vizsgálom a külföldi működő tőke befektetések adókedvezményezését, a pozitív adómegkülönböztetés esetét a külföldi tőke javára – az adódiszkrimináció esetét; az Európai Unió által összeegyeztethető és meg nem engedett állami támogatások szabályozását, melyek káros adóversenyt keletkeztetnek; az adóelkerülés, adóminimalizálás káros esetét – adóparadicsomok

¹⁹¹ Galántainé Máté Zsuzsanna: Problémák és újabb törekvések az Európai Unió társasági adózásában PhD. értekezés, Széchenyi István Egyetem, Győr, Multidiszciplináris Társadalomtudományi Doktori Iskola, 2008. 197-199.o.

¹⁹² Mike Károly: A gazdaságpolitikai döntéshozatal nemzetek fölötti centralizációja és a közösségi gazdaságtan, Közgazdasági Szemle, L.évf., 2003, március 254-268.o. hivatkozik rá: Galántainé (2005).58.o.

¹⁹³ 2012-ben Magyarország kormánya az adóversenyt szorgalmazza, adócsökkentést hajtottak végre a társasági adóban, személyi jövedelemadóban, és ennek a magatartásnak felel meg az a koncepció is, mely szerint nem támogatjuk az Európai Bizottság CCCTB (közös konszolidált társasági adóalap) irányelv javaslatát sem.

(off-shore cégek) létrehozásának engedélyezési szabályait; a tőke szabad mozgásával (nemzetközi tőkeáramlás) és a letelepedési szabadsággal kapcsolatos adóelkerülési eseteket, azaz a másik tagállamba történő székhelyáthelyezésekkel megvalósuló adóelkerülések problémáit és végül a környező országoktól eltérő alacsony adószint alkalmazásának, melynek tőkeelszívó és a nemzetközi tőkeáramlást negatívan befolyásoló hatása lehet - problémáit, azaz az adószuverenitás és az adóverseny összefüggéseire térek ki.

14. A káros adóverseny területei (1): a külföldi működő- tőke befektetések adókedvezményeinek szabályozása - a beruházásösztönzés korszakai a magyar adójogban

14.1. A beruházásösztönzés adójogi korszakai és jellemzői a magyar adójog áttekintésében

A nemzetközi tőkeáramlást, a külföldi működő tőkebefektetéseket befolyásoló tényezők közül a külföldi beruházók elsősorban a választott ország gazdasági és piaci előnyeit és hátrányait veszik figyelembe. A külföldi befektetések védelmének legnagyobb garanciája az adott ország időálló és kiszámítható jogrendszere, a jogi keretek stabilitása. A külföldi beruházók döntéseit a gazdaság tekintetében az alacsony munkabérű, de jó szaktudású munkaerő, a piac stabilitása és az alacsony adószint vagy jelentős adókedvezmények határozzák meg. Mindezeket a körülményeket próbálta biztosítani Magyarország a gazdasági és politikai rendszerváltást követően az 1990-es évek elején a külföldi működő tőke befektetőknél. E fejezetben áttekintem az erre vonatkozó szabályozás változásait, az európai adóharmonizáció magyar adójogi vonatkozásait.

A beruházásösztönzés hazai adójogi szabályozásának történetében több korszakot különíthetünk el, hazánk gazdasági fejlődésének megfelelően a külföldi befektetőkre vonatkozó adókedvezmények vonatkozásában.

- 1.) A rendszerváltás idején és az azt követő – első időszakban – a külföldi tőkére éhes gazdasági környezetben a külföldi működő tőke befektetések adójogi kedvezményezése jellemezte a társasági nyereségadóztatásunkat. Ezt a korszakot nevezhetnénk a külföldi befektetőknél adott adókedvezmények tekintetében a virágkornak, mivel a privatizáció során kevésnek bizonyuló belföldi tőke kiegészítésére vonzani kellett az országba a külföldi tőkét, melynek egyik legjelentősebb eszköze az adójog volt, azaz a társaságok adózása során alkalmazott adókedvezmények.
- 2.) Ezt követően az európai jogharmonizáció kezdte éreztetni hatását a befektetésösztönzések terén, ekkor elkezdődött az adódiszkrimináció megszüntetése, azaz az egészen vagy nagyobb részben külföldi tulajdonú társas vállalkozások adójogi kedvezményezésének megszüntetési időszaka következett. Helyébe kormány kedvezmények kerültek, melyek nem ütköztek európai uniós adójogi előírásokba, így az adóharmonizáció követelményeit már figyelembe vettük. Ekkor azonban még ellenkező tendencia is megfigyelhető volt, ugyanis ebben az időszakban jelen volt a magyar adószabályozás területén a magyar „adóparadicsomi”, azaz off-shore szabály, a csak kifejezetten külföldi tulajdonban álló társaságok, a

külföldi befektetők társasági adókedvezményezése.¹⁹⁴ A magyar adójogban az off-shore társaság eleinte a külföldi befektető, majd később a „külföldön tevékenységet végző” szervezet elnevezéssel szerepelt a társasági adóban.

- 3.) Az európai adóharmonizációs követelményeknek való megfelelés érdekében az Európai Unióhoz csatlakozásunkig a kedvezmények további leépítése következett. Ebben az időszakban a magyar adóparadicsomi szabályok kivezetésére került sor a társasági adóból, valamint a helyi iparüzési adó vállalkozási adókedvezményeinek a megszüntetése jellemezte a vállalkozások adózását. A társasági adóban elrejtett „adóparadicsomi” szabály szerint, a külföldön tevékenységet végző szervezet az akkor érvényben lévő 18%-os társasági adókulcs helyett mindössze 3% adókulccsal adózott, amennyiben megfelelt a következő feltételeknek: 100%-ban külföldi tulajdonú, de Magyarországon bejegyzett korlátolt felelősségű társaság vagy részvénytársaság, amelyek még egyéb feltételeknek is megfelelt, azonban fontos feltétel volt, hogy tevékenységét külföldön végezze. Mivel ez a szabályozás teljes egészében megvalósította az adóelkerülő magatartást, vagyis az ilyen vállalkozás (off-shore cég) nem vagy csak minimális mértékben járult hozzá a közszolgáltatásokhoz, ugyanakkor a közszolgáltatásokat valójában máshol „élvezte”, máshol vette igénybe, ott viszont ahol igénybe vette a közszolgáltatásokat, nem járult hozzá azokhoz. Ez a magatartás pedig teljes egészében megvalósította az európai adóharmonizációban akkor már üldözött, káros adóversenyt, így Magyarországnak is ki kellett vezetnie a jogszabályaiból ezt a rendelkezést. 2003-tól már nem lehetett alapítani ilyen feltétellel Magyarországon ilyen vállalkozást, és nem kaphatta meg a 3%-os kedvezményes adómértéket sem.
- 4.) A következő időszak a csatlakozást követő és jelen időszakban is tartó korszak, mely az átmeneti időszak nevet viselheti, mivel ebben az időszakban a csatlakozást követően még átmenetileg élvezhették 2011-ig azok a külföldi beruházások a már alanyi jogon korábban megszerzett 10-15 éves adókedvezményeket és beruházási adókedvezményeket, melyek által beruházási adókedvezményben részesültek és azok még nem teltek le, új ilyen jellegű szabályokat azonban már nem vezethettünk be. Ebben az időszakban a beruházás ösztönzés más értelmet nyert, más tartalmat kapott az adójogban, áttevődött a hangsúly a külföldi befektetőknek adott kedvezményekről más kedvezményekre, melyeket az európai adóharmonizáció is támogat és nem tilt, így a kis -és középvállalkozások kedvezményezésére, a kutatás-fejlesztés kedvezményezésére és a

¹⁹⁴ A társasági adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 4.§ (28) és 19.§(2) bekezdése. A jogszabály ezen szakaszait a 2002.évi XLVII.tv 303§(10). bekezdése hatályon kívül helyezte. Hatálytalan 2006.január 1-től. Alapításra való jogosultság utolsó éve: 2003.

környezetvédelem is megjelent az ösztönzések között. Jelenleg pedig megállapíthatjuk, hogy a hazai adószabályozás területén megjelent az adóverseny, mely újabb problémákat vet fel, az adójoggal összefüggő állami szuverenitás és annak európai uniós szabályozással való összeegyeztethetősége kapcsán.

A harmadik és negyedik korszak a külföldi befektetőkre vonatkozó adókedvezmények tekintetében együtt is említhető, de 2004-től Magyarország Európai Unióhoz való csatlakozásától célszerű külön vizsgálni az adójogi szabályozást.

A beruházásösztönzés tárgyalása kapcsán feltétlenül említenünk kell az adóverseny és a káros adóverseny problematikáját és összefüggését az adókedvezményekkel. Megállapíthatjuk, hogy ma már nem a külföldi befektetések adókedvezménnyel való ösztönzése a jellemző az adójogban, hanem éppen ellenkezőleg a káros adóverseny elleni harc, azaz a káros adópolitika megszüntetése.

Ebben a fejezetben a beruházásösztönzés legfontosabb, kiemelt forduló pontjaira mutatok rá, így az adódiszkrimináció megszüntetésére, a külföldi befektetések adókedvezményeinek a megszüntetésére, a káros adóverseny elleni harc hazai eredményeire, és a beruházás ösztönzés új prioritására, mint a környezetvédelem kedvezményezésére.

14.2. A külföldi befektetésekhez kapcsolódó adókedvezmények a magyar adójogban

Tekintsük át a fentiekben vázolt négy korszak jellemző beruházásösztönző rendelkezéseit és az Európai Unió jogharmonizációs előírásait. Az elemzés azt a célt szolgálja, hogy egy-egy jellemző intézkedésre mutasson rá.

A szabályozás a vállalkozásoknak nyújtott beruházási adókedvezményekre vonatkozik, vagyis a társasági adóban rögzített adókedvezményeket kell áttekinteni.

14.2.1 A beruházásösztönzés kezdeti szakasza: Az 1990.-1994-ig tartó időszak a magyar adójogban - A virágkor

Az első – befektetésösztönző – időszakban a piacgazdaság feltételeinek megvalósítása volt a cél, így a külföldi érdekeltségű társaságok nagy mértékű nyereségadó¹⁹⁵, majd társasági ¹⁹⁶adókedvezményben részesültek

¹⁹⁵ A mai értelemben felfogható nyereségadóztatás Magyarországon 1989 óta, valódi társasági adózás 1992 óta létezik. Lásd erről bővebben: Földes Gábor: XI. fejezet. A jövedelemadók, III. A szervezetek jövedelmének adóztatása: a társasági adó és az osztalékadó in: Pénzügyi jog II. (szerk.Földes Gábor) Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó Budapest, 1997. 80-97.o

¹⁹⁶ A gazdálkodó szervezetek jövedelemszabályozásáról 1988-tól: a 40/1987.(X.10.) MT rendelet, az azt módosító 95/1987. (XII..31.) MT rendelet és a végrehajtásukra kiadott 45/1987. (X.14.) PM .rendelet szolt.

Magyarországon. Kifejezetten prioritást élvezett a külföldi tőkebevonás, és azok a külföldi, vagy részben külföldi tulajdonú, de Magyarországon bejegyzett gazdasági társaságok, amelyek 1993.december 31-ig alakultak. Az 1993 végéig megalakult azon külföldi érdekeltségű vállalatok, amelyben:

- a külföldi részesedés aránya legalább 30% volt,
- 50 millió alaptőkével rendelkezett,
- és árbevételének 50%-a termék előállításból származott,
- vagy a társaság által épített szálloda üzemeltetéséből,
- 10 évig tartó adókedvezményben részesültek a társasági adóból, oly módon, hogy az első 5 évre 60%-os , majd a következő 5 évre 40%-os adókedvezményt kaptak.
- Az adókedvezményeket utoljára a 2003 évi társasági adóalapjából vehették igénybe a fenti vegyes - külföldi részesedésű - vállalkozások.

Kiemelt fontosságú tevékenység folytatása esetén az első 5 évben 100%, majd a másik 5 évben 60%-os társasági adókedvezmény illette meg a legalább 30%-os tulajdoni részesedéssel rendelkező külföldi érdekeltségű társaságokat, amelyeknek alaptőkéje legalább 50 millió forint volt.

14.2.2. A beruházásösztönzés 1994-1996 végéig tartó időszaka- a 2. szakasz

1994-ben a magyar adójogban egységesítették a belföldiekre és külföldiekre vonatkozó adókedvezményeket, az európai jogharmonizáció előírásainak megfelelően, megkezdődött a külföldiek pozitív adódiszkriminációjának megszüntetési folyamata. Ebben az időszakban a Kormány egyedi adó, -illetve befektetési kedvezményeket adott a beruházók számára. Ezeket az adókedvezményeket már egységesen vehették igénybe a külföldi és a belföldi adóalanyok.

Az egyedi adó, -és befektetési kedvezményeket a Kormány 1995.évben megszüntette.¹⁹⁷

A külföldi érdekeltségű vállalkozások ugyan újonnan már nem alapíthattak olyan gazdasági társaságot, amelyre a külföldiekre vonatkozó korábbi beruházási adókedvezmény vonatkozott, csupán még 2003-ig igénybe vehették a Magyarországon már működő külföldi érdekeltségű vállalkozások a már alanyi jogon megszerzett beruházási adókedvezményeiket. Ebben az

A vállalkozási nyereségadóról az 1989.évi XLIV.tv. és az 1990.évi XLIX. törvénnyel módosított 1988.évi IX. törvény rendelkezett. A külföldi részvételű gazdasági társaságok adókedvezményeiről az 1989.évi XLIV. tv, az 1990.évi XLIX. és az 1990.évi XCIX. törvényekkel módosított 1988.évi IX. tv (VA) szólt. A külföldi részvétellel működő gazdasági társulásokról a 28/1972.(X.3.) PM rendelet rendelkezett. A társaságok adóztatásáról kezdetben az 1991.évi LXXXVI. tv. a társasági adóról rendelkezett, majd az 1996.évi LXXXI.tv.a társasági és osztalékadóról.

¹⁹⁷ Kocziszky Orsolya: Az adójog hatása a befektetési döntésekre, Miskolci egyetem, Doktoranduszok Fóruma, Miskolc, 2000.október 30. Az Állam –és Jogtudományi Kar Szekció kiadványa, 2000. 126-129.o.,128.o.

időszakban azonban még továbbra is élt az a szabály, ami a magyar off-shore alapításnak felelt meg és kizárólag csak a külföldi befektetőket kedvezményezte – így pozitív diszkriminációt jelentett a külföldi tulajdonú cégek számára –, a törvény által a külföldi befektetőknek biztosított 85%-os adókedvezmény.¹⁹⁸

Erre az alábbi feltételekkel kerülhetett sor:

- Külföldi befektető: az a Magyarországon bejegyzett, itt székhellyel rendelkező,
- 100%-ban külföldi tulajdonban lévő Kft. vagy Rt. Jogosult az adókedvezményre,
- amely a pénzügyminisztertől kapott egyedi engedély alapján a vámszabad-területi társaságokkal azonos jogokkal bír (pld. beszámolóját devizában készítheti),
- a társaság Magyarországon nem folytathat semmiféle gazdasági tevékenységet,
- irányítása viszont Magyarországról történik,
- bankszámláját Magyarországon vezeti, és
- vezető tisztségviselői, munkavállalói többségében magyar természetes személyek,
- jogi és könyvvizsgáló teendőit Magyarországon bejegyzett ügyvédekkel, könyvvizsgálókkal kell végeztetnie.
- Tulajdonosai között sem közvetlen, sem közvetett formában nem szerepelhet belföldi természetes vagy jogi személy.¹⁹⁹

1994-ben a társasági adóról szóló 1991.évi LXXXVI. törvényben még befektetési adókedvezmények címén az alábbi, kormány által külön rendeletben megállapított adókedvezményeket lehetett igénybe venni:

a.) Osztalék visszaforgatási kedvezmény:

- ha az alapítói vagyon legalább 100 millió forint, vagy a visszaforgatott osztalék legalább 25 millió forint,
- a kormány befektetési kedvezményt állapíthatott meg, azzal a feltétellel, hogy a tulajdonosok a az őket megillető osztalék egészét, vagy egy részét az alapítói vagyon emelésére fordítják, és az így megnövelt alapítói vagyon csökkentésére, vagy szervezeti változásra 8 szétválásra) 5 éven belül nem kerül sor.
- A befektetési kedvezmény legfeljebb a visszaforgatott osztaléokra jutó társasági adó összegéig terjedhet.²⁰⁰

b.) Beruházási adókedvezmény²⁰¹:

¹⁹⁸ A társasági adóról szóló 1991.LXXXVI. törvény 14/A § (4)bek.

¹⁹⁹ 1991.évi LXXXVI. Tv. 3.§ 20. pont külföldi befektető fogalma

²⁰⁰ 1991.évi LXXXVI. Tv. 14/A §.(1). bek.

²⁰¹ 1991.évi LXXXVI. Tv. 14/A § (2).bek.

- A kormány az adóalany – akár külföldi, akár belföldi adóalany - számára, egyedileg adókedvezményt állapíthatott meg, ha:
- az adóalany alapítói vagyona legalább 500 millió forint, és
- legalább 200 millió forint értékű olyan beruházást kezd, amelynek eredményeként:
 - Az éves árbevételének több, mint a fele környezetbarát termék előállításából
 - és olyan termék értékesítéséből származik, amelyet korszerű technológiával, vagy tudományos kutatás hasznosításával hozott létre, és
 - az export árbevételét növeli,
 - vagy új munkahelyet hoz létre.

Ez a beruházási kedvezmény legfeljebb 10 éves időtartamra engedélyezhették, és maximális mértéke 5 évig 100%, további 5 évig 60% lehetett.

c.) Külföldi befektető 85%-os adókedvezménye.²⁰²

A befektetési adókedvezményeket a számított adóból adóvisszatartás formájában vehették igénybe az adóalanyok, legfeljebb a számított adó mértékéig.

A külföldi részvételű gazdasági társaságok adókedvezményei tehát megszűntek, és ezzel együtt megszűnt a külföldi érdekeltségű társaságnak adott osztalék újra befektetési adókedvezmény is. Az egyedi állami beavatkozás példajaként azonban részben megmaradt az osztalék visszaforgatási kedvezmény azzal, hogy ezt már csak a kormány adhatta az alapítói vagyon emelésére fordított osztalék után, mind a külföldieknek, mind a belföldieknek diszkrimináció mentesen.

1994-től valamennyi vállalkozás – függetlenül annak méretétől, tulajdonosi összetételétől – adókedvezménnyel élhetett a beruházásokat finanszírozó pénzügyi hitelek után.²⁰³

A fentiek alapján megállapítható, hogy ebben az időszakban a beruházás ösztönzés terén elkezdődött azoknak a konkrét adókedvezményeknek a befagyasztása, amelyek csak a külföldi érdekeltségű társaságokat illették meg, és a beruházási adókedvezmények között már nem tettek különbséget aszerint, hogy külföldi vagy belföldi az adóalany. A kormány egyedi kedvezménye alapján adható adókedvezmények igénybe vételénél azonban – a kritériumok szigorú meghatározása miatt – a feltételeknek legfeljebb néhány multinacionális vállalat

²⁰² Fentiekben kifejtett feltételek megléte esetén, 1991.évi LXXXVI. tv. 14/a § (4) bek.

²⁰³ 1991.évi LXXXVI. Tv. 13.§ A az adókedvezmény mértéke 25% a költségként elszámolt kamatnál, ha adózott pénzből fizették (aktivált kamat) akkor 38%. A társasági adó mértéke 1994-ben a pozitív adóalap 36%-a volt.

felelt meg valójában, így a jogi szabályozás ugyan már figyelembe vette a diszkrimináció tilalmának elvét, azonban a gyakorlat még rácsáfolt erre.

14.2.3. A beruházásösztönzés 1996-2004-ig tartó időszaka a magyar adójogban - a 3. szakasz

1996-tól továbbra is egységesek maradtak a belföldi és külföldi befektetőknek szánt társasági adókedvezmények, a külföldiek nem élveztek prioritást. A kifutó és alanyi jogon járó társasági adókedvezményeket a külföldi érdekeltségű társaságok azonban még továbbra is igénybe vehették. 1996-ban meghozták és egységesítették az új társasági adóról és osztalékadóról szóló törvényt²⁰⁴, és ebben új adókedvezményeket fogalmaztak meg, amelyekben már nem tettek különbséget – az adóharmonizációnak és a közösségi adójogi előírásoknak megfelelően – a külföldi és belföldi adóalanyok között a beruházásoknál.

Az viszont igaz, hogy az előtérbe kerülő új adókedvezmények továbbra is a nagy beruházásoknak kedveztek, amelyeket elsősorban valójában a külföldi tőkével rendelkező multinacionális beruházók tudtak megvalósítani, így valójában a beruházási kedvezmények a gyakorlatban a multinacionális, külföldi tőkével rendelkező cégeknél maradtak. Az viszont tény, hogy az adójogi szabályozásban már nem volt különbség a külföldi és belföldi beruházó között, és nem volt előny a külföldi érdekeltség.

Ebben az időszakban prioritást elsődlegesen a beruházási kedvezményeknél a termék- előállító nagyberuházások, a kereskedelmi szálláshely létesítését megvalósító nagyberuházások, és az elmaradt térségben végzett nagyberuházások élveztek.

1997-ben új prioritást kapott a társasági adókedvezmények körében a társadalmi, gazdasági szempontból elmaradt térség és az itt végzett termék előállító beruházás, és folytatódott a törvényben a magyar adóparadicsomi szabályozás, azzal, hogy az elnevezése megváltozott külföldi befektetőről külföldön tevékenységet végzőre²⁰⁵.

A beruházási adókedvezmények:

1.) Az adózó az adó 50%-ának megfelelő összegű beruházási adókedvezményt vehet igénybe²⁰⁶ - az 1995. december 31-ét követően megkezdett

- legalább 1 milliárd forint értékű, és
- termék előállítást szolgáló beruházás után az üzembe helyezést követő 5 éven keresztül, ha
- árbevételét legalább 5 éven keresztül a beruházás értékének 5%-val megnöveli.

²⁰⁴ 1996. évi LXXXI. törvény a társasági és osztalékadóról

²⁰⁵ Lásd erről: 1996. évi LXXXI. tv. 4. § 28. pont.

²⁰⁶ 1996. évi LXXXI. tv. 21. § (1998 évben hatályos szabály)

Az adókedvezményt akár belföldi, akár külföldi érdekeltségű társaság is igénybe veheti, azaz a beruházásnak nem kötelező feltétele a külföldi részesedés megléte. Az adókedvezmény lehetősége: 5 év.

2.) Az adózó az adó 50%-ának megfelelő összegű beruházási adókedvezményt vehet igénybe

- az 1996.december 31-ét követően megkezdett,
- legalább 1 milliárd forint értékű,
- kereskedelmi szálláshely létesítését szolgáló beruházás esetén,
- a beruházás üzembe helyezésének évét követő 5 évig,
- azokban az adóévekben,
- amikor az adózó az árbevételét legalább 25%-kal megnöveli a megelőző adóévhez viszonyítva.

3.) Kiemelt térségben, vagy vállalkozási övezetben székhellyel rendelkező adózó amennyiben a fenti beruházást itt hajtja végre, további adókedvezményben részesült.

4.) Két új adókedvezménynél, a nagyberuházók támogatására a következők vonatkoztak:

- 3 milliárd értékű nagy beruházásnál,
- ha társadalmi gazdasági szempontból elmaradott térségben létesítették, vagy tartós munkanélküliséggel sújtott megyében valósították meg, 10 évig tartó adókedvezményben részesültek.
- az adókedvezmény mértéke: a térségben folytatott tevékenységből származó bevételnek az összes bevételhez viszonyított összege.²⁰⁷

E két adókedvezmény igénybe vételének feltétele, hogy a beruházás üzembe helyezését követően az a foglalkoztatottak létszáma legalább 100 fővel megnövekedjen. Az adókedvezményeket az adó teljes összegéig vehették igénybe az akár külföldi, akár belföldi adózók.

5.) További beruházási kedvezmény járt:

- a 10 milliárd forint értékű
- termék-előállítását szolgáló nagyberuházás után, melynek helyszíne nem volt kötött, azonban,
- ebben az esetben az átlagos foglalkoztatottak létszámát 500 fővel kellett növelni.²⁰⁸

Ezeket a nagyberuházásokat érintő társasági adókedvezményeket a 2011. évi adóból lehet utoljára igénybe venni.

²⁰⁷ A társadalmi-gazdasági szempontból elmaradott kistérségek listáját a 10/1997.(VI.18.) kormányrendelet melléklete tartalmazta. A társadalmi-gazdasági szempontból elmaradott térségek a 30/1997.(IV.18) országgyűlési határozatban foglalt 6 mutatószám csoport szerint sorolták be. Ilyen mutatószámok: demográfiai mutatók, a foglalkoztatás változásainak és a munkanélküliség mutatói, gazdasági mutatók, infrastrukturális mutatók, egyebek. Tartós munkanélküliséggel sújtott megye: amelyben a beruházás előtti 2 év valamelyikében a munkanélküliség meghaladta a 15%-ot.(Borsod-Abaúj-Zemplén, Hajdu-Bihar, Szabolcs-Szatmár-Bereg megye) HVG 1997/3.november ADÓ Különszám 27.o.

²⁰⁸ 1996.évi LXXXI.tv.21§ (7)-(13) bek. (1998)

Lényeges szigorításokat is bevezettek ugyanakkor az 1998-tól hatályos társasági adó törvényben, mint az átalakulás esetében a vállalkozók nem jogosultak elődjeik beruházási adókedvezményeire. Erről az adózóknak 1997. december 31-ig kellett döntenüik.

Magyarországnak az Európai Unióval kötött társulási megállapodásban szereplő exporttámogatási tilalom miatt – mert az exporttámogatás a diszkrimináció tilalmába ütközik – 1998-tól az exportnövelés nem írható elő adókedvezmény feltételül.²⁰⁹

Szigorítás az a rendelkezés is, hogy a külföldi cégek magyarországi fióktelepük után a belföldi cégekkel azonosan adóznak.

Ebben az időszakban szűnik meg az adóparadicsomi szabály is, 2003 év végéig lehetett rá jogot szerezni. Az említett szigorítások oka az európai uniós szabályozásnak való megfelelés, a külföldiekre vonatkozó mindennemű megkülönböztetés, diszkrimináció megszüntetése, és a káros adóverseny elleni lépések megtétele.

14.2.4. A beruházásösztönzés adójogának 4. szakasza: 2004-jelenleg

A beruházásösztönzés 2004-et követő és jelenlegi szakaszáról megállapíthatjuk, hogy a társasági adókedvezményben már ekkor sem található kifejezett ösztönzés a külföldiek számára és a nagyberuházások számára. A beruházási adókedvezmények megszüntetésével 2003-tól – 25%-os - maximum 500 millió forintig – terjedő kedvezményben részesülhetnek viszont a *kis- és középvállalkozások*, akik a fenti összegig fejlesztési tartalékot képezhetnek, amit 4 évig beruházási célra fordíthatnak. Ezzel a szabályozással a jogharmonizációs kötelezettségünknek tettünk eleget, mint ahogy azzal is, hogy 2003. január 1-ét követően már nem lehet a nagyberuházások utáni normatív adókedvezményre jogot szerezni. A kifutó beruházási adókedvezmények igénybe vételének utolsó éve 2011 év vége volt Magyarországon.

2012-ben maradt a *kis-és középvállalkozások* tárgyi eszköz beszerzéséhez, vagy előállításához pénzügyi intézménytől igénybe vett hitel kamat utáni adókedvezmény. Az adókedvezmény a hitelre az adóévben kifizetett kamat 40%-a. Ez az adókedvezmény adóévenként nem haladhatja meg a 6 millió forintot. Az adózó által igénybe vett adókedvezmények összege az állami támogatásokra

²⁰⁹ Az 1998-at megelőző szabályozás szerint a kiemelt térségben vagy vállalkozási övezetben a beruházók részére nem írható elő 1998-tól az adókedvezmény feltételül, hogy az export növekedjen. Ehelyett az 1 milliárd forintnál nagyobb beruházások adókedvezménye 1998-at követően nem az exportárbevétel növekedéshez kapcsolódik, hanem az árbevétel növeléséhez.

vonatkozó rendelkezések alkalmazásában az adóévben igénybe vett csekély összegű²¹⁰ támogatásnak minősül.²¹¹

A jogalkotó 2003. január 1-től új adókedvezményt vezetett be a társasági adóba, és ez volt a *fejlesztési adókedvezmény*. 2012-ben maradt a fejlesztési adókedvezmény a kormányrendeletben meghatározott területeken a 3 milliárd forint értékű, vagy 1 milliárd forint, vagy 100 millió forint értékű beruházás esetén, amennyiben az adózó (akár belföldi, akár külföldi érdekeltségű) a miniszterhez benyújtotta erre irányuló kérelmét. Fejlesztési adókedvezményben részesülhet a legalább 100 millió forint értékű önálló környezetvédelmi beruházás is.²¹²

Térségi és egyéb adókedvezményeket vehetnek igénybe az állami, vagy többségi állami tulajdonú adózók, a sportcélú beruházók, a filmalkotással foglalkozó gazdasági társaságok, vagy az alapkutatás, kísérleti fejlesztést megvalósító társaságok. Szoftverfejlesztésre és szövetkezeti adókedvezményre lehetnek még jogosultak az adózók.²¹³

14.2.5. Új prioritások: a beruházásösztönzés és a környezetvédelem összefüggése

Hogyan kapcsolódik össze a mai magyar adórendszer társasági adóztatásában a környezetvédelem és a beruházásösztönzés? Természetesen az *adókedvezmények*, az adólapot csökkentő tételek és az *adóalap módosító tételeknél*.

Megállapíthatjuk, hogy a beruházásösztönzés kezdeti – külföldi tőkét bevonítani kívánó – időszakában a környezetvédelmi előírások inkább hátráltatták, mint ösztönözték a külföldi befektetőket, vagyis a szigorú környezetvédelmi előírások hiánya vonzó feltételnek számított a külföldi beruházók számára. A környezetvédelem ezért nem szerepelt sokáig az adókedvezmények körében sem. Ez a tendencia azonban fokozatosan átalakult, és a külföldi részesedésű társaságok adókedvezményeinek megszüntetését követően megjelent a társasági adóban a környezetvédelmi beruházások adókedvezményezése. A környezetvédelem

²¹⁰ Értsd: de minimis támogatás. A de minimis támogatás: Az EU tagállamai azokat a támogatásokat tekintik de minimis összegű támogatásnak, amelyek kis összegük miatt nem befolyásolják érdemben a tagállamok közötti kereskedelmet, nem versenytorzító hatásúak. Csekély összegű minden olyan állami támogatás, vagy bevételkiesés, amelynek az összege 3 egymást követő évben nem haladja meg a 100 000 (megjegyzem: 2012-ben már 200 000) eurónak megfelelő forint összeget, és amiről a támogatást nyújtó, vagy törvény kimondja, hogy de minimis, azaz csekély összegű támogatásnak számít. A támogatás lehet közvetlen támogatás, kedvezményes hitel, adóalap-kedvezmény, vagy adókedvezmény. De minimis adóalap kedvezményt, vagy adókedvezményt a társasági adó alanyai vehetik igénybe. Nem kaphatnak de minimis támogatást, aki a szállítási ágazatban működik, aki mezőgazdasági, erdőgazdasági, halászati termékek előállításával, feldolgozásával, vagy értékesítésével foglalkozik, valamint az exportáló. Nem kapható ilyen támogatás a hazai áru előnyben részesítéséhez az import áruval szemben. Szakács Imre: Az adózás nagy kézikönyve, KJK-Kerszöv, Budapest, 2005. 437-438.o.

²¹¹ A társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996.évi LXXXI. tv. 22/A§

²¹² 1996.évi LXXXI. tv. 22/B§

²¹³ 1996.évi LXXXI.tv. 22.§.

kiemelt prioritást kapott és nemcsak az adószabályokban, hanem a magyar jogalkotás más területein is.²¹⁴

A környezetvédelemmel összefüggő adókedvezmények, adóalapot csökkentő jogcímek a jelenlegi adózásban:

Először az 1996.évi LXXXI. törvény²¹⁵ vezette be, hogy a kettős könyvvitelt vezető adózóknál a bányászatról és a villamos energia termeléséről, szállításáról és szolgáltatásról szóló törvényekben, és a környezet védelmének általános szabályairól szóló törvény felhatalmazása alapján kiadott kormányrendeletben meghatározott környezetvédelmi kötelezettségek fedezetére az adóévben ráfordításként elszámolt céltartaléknak az adóévet megelőző évben elszámolt céltartalékot meghaladó összege az adózás előtti eredményt csökkenti. Ez a szabály 2010. január 1-ig volt hatályban.

2003-tól kezdődően a Kormány a kizárólag önálló környezetvédelmi beruházásokat, amelyek legalább 100 millió forint értékűek fejlesztési adókedvezményben részesíti.²¹⁶ Önálló környezetvédelmi beruházás esetén az adókedvezmény engedélyezésének a feltétele, hogy az adózó adókötelezettsége a kérelem benyújtása évét megelőző 5. évben vagy korábban kezdődött. Önálló környezetvédelmi beruházás az a beruházás, amely kizárólag a környezetvédelmi törvény²¹⁷ által meghatározott környezetvédelmi célokat szolgál. Ezek a környezetvédelmi célok:

A környezet igénybevételének, terhelésének és szennyezésének csökkentése, károsodásnak megelőzése, a károsodott környezet javítása, helyreállítása,

Az emberi egészség védelme, az életminőség környezeti feltételeinek a javítása

A természeti erőforrások megőrzése, fenntartása, az azokkal való ésszerű, takarékos és az erőforrások megújítását biztosító gazdálkodás.

Az adókedvezményt az adózó a társasági adótörvény és a kormányrendelet előírásai alapján maga állapítja meg.²¹⁸ Az adókedvezmény igénybevételének feltétele, hogy:

²¹⁴ Lásd például: Olajos István: Környezetvédelmi szempontok érvényesülése az agrártámogatásokban, in: Szilágyi János Ede (szerk) Környezetjog II. kötet – Ágazati környezetvédelem és kapcsolódó területei, Novotni Kiadó Miskolc, 2008. 89-97.o., Csák Csilla: A hulladék fogalmának értelmezése az uniós ítélkezési gyakorlat alapján Sectio Juridica et Politica, Miskolc, Tomus XXIX/2, 423.-434.o., Miskolc University Press, Publicationes Universitatis Miskolcensis 2011., vagy Csák Csilla: Gondolatok a „szennyező fizet” elvének alkalmazási problémáiról, Miskolci Jogi Szemle VI.évfolyam 2011. Különszám, Bíbor Kiadó Miskolc, 2011.31-46.o. , Nagy Zoltán: Környezetvédelmi adók a környezetvédelmi szabályozás rendszerében, in : Nagy Zoltán–Olajos István- Raisz Anikó- Szilágyi János Ede: Környezetjog II. kötet Novotni Alapítvány Miskolc, 2010. 87.-105.o.

²¹⁵ 1996.évi LXXXI. tv. 7.§(1) bek. c.) pontja. Ezt a szabályt hatályon kívül helyezte a 2009.évi LXXVII.tv.188§(1) bekezdése. Hatálytalan 2010.január 1-től.

²¹⁶ 1996.évi LXXXI. tv.22/B§(5) bekezdésben jelent meg ez az adókedvezményi szabály, majd 2012-ben a 1996.évi LXXXI.tv.22/B. (1)bek. d.) pontja tartalmazza.

²¹⁷ A környezetvédelmének általános szabályairól szóló 1995.évi LIII. Törvény 1§(2) bek a.)-c.) pontjai határozzák meg a célokat.

²¹⁸ A kormányrendeletben meghatározott időtartam alatt összevonandó, 100 millió eurónak megfelelő forint összeget meghaladó, a kormányrendeletben meghatározott , elszámolható költség esetén az adózó az

Az adózó a beruházás megkezdése előtt a miniszternek bejelenti a külön rendeletben meghatározott valamennyi adatot, és az adókedvezmény iránti kérelmét benyújtja a miniszterhez.

Ennek értelmében a környezetvédelmi fejlesztési adókedvezmény csak a miniszter határozata alapján vehető igénybe.

A környezetvédelmi beruházást is tartalmazó fejlesztési program esetén az adókedvezmény igénybevételének további feltétele, hogy a környezeti elemek védelme, valamint a környezetet veszélyeztető hatások elleni védelem érdekében, a beruházás üzembe helyezését követő 5 évben, a hatályos jogszabályban, vagy hatósági határozatban megállapított határértéket a tényleges kibocsátási mutató ne haladja meg.

Az adókedvezmény igénybe vételének ideje: a beruházás üzembe helyezésének adóéve és az azt követő 9 év, legfeljebb azonban a kérelem benyújtását követő 14. adóévben veheti igénybe.

A miniszter határozatban engedélyezi az adókedvezményt, és azt a feladatkörükben érintett miniszterek véleményét figyelembe véve hozza meg. Az engedély kiadása előtt –ha szükséges – megkéri az Európai Bizottság hozzájárulását. A határozat meghozatalára határidőt ír elő a törvény, és erre a miniszternek 60 napja van a kérelem benyújtásától, vagy a hiánypótlási felhívástól számítva. Ez a határidő egy ízben 60 nappal meghosszabbítható.²¹⁹

14.3. A társasági adókedvezmények és az adóverseny, káros adóverseny kapcsolata

A káros adóverseny jellemzőit a monográfia előző fejezetei tartalmazzák, így annak ismételtesére nem szorítokozom. A vállalkozások működését, a tőkemozgást leginkább a társasági adó és az ahhoz kapcsolódó adókedvezmények befolyásolják, ugyanis a befektetések kockázata és az üzleti megtakarítások nagy mértékben függnak az egyes országokban fizetendő adó mértékétől, így meghatározzák a külföldi vállalkozók befektetési kedvét.

A külföldi befektetők vonzása érdekében a rendszerváltást követően számos adókedvezmény épült be adórendszerünkbe, melyek mára majdnem mind érvényüket veszítették az Uniós csatlakozás és az ahhoz kapcsolódó jogharmonizációs elvárások jegyében.

Az *Európai Közösség, majd az Európai Unió megoldásait* tekintve megállapítható, hogy a legelső feladatok egyike a társasági adóban az adódiszkriminációt tartalmazó megkülönböztető adókedvezmények felszámolása volt. Ezért elsősorban a külföldi érdekeltségű társaságok pozitív diszkriminációját kellett megszüntetni, beleértve

adókedvezményt a miniszterhez benyújtott kérelemre hozott határozat alapján veheti igénybe. Lásd: Tao tv (1996. évi LXXXI. tv) 22/B§ (2) bek.

²¹⁹Tao tv. 22/B§ (19) bek.

az off-shore szabályozást is, majd a versenytorzító hatású és a belső egységes piac kialakítását és működését gátló beruházási adókedvezmények megszüntetése volt. Az Európai Unió a társasági adó harmonizációjában túl nagy eredményeket még nem ért el. Ennek elsődleges oka egyrészt a döntési hatáskörökben kereshetők, azaz a tagállamok nem kívánják az állam (Kormány, Országgyűlés) adófelsőjogából származó döntési kompetenciájukat átruházni az Európai Unió szerveire. Ezt az elvet követi már a *Római Szerződés és az EKSz. 94. cikkelyében*²²⁰ is kereshető korlátozás, amely szerint az egyenes adók harmonizációjának tekintetében a Bizottság javaslatára a Tanács egyhangú szavazással irányelveket bocsát ki az egységes belső piac kialakítása és működése érdekében. Az adóbevételek, kedvezmények, adókulcsok kérdéseinek eldöntésében minden tagállam őrzi szuverenitását, így nincs egyetértés a tagállamok között, vagy ha igen, akkor az viszonylagos.

Egyetértés volt tapasztalható viszont a diszkriminációt előidéző és ezáltal a versenysemlegességet sértő *káros adóverseny tilalmazása* terén. Ennek érdekében – és egyben az adóharmonizációt akadályozó Római Szerződés (EK) 100. (EKSz.94.) cikkelyének a kikerülése érdekében is – fogadta el az ECOFIN Tanács a Code of Conduct for Business Taxation²²¹, azaz a Magatartási Kódexet. A Magatartási Kódex – mint ahogyan az előző fejezetekben már láthattuk - tehát elsősorban a káros adóverseny feltételeit tárja fel, hogy mikor valósít meg egy tagállam káros adóversenyt és felhívja a tagállamokat, hogy az ilyen szabályait szüntessék meg, és új – a tisztességtelen adóversenyt előidéző – szabályt ne hozzanak. A káros adóverseny jellemezhető a nemzetközi tőkeáramlás káros eltérítésével, a gazdasági verseny torzításával és ezzel együtt az Európai Unió belső és egységes piaca működésének megzavarásával. A külföldi működő tőkebefektetőknek adott csalogató típusú adókedvezmények, vagy egy ország alacsony adószintje alkalmas arra, hogy a nemzetközi tőke áramlását negatív irányba befolyásolja.

Nagyon leegyszerűsítve a káros adóverseny fogalmát – az adókedvezményezés, vagy az alacsony adómérték, az offshore alapítási szabályok alkalmazását figyelembe véve - kimondhatjuk, hogy akkor beszélhetünk káros, azaz tisztességtelen adóversenyről: ha egy vállalkozás nem, vagy csak nagyon csekély mértékben, a belföldi vállalatokhoz képest eltérő, és azokhoz képest nagyon kedvező feltételekkel járul hozzá a közszolgáltatásokhoz. (pozitív diszkrimináció) Ebben az esetben az ilyen adórendszer szabályozása a diszkrimináció tilalmába ütközik. Más esetben pedig akkor is káros adóversenyt megvalósító adórendszerrel beszélhetünk, amikor a szabályozás szerint egy vállalkozás nem ott járul hozzá a közszolgáltatásokhoz, ahol azt valójában igénybe veszi. Ezek tipikus példája az offshore szabályok, amelyek szinte adóparadicsomi állapotot biztosítanak a külföldi tulajdonú, és külföldön tevékenységet végző

²²⁰ Római Szerződés Maastrichti módosítása utáni számozás szerint jelölve, EK. Szerződés 93. és 94.cikke, ma az EUMSZ. 113.cikke (EKSz.93.cikke) és EUMSZ.115.cikke (EKSz.94.cikke)

²²¹ Ld. erről bővebben: Erdős G.-Földes G.-Óry F.-Véghelyi M.: Az Európai Közösség adójoga, KJK KERSZÖV, Budapest, 1999. 136-140. o.

vállalkozásoknak, akik bejegyeztetik magukat egy ilyen adószabályt alkalmazó országban. Hogy milyen hatással volt a magyar társasági adójog fejlődésére a Magatartási Kódex?

A társasági adóban elsősorban azokat az adókedvezményeket kellett kiiktatni, amelyek a külföldi befektetéseknek adtak ösztönzőket, kedvezményeket – ahogyan azt az előzőekben is láthattuk –, az offshore alapítás engedélyezését szolgáló adóparadicsomi szabályt, majd a beruházási kedvezményeket. Ennek megfelelően a külföldi befektetők pozitív diszkriminációját meg kellett szüntetni és új prioritásokat kellett bevezetni a magyar társasági adóban. A prioritásoknak meg kell felelniük az állami támogatásokra vonatkozó összeegyeztethetőségi szabályoknak is. Ilyen új prioritások egyike az előbbiekben bemutatott környezetvédelem ösztönzése, vagy a munkahelyteremtés, foglalkoztatás ösztönzés.

Láthatjuk tehát, hogy a beruházásösztönzés virágkorának időszakában a prioritást a külföldi érdekeltségű vállalatok élvezték, és ebben az időszakban még egyáltalán nem volt fontos a környezetvédelmi előírások adókedvezménnyel való támogatása. Majd ez a tendencia fokozatosan átalakult, és megjelent a társasági adózás szintjén is a környezetvédelmi beruházások ösztönzése. Az adózás jelenlegi rendszerében a környezetvédelem például, mint új prioritás kiemelkedő szerephez jut, főleg, ha azt is számításba vesszük, hogy megszűntek a külföldi érdekeltségű vegyesvállalatoknak adott társasági adókedvezmények, a külföldi tulajdonú Magyarországon alapított, de külföldön működő offshore cégeknek adott adókedvezmények, a nagyberuházási kedvezmények.

Az adóalanyok közötti diszkrimináció megszüntetésével együtt, a káros adóverseny elleni harc adópolitikai eszközei beépültek a magyar társasági adózásba és ezzel együtt megjelentek az új, az Európai Unió által már elismert társasági adókedvezmények, mint a kis- és középvállalkozásoknak adott adókedvezmények, az egyedileg kérhető fejlesztési adókedvezmények, a környezetvédelmi beruházás adókedvezménye és a térségi és egyéb – a diszkrimináció tilalmába nem ütköző, a versenyt nem torzító, semleges – a foglalkoztatást elősegítő, munkahelyteremtő adókedvezmények.

A beruházási adókedvezmények tehát jelentős változáson mentek keresztül az évek során, így megszűntek a külföldieknek adott adókedvezmények, az exportnövelő beruházások helyett új prioritások kerültek előtérbe, csökkent az adókedvezmények mértéke, és az árbevétel növelés és a foglalkoztatás növelés az új ösztönző erő.

A társasági adózásban 2011-től viszont nagy változás állt be az adó mértékének csökkentésével, mivel az 500 millió forintot meg nem haladó pozitív adóalap után csak 10% lett az adó mértéke, a régebbi 18%, majd 16% után.²²² Az adószint csökkentésével Magyarország részint az adóverseny rögzös útjára lépett, amit még

²²² Az 500 millió adóalap felett a társasági adó mértéke 2012-ben 19% Magyarországon.

nem tilt ugyan az európai uniós szabályozás, de nem nézi jó szemmel. Elsősorban a társasági adómértékek növelését szorgalmazta az Európai Unió. Kérdés, hogy az adószintet csökkentő, és az adóversenyt hirdető adópolitikánkat megtarthatjuk-e, és ha igen meddig, a káros adóverseny ellen harcoló Európai Unióban?

15. A káros adóverseny megjelenési területei (2): az állami támogatások jogának európai uniós szabályozása

A káros adóverseny elleni fellépés egyik legfontosabb területe az állami támogatások joga, ezen belül is azon állami támogatások behatárolása, amelyek torzítják az EU-n belüli gazdasági versenyt, az egységes, belső piac működését. Az állami támogatások előnyt jelentenek az azt igénybevevő vállalkozások számára, diszkriminatívak lehetnek, vagyis olyan hatást érhetnek el, mint az adókedvezmények, amelyek káros adóversenyt idéznek elő.

Az EUM Szerződés 107.cikk (1)²²³ bekezdése értelmében nem szabad versenytorzító és a tagállamok közötti kereskedelmet érintő állami támogatásokat nyújtani. Az állami támogatások korlátok közé szorítása a tagállamok szuverenitását erőteljesen érintő terület, ugyanis a közösségi szabályokat érvényesítő Bizottság megtilthatja a tagállamok jogalkotása számára, hogy egyes vállalkozásaikat vagy akár egyes gazdasági ágazataikat a közösségi érdekekkel ellentétes módon, előnyben részesítsék. Ezért az állami támogatások jogi szabályozásának törvényessége és EU konformitása minden tagállamban központi kérdés.

Az állami támogatások pozitív juttatásnak minősülnek, amely egy vállalkozás számára előnyt jelenthet a többi vállalkozáshoz képest, ezért az Európai Unióban a versenyjog tárgykörébe tartozik. Az állami támogatások előidézhettek káros adóversenyt, versenytorzító hatásúak lehetnek, ezért alkalmazásuk az EU által szabályozott, korlátozott és engedélyezett.

Az állami támogatások közös vonása, hogy az államháztartásból lehet hozzájutni, onnan erednek, a hozzájutás feltételei és a felhasználás szabályai azonban általában nem törvényben rögzítettek, a felhasználásuk viszont szigorúan célhoz kötött. A felhasználás feltételeit általában a juttató közigazgatási szerv határozza meg pályázat esetén, és sok esetben előfordul a normativitás hiánya. A támogatások lehetnek visszatérítendőek, vissza nem térítendőek vagy vegyes feltételűek. Az állami támogatások jogi szabályozásának tagállami kontrollját az EU szervei, elsősorban a Bizottság végzi, és kontrollja során nemcsak az egyedi kormányzati intézkedések, hanem a törvények, ezen belül is leginkább az adószabályok, közösségi konformitása is kérdésessé válhat.

A tiltás vagy engedélyezés szigorúsága mindig a kivételek lététől és azok terjedelmétől függ.²²⁴ Az állami támogatások tilalmát az EKSz. 87.cikke (EUMSz 107.cikke) kettős szűrőn rostálja meg: egyrészt az „összeegyeztethetetlenek” nevezett támogatás fogalma is szűkítést tartalmaz, másrészt ezen belül is van lehetőség automatikus vagy mérlegelésen alapuló kivételek megadására.

²²³ Korábban lásd erről az EK Szerződés 87.cikkét

²²⁴ Lásd erről bővebben: Tóth Tihamér: Az Európai Unió versenyjoga, Complex Kiadó Budapest, 2007. 529- 610.o., 529.o., valamint Várnay Ernő – Papp Mónika: Az Európai Unió joga, KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó, Budapest, 2004., változatlan utányomás (2001) , 550.- 575.o.

Ugyanakkor a tiltás szabályát erősíti az az eljárási előírás, mely szerint a Bizottság előtt egyrészt be kell jelenteni az adni kívánt támogatást, másrészt nem szabad azt végrehajtani addig, amíg a Bizottság nem foglal állást a kérdéses projekt közösségi és uniós joggal való összeegyeztethetőségéről. Ebből következően az EU nem tiltja az állami támogatások minden fajtáját, csak szigorú korlátok közé szorítja azokat, amelyek versenytorzító hatásúak.

Ennek megfelelően a tagállamok csak olyan állami támogatásokat nyújthatnak, amelyeket az EU megenged és amelyekkel nem sértik a közösségi érdekekkel ellentétes módon a piaci versenyt, és nem idéznek elő káros adóversenyt.

15.1. Az állami támogatások fogalma és jogi megítélése az európai jogban

Az állami támogatás *tágabb* értelemben az államháztartás rendszerén belüli jövedelem elvonás, jövedelem központosítás és a jövedelmek újra átcsoportosítása során kiosztott pénzösszeg, a közkiadások körébe tartozó közpénz.

Szűkebb értelemben valamely alrendszer költségvetéséből az államháztartás rendszerén kívülre egyenértékű ellenszolgáltatás nélkül juttatott forrás minősül költségvetési támogatásnak.²²⁵ Az állami támogatás a kormányzati transferek azon formája, amely közvetlenül vagy közvetve hasznot hoz az adott vállalkozásnak, amelyért nem jár ellenszolgáltatás, és amelynek célja a piaci folyamatok által létrehozott állapot megváltoztatása.

A piaci szereplők helyzetét javító állami támogatások ellen általánosságban is lehet érveket felhozni, de vannak olyan szempontok, amelyek kifejezetten az európai közös piacon belül relevánsak. Az EU-ban különösen azért ellenőrzik szigorúan a támogatásokat, mert ellenkező esetben:²²⁶ nem lehetne egységes játékszabályokról beszélni, a belső piac nagyobb versennyel jár, ami növeli az állami támogatások iránti „étvágyat”, másik oldalról az egységesség felé menetelő piacon a korábban még nem zavaró támogatás már érezhetőbb hatással jár, az életképtelen vállalkozások mesterséges fenntartásával, a szükséges szerkezetátalakítások elodázásával más tagállamokba exportálódnak a nehézségek, az EU célként megjelölt gazdasági és társadalmi kohézió elérése lehetetlen lenne, mivel a gazdagabb tagállamok többet tudnának saját iparukra költeni, mint a szegények és ez az EU kohéziós/regionális politikáját lehetetlenné tenné a támogatásversenyt.

Az állami támogatások a következő gazdasági *hátránnyal* járhatnak:

- a nem életképes cégeket a támogatásban nem részesülők kárára tartják fenn, nem egyenlő versenyfeltételekkel,

²²⁵ dr. Nyikos Györgyi – dr. Staviczy Péter: Az Európai Unió támogatási rendszerének joga és intézményrendszere c tankönyv I.fejezet (in: Nyikos Györgyi: A PPP finanszírozási technika és az EU fejlesztési támogatásai a közcélú beruházások megvalósításában PhD. Dolgozat, Corvinus Egyetem, Budapest, 2009, kézirat 144.o.)

²²⁶ Tóth Tihamér: Az Európai Unió versenyjoga, Complex Kiadó Budapest, 2007, 531.o.

- hozzájárulnak a költségvetés hiányához,
- a támogatás elkényelmesít, nem vezet jó eredményekhez a nemzetközi versenyben,²²⁷
- a szelektív támogatás pozitív diszkriminációval jár, így eltéríti a gazdasági versenyt, sérti a versenyben a diszkrimináció tilalmának elvét,
- a támogatás előnnyel jár, viszontszolgáltatás nem jár érte, az előny az egyenlő elbánás elvébe ütközik.

Az állami támogatások ugyanakkor *előnnyel* is járnak, ha azokat ágazat semlegesen, megfelelően, a közös belső egységes piac szempontjait figyelembe véve nyújtják:²²⁸

- negatív externáliák mérséklése, pozitív externáliák támogatása (például foglalkoztatás elősegítése, K+F tevékenység)
- a verseny hatékonyságát javítva enyhítheti az információhiányt, például a hitelezési piac klasszikusan információs asszimetriával bír, a kölcsönt kérő vállalkozás jobban tisztában van helyzetével és lehetőségeivel, mint a bank (ez érv a kis- és középvállalkozásoknak nyújtott támogatások mellett)
- elősegítheti a közjavak megtermelését, ezek fogyasztásából senki sem zárható ki, így egy személy fogyasztása nem a másik kárára történik, nem fogy el a termék (pld. köztéri világítás)
- további piachibák – mint például a termelési tényezők korlátozott mobilitásának – orvoslása (ez szolgálhat a regionális támogatásokat indokoló érvek mellett)
- gyorsíthatják a gazdasági szerkezetváltást.

Az állami támogatások adományozását, az állami beavatkozást - közgazdasági értelmezés szerint ²²⁹ - valamilyen piaci kudarc jelenléte indokolja. A piaci kudarcok csoportosítása lehet: a közjavak, a külső gazdasági hatások, információs kudarcok, intézményi merevség, súrlódási problémák, külföldi támogatások.²³⁰ A piaci kudarcok kezelésére az állam alkalmazhat szabályozásokat, adókedvezményeket, támogatásokat, annak érdekében, hogy a vállalkozásokat a közérdek szolgálata felé irányítsa.²³¹ Az állami támogatások kedvező hatása megmutatkozhat abban, hogy ezeket a piaci kudarcokat kiküszöböli, azonban számos kedvezőtlen hatása is lehet az állami beavatkozásnak, mint a versenytorzítás, a káros verseny az állami támogatásokban, a lobbycsoportok tevékenysége, az árakkal kapcsolatos döntésekre gyakorolt torzító hatás. Versenytorzító hatású lehet az állami támogatás, mivel a támogatást igénybevevő

²²⁷ A felsorolás Tóth T. (2007) i.m. 530.o. alapján készült, saját kiegészítéssel

²²⁸ Tóth T.(2007) i.m. 530.o.

²²⁹ Nyikos (2009), i.m. 146.o. ,lásd erről továbbá: Kende Tamás - Fazekas Orsolya: A közszolgáltatási kötelezettségek állami támogatása, Európai Jog 2007/1. szám, hetedik évfolyam, 3-11.o.

²³⁰ lásd erről bővebben : R. Meiklejohn (1999): The Economics of StateAaid című tanulmányát (in Nyikos (2009.) 146.o)

²³¹Stiglitz, Joseph E: A kormányzati szektor gazdaságtana KJK-KERSZÖV, Budapest,2000. 215.o. in Nyikos: (2009) i.m. 146.o

vállalkozás előnnyel indul egy olyan vállalkozással szemben, amely nem kapott támogatást ugyanazon vállalkozási tevékenységéhez. Minél több az állami támogatás a magángazdaságban, az káros hatást gyakorolhat a többi ország kereskedelmére, az egyik országban nyújtott, a többi rendjétől eltérő túlzott mértékű állami támogatás támogatási versenyhez vezethet az országok között, amely káros hatásokat, akár káros adóversenyt eredményezhet. Az EK Sz. 87. cikke (1) bekezdése (EUMSZ.107.cikke (1). bek.)²³² határozza meg a közös (belső) piaccal össze nem egyeztethető állami támogatások fogalmát. Az EK Szerződés 87. cikkének (1) bekezdése szerint összeegyeztethetetlenek a közös (belső)²³³ piaccal azok a bármilyen formájú, tagállamok által, vagy állami forrásból nyújtott állami támogatások, amelyek meghatározott vállalatoknak vagy bizonyos árufeleségek termelésének előnybe részesítése által biztosítanak kedvezményeket és ezáltal a versenyt torzítják, vagy a verseny torzításával fenyegetnek, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet.

Állami támogatás az, amely állami forrásból származik, szelektív, előnyben részesíti a kedvezményezettet, összeegyeztethetetlen a közös, egységes piaccal és torzítja a versenyt.²³⁴

Az EK Szerződés és EUMSZ. értelmében az *állami támogatás* fogalmának az alábbi feltételeknek²³⁵ kell megfelelnie, hogy az az EK Szerződés 87. (EUMSZ.107.) cikke hatálya alá tartozzon, azaz összeegyeztethetetlen legyen az EU-s joggal:

A támogatásnak *tagállam által nyújtott*, vagy *állami forrásból* kell származnia. Természetesen az állam fogalma alatt az állami szerveket, minisztériumokat, kormányzati szerveket, sőt az államháztartás bármilyen szervét (akár központi akár helyi) is érteni kell. Ide kell még sorolni nemcsak az állami szervek által közvetlenül nyújtott támogatásokat, de azokat is, amelyek közvetítésében az állam közreműködött. Állami támogatásnak minősül az adókedvezmény is, azaz szintén állami támogatásról beszélünk, ha az állami bevétel elmarad, például adókedvezmény igénybevétele révén. Kiemelendő, hogy az önkormányzati források is állami forrásnak minősülnek támogatási szempontból. Várnay Ernő álláspontja szerint²³⁶ leszögezhetjük, hogy a tagállamok nem fedhetik el sikeresen támogatásaik forrását, mivel a Bizottság és a Bíróság teleologikus értelmezési módszerét felhasználva *tárgy* határozza meg a támogatás állami jellegét, vagyis nemcsak a közvetlenül vagy közvetve az állam által adott, állami forrásból juttatott támogatást tekintik az EK Sz. 87. cikke (EUMSZ 107.cikke) alá tartozónak, hanem az

²³² Az EUM Szerződés az EK szerződéssel egyezően határozza meg az összeegyeztethetetlen állami támogatások fogalmát, egyedül a közös piac szót cserélték fel a belső piacra.

²³³ EUMSZ.107.cikk (1) bek HL L.2010.3.30. C/83/92.

²³⁴ Kende Tamás - Fazekas Orsolya: A közszolgáltatási kötelezettségek állami támogatása, Európai Jog 2007/1. szám, hetedik évfolyam, 5.o., és lásd még Milassin László: állami támogatások in EU-jog (szerk.: Osztovtovits András) HVG Orac Lap –és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2012. 538-546.o.

²³⁵ in Nyikos (2009), 151-153.o. és lásd még: Kende - Fazekas: (2007), 5.o.

²³⁶ Várnay – Papp (2004),i.m. 552.o.

állam rendelkezésére álló forrásokból, az állam kezdeményezésére, az állam ösztönzésére és az állam jóváhagyásával juttatott forrásokat is.

A támogatás *előnyt jelent* az érintett vállalkozás számára: olyan viszonzatlan előnyt, amelyet azonos finanszírozási feltételek mellett a piacon az adott vállalkozás egyébként nem érhetne el. Az előny több formában jelenhet meg²³⁷, mint készpénztámogatás, adókedvezmény, adómentesség, adóelengedés vagy éppen az állam által adóbevételről való lemondás²³⁸ stb. támogatásnak minősülnek azok a *kedvezmények* is, amelyekhez maga a támogatott vállalkozás is hozzá járult akár valamilyen pénzügyi kötelezettség vállalásával, akár a támogatásért cserébe valamilyen magatartás tanúsításával. Támogatásnak minősül így olyan állami kedvezmény is, amelyet a vállalkozás azzal a feltétellel kap meg, hogy ésszerűsíti a termelési kapacitását.²³⁹

A támogatás a vállalatok vagy termékek, szolgáltatások csak egy meghatározható körét kedvezményezi, vagyis az *intézkedés szelektív jellegű*.

A támogatás *versenytorzító hatású*. Az Európai Bíróság joggyakorlata értelmében a verseny –és kereskedelem torzítás hatása általában fennáll.²⁴⁰

Az állami támogatások által okozott versenytorzítás mértékét az alábbi tényezők figyelembe vételével állapíthatjuk meg:

- a támogatás abszolút, illetve a finanszírozott tevékenységhez viszonyított mértéke abszolút,
- a támogatás szelektivitásának mértéke meghatározó, azaz egy vagy több, vagy a piacon tevékenykedő nagyszámú vállalkozás juthat-e hozzá, egyedi döntéssel, vagy pályázat útján kerül nyújtásra,
- közvetlenül vagy közvetve járul hozzá a kedvezményezett a vállalkozás költségeinek a finanszírozásához,

²³⁷ Lásd később jelen monográfiában

²³⁸ C-156/98. *Germany v. Commission* ECR (2000) I-6857. Hivatkozva Várnay in Várnay-Papp (2004) 553.o. A jogesetben a német állam lemondott bizonyos jövedelemadó bevételéről olyan vállalkozások javára, amelyek befektetéseiket az új német tartományokban vagy Berlinben eszközölték. A német állam védekezése szerint a a törvény nem jelent automatikus kedvezményt a vállalkozások számára, ezért nem minősíthető állami támogatásnak, hiszen önálló befektetési döntés alapján veszik igénybe a vállalkozások a törvény adta kedvezményt. A Bíróság véleménye szerint azonban az adóbevételről való lemondás tette lehetővé a befektetők számára azt, hogy más vállalkozásoktól eltérően kedvezményes adófeltételek mellett fektessék be a pénzüket a beruházásba. Tehát az a tény, hogy a befektetők független befektetői döntésük alapján eszközölik a beruházást, nem jelenti azt, hogy az adószabály és a kedvezmény közötti kapcsolat megszűnne, mivel a kedvezményt lehetővé tevő piaci feltételek megváltoztatása a német adó jogszabály eredményeként következik be.

²³⁹ C-323/82. *SA Intermills v Commission* ECR (1984) 3809. Hivatkozva: Várnay-Papp(2004), 553.o.

²⁴⁰ a támogatás fogalmára vonatkozóan lásd az Európai Bíróság C-39/94. *SFEI kontra La Poste* esetet in: Tóth T. (2007) *Az Európai Unió versenyjoga*, Complex Kiadó Budapest, 2007. ,540.o., a versenytorzító hatást , előny biztosítását kimondó Európai Bírósági eset: C-256/97. *Déménagements - Manutention Transport SA (DMT)* (1999) ECR I-3913.o. in Tóth T.(2007) i.m.,541.o.

- egyszeri vagy ismétlődő jellegű az állami támogatás.
- A támogatás befolyásolja a tagállamok közötti kereskedelmet.

Amennyiben egy tagállam támogatást nyújt egy vállalkozásnak, amely növeli ezáltal a hazai termelést, ennek az lesz az eredménye, hogy más tagállamok kevesebb eséllyel tudják exportálni termékeiket az érintett tagállamba. A versenytorzítás akkor is fennáll, ha a tagállamon belül történik meg torzító hatású támogatás, állami beavatkozás, mivel a kedvezményezett vállalkozás előnybe kerül finanszírozását tekintve a többi ugyanolyan feltételekkel rendelkező, de állami támogatásban nem részesülő vállalkozással szemben.

Az Európai Bíróság még ennél is tovább megy a versenytorzító hatás értelmezésénél, amikor kimondja, hogy az EU- n kívül is lehet elérni torzító hatást az állami támogatással, mivel a harmadik piacon a támogatásban részesülő cég sokkal könnyebben érvényesül, mint a támogatásban nem részesülő vállalkozás, amely nem is tud kilépni pótlólagos finanszírozás hiányában a harmadik ország piacára.²⁴¹

Az SFEI kontra La Poste esetben²⁴² az Európai Bíróság értelmezte az EK Szerződés 87.cikkét és kimondta, hogy a szerződés e cikkének a célja, „hogy meggátolja a tagállamok közötti kereskedelmet érintő állami hatóságok által adott olyan előnyöket, amelyek különféle formákban, bizonyos termékek vagy bizonyos vállalkozások kedvezményezésével a versenyt torzítják, vagy annak torzításával fenyegetnek. A támogatás fogalma így nemcsak a pozitív előnyöket - mint például szubvenciók - foglalja magában, hanem más olyan beavatkozásokat is, amelyek különféle formában csökkentik a vállalkozás költségvetésében rendszeren kiadásként szereplő tételeket, és amelyek anélkül, hogy a szó szoros értelmében véve szubvenciók lennének, azzal megegyező karakterűek és ugyanolyan hatással járnak.”²⁴³

E megfogalmazásban ugyanúgy megtalálhatjuk a fő fogalmi elemeket, mint:

- adott előny,
- amelyet állami hatóság nyújt,
- szelektív, azaz bizonyos vállalkozásokat vagy termékeket érint,
- az előny a kereskedelmet érinti,
- a kedvezmény a versenyt torzítja.

A fogalom azonban kiegészül az EU Bírósága által azzal az elemmel, hogy az előny több formában is megvalósulhat, így lehet olyan beavatkozás is, amely csökkenti a vállalkozás költségvetésében kiadásként szereplő tételeket, azaz a vállalkozás bármilyen kiadástól mentesül ezáltal. A szakirodalomban a szerzők általában egyetértenek azzal, hogy az állami támogatás fogalma a fentiekben felsorolt öt elemet foglalja magában. Megállapítják azt is, hogy az állami támogatás fogalmához elegendő lenne a felsorolt első három kritérium, az utolsó két

²⁴¹ Nyikos (2009),i.m., 154.o.

²⁴² C-39/94. Hivatkozza Tóth T. (2007),i.m. 340.o.

²⁴³ Tóth T (2007),i.m. 340.o.

kritériummal kiegészülve (versenytorzító hatás, kereskedelmet érintő hatás) azokat az állami támogatásokat értjük ez alatt a fogalom alatt, amelyek összegegyeztetetlenek az egységes belső piaccal.²⁴⁴

Az öt kritériumot magában foglaló definíció tehát az állami támogatások európai jogi fogalmával egyezik meg. Természetesen a polémia hiába való azon államok tekintetében, akik tagjai az Európai Uniónak, ugyanis számukra az EUMSZ. 107. cikke kötelezően alkalmazandó előírást jelent. Ezen állításból azonban azt is megállapíthatjuk, hogy egy állami támogatás lehet versenytorzító hatású, és lehet kereskedelmet befolyásoló hatású is, de ezek hiányában is beszélhetünk állami támogatásról (például a Bizottság által megengedett állami támogatások), ellenben az előny, vagy az államháztartás megterhelésének, vagy a specificitasság fogalmi eleme hiányában nem állami támogatásról, hanem más intézkedésről beszélhetünk.²⁴⁵ A támogatás fogalom ilyen elhatárolásának az engedélyeztetési eljárásban van jelentősége, azaz az EK Szerződés 88. cikk (3) bekezdése (EUMSZ. 108. cikk (3) bekezdése) szerinti eljárásban, amely szerint a tagállamoknak a Bizottság előzetes engedélyét kell kérni a támogatások nyújtásához is, nemcsak a versenytorzító és a kereskedelmet is érintő támogatásokhoz. Ez azt jelenti, hogy a bejelentés köteles támogatások köre szélesebb, mint a versenytorzító hatású és kereskedelmet érintő támogatások köre.²⁴⁶

A támogatás különböző formákban jelenhet meg, lehet:

- készpénz támogatás, de nemcsak készpénz formájában nyújtható, hanem
- adóelengedés,
- adómentesség,
- kedvezményes adókulcs,
- Áfa visszaigénylés határideje alóli mentesség,
- exportkedvezmény,
- exporthitel kedvezményes kamattal,
- exporthitel támogatás,
- állami garancia,
- árúk, szolgáltatások kedvezményes feltételekkel történő szolgáltatása (árkedvezmény),
- beruházási támogatások,
- állami bevételekről való lemondás, például adósság elengedés formájában is előnyhöz jut a vállalkozás.²⁴⁷

Tóth további konkrét példákkal kiegészíti a felsorolást²⁴⁸:

- adóalap-csökkentés,
- szubvenció, vissza nem térítendő közvetlen pénztátrnszfer,
- adóhitel,

²⁴⁴ lásd bővebben Tóth T (2007),i.m. 540-558.o., 540.o.

²⁴⁵ Tóth T (2007), i.m. 540.o.

²⁴⁶ lásd erről bővebben. Tóth T. (2007),i.m. 540.o és 586.-600.o.

²⁴⁷ Várnay E.–Papp M. (2004),i.m. 552.o.

²⁴⁸ Tóth T (2007), i.m.561.o.

- adókedvezmény,
- TB kivétel vagy kedvezmény,
- kedvezményes hitel, kamattámogatás,
- kedvezményes hitelgarancia,
- áron aluli ingatlaneladás,
- tőkeemelés, azaz adósság tőkerészesedéssé való alakítása, ha azt magánbefektető nem eszközölte volna,
- kedvezményes, gyorsított eszközleírás,
- állami kezességvállalás,
- piaci árnál kedvezőbb állami beszerzés.

Látható tehát, hogy az állami támogatások számtalan formában jelenthetnek meg, az előny jogi fogalmának értelmezése ebben a tekintetben igen széles a joggyakorlat szempontjából.²⁴⁹

A Támogatásokat Vizsgáló Iroda²⁵⁰ nagyon jól összefoglalja az állami támogatás ma hatályos legfontosabb fogalmi elemeit. Összefoglalóan tehát megállapíthatjuk, hogy akkor beszélhetünk az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozó állami támogatásról, ha az alábbi feltételek együttesen teljesülnek:

A kedvezményezett vállalkozás: amely nemcsak jogi személyiséggel, vagy azzal nem rendelkező gazdasági társaság, hanem minden olyan piaci szereplő, amely tényleges gazdasági tevékenységet fejt ki a belső piacon, függetlenül annak jogi státuszától. Az állandó ítélkezési gyakorlat alapján gazdasági tevékenység: bármely, egy adott piacon termékek és szolgáltatások nyújtásával járó tevékenység, amely feltételezi az ellenszolgáltatásért vállalt kockázatot. Az állami támogatási szempontból azt kell vizsgálni, hogy ki a támogatás végső kedvezményezettje, akinél a gazdasági előny felmerül, Ez ugyanis nem minden esetben azonos azzal, aki részére a támogatás kifizetésre kerül.

Állami forrás: A támogatásnak állami forrásból kell származnia, azaz a központi költségvetésből, az elkülönített állami pénzalapokból, a társadalombiztosítási alapokból, a helyi önkormányzatoktól, valamint azok az Európai Unió forrásokból származó pénzek, amelyekre a hazai kormányzatnak befolyása van.

²⁴⁹ A támogatási jogviszonyra vonatkozóan lásd: Olajos István: A közjogi szerződés, mint a támogatásokkal kapcsolatos jogalkalmazás egy útja In: Publicationes Universitatis Miskolciensis Sectio Juridica et Politica Tomus XXIX/2 Miskolc, 2011 Miskolc University Press 503-514.p., és Nagy Zoltán: a közpénzügyi támogatási jogviszony a közjogi és magánjogi szabályozás metszetében, Publicationes Universitatis Miskolciensis Sectio Juridica et Politica Tomus XXX/2 Miskolc, 2012 Miskolc University Press , 339.-350.o. és Olajos István: A közjogi szerződések jelentősége az agrár-és környezetjogban. A támogatási szerződések eljárásjogi helye és szerződési létszakai In: *Pázmány Law Working Papers* 2012/26. In: <http://lawecon-hu.org/images/abstracts/2012/ppke/2012-26-Olajos.pdf>

²⁵⁰ Magyarország, lásd erről <http://tvi.kormany.hu/tamogatás/weboldalt/letöltés/ideje:2012.10.24>.

szintén az állami forrás fogalmába tartoznak az állam által befolyásolt, valamint az állami tulajdonban lévő vállalatokon keresztül történő finanszírozás is.

Előny: Az állami támogatásnak olyan előnyt kell jelentenie a piacon, amelyet azonos finanszírozási viszonyok mellett a piacon egyébként nem érhetne el. Az előny nem csak kifizetés formájában jelentkezik, ahogyan azt már a fentiekben is említettem, hanem államháztartási bevételekiesés formájában is, mint például az adókedvezmények. Az előny a vállalkozás normál - a gazdasági tevékenység - költségei alóli mentesítést jelent.

Szelektivitás: Az intézkedés nem terjed ki a gazdaság minden szereplőjére, csak egy régióra, egy gazdasági ágazatra, vagy adott vállalkozásokra. Amennyiben egy intézkedést minden korlátozás - ágazati, földrajzi, vagy a vállalat mérete szerinti különbségtétel - nélkül alkalmaznak a tagállam területén letelepedett bármely vállalkozásra, akkor az általános intézkedésnek és nem állami támogatásnak tekinthető.

Versenytorzító hatás: Az érintett vállalkozásnak olyan piacon kell tevékenykednie, amelyen a vállalkozások között verseny van, vagy lehetne, mert ellenkező esetben az intézkedés nem tartozik az EUMSZ. 107. cikkének hatálya alá. Ezen feltétel meglétét a Bizottság általában vélelmezi, ellenkezőjét a tagállamnak kell bizonyítania.

Tagállamok közötti kereskedelemre gyakorolt hatás: A tagállamok közötti kereskedelem befolyásolása a legtöbb esetben fennáll. Erre példa, ha egy vállalkozás nem exportál ugyan, hanem csak a hazai piacon értékesíti a termékeit, ugyanis az adott piacon a konkurencia ez esetben nehezebben tud megjelenni, hiszen nem lesz szükség az importra, mert a piacot a támogatott vállalkozás termékei uralják. Ezért egy ilyen támogatás befolyásolhatja a tagállamok közötti kereskedelmet és torzíthatja a versenyt.²⁵¹ Hasonló a helyzet, ha az Unió kívüli exportra termelő céget támogatja valamely tagállam, hiszen a támogatás segítségével a vállalkozás, más uniós vállalatokkal szemben versenyelőnybe kerülhet az export piacon. Itt kell kitérni a befektető csalogató támogatásokra, melyeket jelen könyvemben tárgyalok. A tagállamok közötti kereskedelem akkor is érintődik, ha a támogatás vagy annak beígérése azt a célt szolgálja, hogy egy vállalkozás tervezett beruházásának helyszínét befolyásolja. Ez különösen akkor van így, ha egy vállalkozás a támogatás hatására egyik tagállamból egy másikba telepszik át vagy viszi át a székhelyét a támogatás (adókedvezmény vagy más támogatás) reményében, ez a

²⁵¹ Lásd erre a C-102/87.sz. ügyet, France v. Commission (1998) ECR 4067. hivatkozik rá: Várnay, in Várnay E-Papp M. (2004), 558.o.

tény nyilvánvalóan kihatással van a tagállamok közötti kereskedelemre és versenytorzító hatású is egyben.²⁵²

Amennyiben a fenti feltételek közül akár csak egy feltétel is hiányzik, úgy máris nem beszélhetünk tiltott, vagyis az Európai Unió által nem megengedett, összeegyeztethetetlen támogatásról.

15.2. Az Európai Unió állami támogatásra vonatkozó szabályozásának rendszere, az állami támogatásokra vonatkozó legfontosabb jogforrások

A Tanács 1998 májusában rendeletet alkotott ²⁵³ arról, hogy bizonyos állami támogatásokat a Bizottság - rendeleti úton - a közös piaccal összeegyeztethetőnek nyilváníthat és kiemelhet az általánosan érvényesülő bejelentési kötelezettség alól. Az állami támogatások káros hatásáról az Európai Bizottság által 2005 nyarán meghirdetett Állami Támogatási Cselekvési Terv²⁵⁴ (Akcióterv) rendelkezett, mely a közeljövő reformjait vázolta fel a tagállamok számára. Az Akcióterv a tagállamok számára azt az üzenetet hordozta, hogy kevesebb, de célzottabb támogatást nyújtsanak. ennek értelmében szem előtt tartandóak az Akcióterv kulcsszavai, mint a versenyképesség, regionális és szociális kohézió és a közszolgáltatások színvonalának elemzése. Az Akcióterv kimondja az erőteljesebb közgazdasági megközelítést, azaz amennyiben a piacok nem tudják megoldani a problémát, csak akkor kell az állami beavatkozás, és az is kérdés, hogy ilyenkor milyen mértékű legyen az. A Bizottság hatékonyabb jogalkalmazást ígér és gyorsabb eljárást.²⁵⁵ Az EK Szerződésnek a Gazdasági versenyt szabályozó fejezetében, a 87-89. cikkeiben²⁵⁶ (EUMSz. 107.-109. cikkei) fogalmazza meg az állami támogatások tilalmának rendelkezéseit. Az állami támogatások nyújtása során a tagállamoknak a következő elveket kell követnie: az átláthatóság, (transzparencia), a szükségesség és az arányosság elve. Az átláthatóság elve alapján mindig követhető, hogy a kedvezményezett milyen és mekkora előnyhöz jutott az állami támogatás következtében.

A szükségesség és az arányosság elve pedig biztosítja, hogy a tagállamok csak akkor avatkozzanak be a piaci viszonyokba, ha valamilyen probléma áll fenn, és a beavatkozás mértéke csak a probléma elhárításához szükséges minimumra korlátozódjon.

²⁵² lásd erre a Bizottság 87/573/EGK számú határozatát OJ L 347.,1987.12.11. 64.o. 66.pont in Tóth T (2007),i.m., 557.o.

²⁵³ 994/98/EK rendelet az Európai Közösséget létrehozó szerződés 92. és 93.cikkének a horizontális állami támogatások bizonyos fajtáira történő alkalmazásáról OJ L 142,1998.5.14.

²⁵⁴ http://www.europa.eu.int/comm/competition/state_aid/others/action_plan/saap_hu.pdf

²⁵⁵ Tóth T.(2007), 536.o.

²⁵⁶ Lisszaboni szerződés (EUM Szerződés) 107-109.cikke

Az Európai Unióban az állami támogatások szabályozása három alapvető pilléren nyugszik:²⁵⁷

Az *elsődleges jogforrások*: az EUMSZ. 107.-109. cikke fogalmazza meg az általános szabályát az állami támogatás tilalmának, és az az alóli kivételeknek, valamint az engedélyeztetési eljárás szabályainak. Ennek értelmében az Európai Unió által meg nem engedett állami támogatások úgy minősülhetnek, mint az adókedvezmények, amelyek káros adóversenyhez²⁵⁸ vezetnek.

A 108. cikk a támogatások ellenőrzésének szabályait rögzíti, míg a 109. cikk pedig az előző cikkek alkalmazásáról szól.

A szabályozás *második pillérét* a másodlagos jogforrások és a soft law²⁵⁹ eredményei alkotják. Ezen belül is az Európai Bizottság állami támogatások káros hatásáról kiadott Bizottsági Közlemény, a Tanács felhatalmazásával kiadott Bizottsági csoportmentességi rendeletek és a Verseny Főigazgatóság által kiadott másodlagos joganyag ²⁶⁰ tartozik ide. A Bizottság feladata az állami támogatásoknak és azok programjainak ellenőrzése abból a célból, hogy az állami támogatások összeegyeztethetők-e a közös piac céljaival. A Bizottság eljárása során határozatokat hoz, amelyekben a tagállami szintű állami támogatás sorsáról dönt. Ezek jogszabálynak nem minősülnek, ugyanakkor ismert az EKSz. 86. cikk (3) bekezdésében kapott felhatalmazáson alapuló határozat is, amely a közszolgáltatások állami támogatására vonatkozik, és ami természetét illetően jogszabály.²⁶¹ Tóth szerint²⁶² a Bizottság állami támogatások engedélyezése során széles körű diskrecionális jogkört élvez az EKSz. 87.-88. cikkei (EUMSZ 107.-108. cikke) alapján, amelyet a terjedelmes bírói esetjog, a Bizottság csoportmentességi rendelete, valamint a Bizottság által kiadott a tagállamokkal egyeztetett önkorlátozó szabályai szűkítenek, ezzel növelve a jogbiztonságot.

A szabályozás *harmadik pillérét* az Európai Bíróság e témakörben hozott ítéletei képezik. Ezek egyben iránymutatást is adnak és értelmezést is jelentenek az állami támogatások összeegyeztethetőségével kapcsolatban. Ugyan a bejelentések

²⁵⁷ Az állami támogatások szabályozásának jogforrásairól lásd bővebben: Tóth T. (2007) i.m.,533.-536.o. és Nyikos (2009),i.m., 149.o.

²⁵⁸ A káros adóverseny fogalmáról ld...az ECOFIN Tanács által 1998-ban kiadott Code of Conduct for Business Taxation (az Üzleti Adózás Magatartási Kódexét). Lásd még a káros adóversenyről bővebben: Erdős Éva: A külföldi befektetők adókedvezményei és a jogharmonizáció, in: *Ünnepi tanulmányok Holló András hatvanadik születésnapjára*,(szerk: Bragyova András) Bíbor Kiadó, Miskolc, 2003. 161-181.o.

²⁵⁹ keretszabályok, Bizottsági közlemények, iránymutatásokat ad ki a Bizottság, hogy bizonyos területeken, bizonyos típusú támogatásokat milyen feltételekkel fog engedélyezni.

²⁶⁰ Az EU a másodlagos jogalkotása körében ebben a témában irányelveket, rendeleteket, határozatokat, iránymutatásokat, keretszabályokat és közleményeket bocsát ki. A támogatás szabályozásra vonatkozóan lásd a Verseny Főigazgatóság honlapján a „Vademecum az állami támogatások közösségi szabályairól” című összefoglalót.

²⁶¹ Tóth T.(2007)i.m., 535.o.

²⁶² Tóth T (2007), i.m.,536.o.

elbírálásánál a Bizottságnak van elsősorban hatásköre és szerepe, azonban az Európai Bíróság értelmezési jogköre vitathatatlan ebben a kérdéskörben is. Arra a kérdésre vonatkozóan, hogy a Bíróság felülbíráhatja-e a Bizottságnak az EK Sz 87. cikk (3) bekezdése szerinti alkalmazása során a Bizottság széles körű mérlegelési és döntési jogkörét, a Bíróság az Unicredito Italiano C- 148/04.sz. ügyben²⁶³ szolgált megoldással. A Bíróság ebben az ügyben ugyanis kimondta, hogy a Bíróság - a Bizottság e döntési szabadság gyakorlásának jogszerűségét vizsgálva - nem helyettesítheti a hatáskörrel rendelkező hatóság értékelését saját értékelésével, hanem csak annak vizsgálatára szorítkozhat, hogy az előbbi értékelés során nyilvánvaló hiba, vagy hatáskörrel való visszaélés történt-e. A Bíróság jár el tehát a Bizottság és a tagállamok közötti vitás esetekben a támogatásokkal kapcsolatos döntéseknek a tagállam részéről történő megtámadása esetén, valamint, ha a Bizottság tesz feljelentést az Európai Bíróságnál, mert a szabályozást megsérti a tagállam, vagy nem hajtja végre az előírt szabályokat. Az Európai Bíróság döntéseiben igyekszik szűkíteni a Bizottság azon törekvését, hogy az állami támogatásokat indokolatlanul tágan értelmezze. Az Európai Bíróság az állami támogatásoknak a versenyjoggal való kapcsolatát hangsúlyozta például a Preussen Elektra C- 379/98. számú esetben²⁶⁴, amelyben kimondta, hogy amikor a fogyasztók vagy használók pénzügyi előnyhöz jutnak, mert környezetbarát terméket vásárolnak (megújuló energiát), általában ilyenkor nem merülhet fel az állami támogatás kérdése, mert a pénzügyi előnyöket nem egy sajátos vállalkozásnak nyújtják. Amennyiben a támogatást (pénzügyi előnyt, árkedvezményt) megkülönböztetés nélkül nyújtják, és az nem haladja meg a plusz környezeti költségek 100%-át, akkor a támogatás engedélyezhető.²⁶⁵

A Tanács felhatalmazása alapján a Bizottság a következő területeken jogosult csoportmentességi rendeleteket alkotni, azaz *mentességeket* megállapítani az összeegyeztethetetlen állami támogatások alól:²⁶⁶

- csekély jelentőségű (de minimis) állami támogatások,
- a kis -és közepes méretű vállalkozásoknak adott állami támogatások,
- a képzési támogatások,
- a foglalkoztatási támogatások,
- kutatási fejlesztési támogatások,

²⁶³ C-148/04.sz. Unicredito Italiano ügy (a Commissione tributaria provinciale di Genova előzetes döntéshozatali kérelme az előtte Unicredito Italiano SpA és Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1 között folyamatban lévő eljárásban) EBHT 2005 I-11169. Erre vonatkozóan lásd még a Franciaország kontra Bizottság ügyben 2002.december 12-én hozott ítélet EBHT 2002. I.11949.o. 41.pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

²⁶⁴ C- 379/98. számú Preussen Elektra eset, EBHT 2001 I-2099.o. Az ügy a megújuló energiát termelő kisvállalkozásoknak adott árkedvezményre vonatkozott.

²⁶⁵ Az eset ismertetését lásd: Ludwig, Kramer: Az Európai Unió környezeti joga, Dialóg-Campus Kiadó, Budapest, Pécs, 2012., 129.o.

²⁶⁶ Az utolsó három terület Tóth Tihámér hivatkozott könyvében (Az Európai unió versenyjoga) még tervként szerepel. Tóth T.(2007) i.m.,535.o.

- környezetvédelmi támogatások,
- regionális támogatások tekintetében elfogadott támogatási térképnek megfelelően nyújtott állami támogatások, és
- kockázati tőke formájú támogatások,
- nagyvállalatok K+F támogatása.

Tóth Tihamér munkájában még öt bizottsági csoportmentesítő rendeletről ír²⁶⁷, a kis- és középvállalkozásokra²⁶⁸, a képzésre,²⁶⁹ a foglalkoztatásra,²⁷⁰ a mezőgazdasági kis- és középvállalkozásokra,²⁷¹ az akvakultúra területén működő kis- és középvállalkozásokra²⁷² vonatkozókról, azonban művében megemlíti, hogy a cél egy egységes csoportmentesítő rendelet megalkotása, amely felváltaná az egyedi rendeleteket. A fentiekén kívül a megengedett „de minimis” jellegű állami támogatásokról is bizottsági rendelet született és a regionális beruházások mentesítéséről is bizottsági rendelet szól.²⁷³

A Tanács 994/98/EK rendeletével²⁷⁴ ruházta a hatáskört a Bizottságra a csoportmentességek állami támogatási intézkedések egyes kategóriái vonatkozásában. 2008-ban az általános és egységes csoportmentességi rendelet meg is született, a Bizottság meghozta a 800/2008/EK rendeletet (2008-augusztus 6.) az EK Sz. 87. és 88. cikke alkalmazásában a támogatások bizonyos fajtáinak a közös piaccal összeegyeztethetőnek nyilvánításáról.²⁷⁵

Az eljárási szabályokat az EUM Sz. 108.cikke és a Tanács 659/1999/EK rendelete²⁷⁶ szabályozza.

²⁶⁷ Tóth T. (2007) i.m.,534.o.

²⁶⁸ a Bizottság 70/2001/EK rendelete OJ L 10, 2001.01.13. 33.o. mód. 364/2004/EK rendelet OJ L 63.,2004.02.28.22.o.

²⁶⁹ a Bizottság 68/2001/EK rendelete OJ L 10, 2001.01.13.,20.o.

²⁷⁰ a Bizottság 2204/2002/EK rendelete OJ L 337,2002.12.13.3.o.

²⁷¹ a Bizottság 1/2004/EK rendelete OJ L 1,2004.01.03.1.o.

²⁷² Bizottság 1595/2004/EK rendelete HL L 291.,2004.09.14.3.o.

²⁷³ a Bizottság 69/2001/EK rendelete a de minimis (csekély összegű összesen 100.000 Eurót meg nem haladó összegű) állami támogatásokról , majd 1998/2006/EK. Bizottsági rendelet 200.000 euróban határozza meg a de minimis támogatást, és a Bizottság 1628/2006/EK rendelete a regionális beruházási támogatásokról HL L 302.,2006.11.01.29.o. 2008-ra új egységes csoportmentesítési rendelet kiadását tervezte a Bizottság.

²⁷⁴ HL L 142.1998.,1.o. Az állami támogatások versenyjogi megítéléséről lásd még : Richard Whish: Versenyjog (Richard Whish: Competition law című könyve hatodik kiadásának magyar nyelvű fordítása),HVG-ORAC Lap és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2010.240.-240.o.

²⁷⁵ A Bizottság 800/2008/EK rendelete, HL L 214.,2008.08.09. 3-47.o.

²⁷⁶ A Tanács 659/1999/EK rendelete HL L 83.,1999. 1.o. módosította a 794/2004/EK rendelet HL L 140.,2004.,1.o.

15.3. A megengedhető vagy összeegyeztethető állami támogatások köre

Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében felsorolt feltételek és ezáltal minden olyan támogatás megtiltása, amely e cikk hatálya alá tartozik, annak érdekében, hogy a belső piacon a versenytorzítás lehetősége csökkenjen, nem abszolút érvényű. A főszabály alóli kivételeket az EUMSZ 107. cikk (2) és (3) bekezdése határozza meg. E bekezdések az Európai Unió más politikáiban kitűzött célokkal (kohézió, környezetvédelem, foglalkoztatás például) összhangban – meghatározott feltételek betartása mellett – engedélyezik az állami támogatások nyújtását.

A megengedett körbe tartoznak azok a támogatások is, amelyekben a fenti fogalmi elemek közül bármelyik hiányzik, hiszen a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatásról csak akkor beszélhetünk, ha az mindegyik feltételnek megfelel az EUMSZ. 107. cikk (1) bekezdése alapján. Amennyiben egy intézkedés nem tartozik az EUMSZ. 107. cikkének hatálya alá, akkor azt az állam, önkormányzat akár 100%-os mértékben is finanszírozhatja. Ezek szerint az EUMSZ. 107. cikk (1) bekezdése alóli kivételeket megkülönböztethetjük aszerint, hogy:

- a támogatás nem tartalmazza az EUMSZ. 107. cikk (1) bekezdésében (EKSz. 87. cikk (1) bekezdésében) rögzített minden feltételt,
- a támogatást maga a Szerződés veszi ki az összeegyeztethetetlen állami támogatások köréből, (EUMSZ 107. cikk(2) bekezdés, EKSz. 87. cikk (2) bekezdés)
- az engedélyezhető állami támogatások köre (EUMSZ 107. cikk (3) bekezdése (EKSz. 87. cikk (3) bekezdése)

Lássuk először azokat az állami intézkedéseket, amelyek az első kategóriába tartoznak, tehát nem felelnek meg az állami támogatás Szerződés szerinti feltételeinek.

15.3.1. Állami támogatásnak nem minősülő intézkedések

Általános intézkedés: Olyan állami intézkedés, amely az ország egész területére vonatkozik, és mindazok a vállalkozások, amelyek az előírt feltételeknek eleget tesznek, automatikusan részesülnek az intézkedésnek. Az általános intézkedés nem tartalmazhat korlátozást a beruházás nagyságára, a kedvezményezett vállalkozások méretére, a megvalósítás helyére.

A piaci magánbefektető elve: Az Európai Bizottság és a Bíróság gyakorlatában lefektetett elv lényege, hogy amikor egy állami szerv befektet, vagy hitelt ad egy vállalkozásnak, az intézkedés nem minősül állami támogatásnak, ha bármely más piaci magánbefektető is hasonlóképpen járt volna el.

Szociális támogatás: nem minősül állami támogatásnak a fogyasztóknak, magánszemélyeknek nyújtott támogatás (árkedvezmény). Ez megvalósulhat úgyis, hogy az állam pénzügyi forrásokat biztosít a vállalkozásoknak annak érdekében, hogy azok szociális intézkedéseket tegyenek (például árkedvezményt, csökkentett

arat alkalmazzanak). Ilyen esetekben a kedvezmény valójában az egyéneket éri és nem a vállalkozásokat. Az intézkedés nem járhat a vállalkozás szokásos költségeinek a csökkentésével.²⁷⁷

Közszolgáltatás, általános érdekű gazdasági szolgáltatás: Az Európai Unió Bíróságának joggyakorlata alapján négy feltételnek kell teljesülnie ahhoz, hogy az általános gazdasági érdekű szolgáltatások kompenzálására adott állami források ne minősüljenek állami támogatásnak:²⁷⁸

- a kedvezményezett vállalkozást szerződésben vagy jogszabályban kell feljogosítani a szolgáltatás elvégzésére,
- a kompenzáció alapját képező paramétereket előre, objektíven és átlátható módon kell rögzíteni,
- nem lehet túlkompenzálni, azaz a kompenzáció nem haladhatja meg azt a mértéket, amely részben vagy egészben szükséges a költségek fedezéséhez,
- ha a szolgáltatást végző vállalkozást nem közbeszerzéssel választják ki, akkor a kompenzáció mértékét azon költségek elemzése alapján kell megállapítani, amelyek egy tipikus, hatékonyan vezetett vállalkozásnál felmerülhettek volna.

Tömegsport és utánpótlás nevelés támogatása: nem minősül állami támogatásnak, de a professzionális, piaci alapon működő versenysport támogatása állami támogatásnak minősül, amelynek legcélszerűbb eszköze a de minimis támogatás nyújtása, vagy reklám szerződés kötése lehet. A de minimis támogatásról a Bizottság 69/2001/EK rendelete szolt először. A csekély jelentőségű, azaz de minimis támogatásokat olyannak kell tekinteni, amelyek nem merítik ki az EUMSZ. 107. cikk (1) bekezdésének követelményét, és ezért ezeket nem kötelező a Bizottságnak bejelenteni. Az egy vállalkozás számára nyújtott de minimis támogatás összege nem haladhatta meg a 100.000 Eurót és 3 éves időszak alatt. A támogatásokat bármilyen forrásból származtak és bármilyen célra adták, bele kell számítani ebbe az összegbe. A rendelet adta lehetőséggel nem lehet élni az alábbi esetekben: közlekedés, exporthoz kötődő tevékenységek, hazai termékeket preferáló támogatások. A csekély súlyt a bizottság 1998/2006/EK rendelete²⁷⁹ felemelte 200.000 Euróra, a három éves időszak és a kumulációs követelmény azonban nem változott. A rendelet alól kivették az alábbi területeket: szállítás (kivéve közúti szállítás), szénipar, exporttámogatások, importtermékkel szemben a hazait előnyben részesítő támogatások.

Ingyanértékesítés: amennyiben az önkormányzat ingatlanértékesítése a Bizottság az állami hatóságok telekinatlan és építmény értékesítéséhez nyújtott állami támogatásokról szóló Közleményében²⁸⁰ rögzített feltételeknek megfelelően

²⁷⁷ Példa erre a korábban már említett C- 379/98. számú Preussen Elektra eset, EBHT 2001 I-2099.o. Az ügy a megújuló energiát termelő kisvállalkozásoknak adott árkedvezményre vonatkozik.

²⁷⁸ <http://tvi.kormany.hu/tamogatas/weboldalt/letoltés/ideje:2012.10.24>.

²⁷⁹ HL L 379, 2006.12.28. 5.o. lásd in Tóth T (2007), 556.o.

²⁸⁰ Hivatalos Lap C 209, 1997.07.10. 3.o.

történik, és így nem tartalmaz állami támogatási elemeket, ezáltal nem is minősül állami támogatásnak. Feltétele például, hogy az ingatlant nyílt, versenyeztetési eljárásban értékesítik, a legjobb ajánlatot fogadják el, vagy független értékbecslő igazolja, hogy az eladás piaci áron történt.²⁸¹

Közcéli infrastruktúra fejlesztés: (például kerékpárút építése) amennyiben a fejlesztés eredményét bárki korlátozásmentesen igénybe veheti, és a nyújtott támogatás nem haladja meg az indokolt költségeket. Állami támogatásnak minősül azonban, ha a fejlesztés célja egy panzió vagy étterem építése, mert azok működtetése egyértelműen gazdasági tevékenység.

Nem vállalkozásnak nyújtott támogatások: természetesen, mint ahogyan azt már korábban is említettem, amennyiben a kedvezményezett nem vállalkozás úgy a támogatás nem tartozik az EUMSZ. 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá. Így nem minősülhet állami támogatásnak a háztartásoknak nyújtott segély, a mozgáskorlátozottak támogatása, az infrastruktúrához kapcsolódó segély (utak), egyetemek támogatása, állami továbbképző központok támogatása, fejlődő országoknak nyújtott segélyek.²⁸²

15.3.2. A megengedett és az engedélyezhető állami támogatások köre

EUMSZ 107.cikk (2) bekezdése és (3) bekezdése szerinti megengedhető állami támogatások:

A megengedhető állami támogatások körében a kivételekre vonatkozóan Várnay²⁸³ kétfajta csoportot említ, míg Tóth²⁸⁴ öt csoportba sorolja azokat. Ez az ellentmondás azonban csak látszólagos, ugyanis Várnay Ernő az EK. Szerződés alapján állítja fel a kivételek fajtáit, míg Tóth Tihamér szélesebb értelmezésben ide érti a különleges gazdasági ágazatokat, a közszolgáltatásokon alapuló kivételeket és a Tanács kivételes engedélyezési eljárása szerinti kivételeket is. Várnay szerint az EK Sz. kétfajta kivétel csoportot engedélyez, a 87. cikk (1) bekezdésének tilalma alól: az abszolút kivételek, amelyek a Szerződés erejénél fogva a megengedett állami támogatások kategóriájába tartoznak, és a másik kivétel csoport esetében az Európai Bizottság mérlegeli, hogy a konkrét ügyben a tagállami hivatkozás a kivételre megáll-e vagy sem.

Először tehát tekintsük át a *megengedett állami támogatások* körét:

Az EUMSZ. 107. cikk (2) bekezdése szerint a közös belső piaccal összeegyeztethető: a magánszemély fogyasztóknak nyújtott szociális támogatások, (a termék származásán alapuló megkülönböztetés nélkül) a természeti csapások vagy más rendkívüli események által okozott károk helyreállítására nyújtott támogatás,

²⁸¹ lásd még erről : Tóth T (2007), i.m.,542.-558.o.

²⁸² Tóth T (2007), i.m.,552.o.

²⁸³ Várnay E. – Papp M. (2004), i.m.,559.-566.o.,559.o.

²⁸⁴ Tóth T (2007), i.m.,561.-570.o., 561.o.

a Németország felosztása által érintett egyes területei gazdaságának nyújtott támogatás, amennyiben a támogatásra a felosztásból eredő gazdasági hátrányok ellensúlyozásához szükség van. Öt évvel a Lisszaboni Szerződés hatályba lépését követően e pontot a Tanács a bizottság javaslata alapján elfogadott határozatával hatályon kívül helyezheti.

A 107.cikk (2) bekezdése tehát olyan kötelező kivételeket sorol fel, amikor a Bizottság nem rendelkezik mérlegelési jogkörrel, azaz automatikusak. Annyiban azonban nem automatikus kivételek, hogy az ide sorolható támogatásokat be kell jelenteni a Bizottságnak a 108.cikk szerint, hogy azok megfelelnek-e a 107.cikk (2) bekezdés szerinti elvárásoknak, de a Bizottság nem mérlegelhet ezekben az esetekben.²⁸⁵

Az EUM Szerződés 107.cikk (3) bekezdése szerinti engedélyezhető állami támogatások köre:

az alacsony életszínvonalal, vagy a jelentős alulfoglalkoztatottsággal rendelkező térségek gazdasági fejlődésének előmozdítására nyújtott támogatás,

valamely fontos közös európai érdeket szolgáló fontos projekt megvalósításának előmozdítása, vagy egy tagállam gazdaságában bekövetkezett komoly zavar megszüntetésére nyújtott támogatás,

az egyes gazdasági tevékenységek vagy gazdasági területek fejlődését előmozdító támogatás, amennyiben az ilyen támogatás nem befolyásolja hátrányosan a kereskedelmi feltételeket a közös érdekekkel ellentétes mértékben,

a kultúra és a kulturális örökség előmozdítására nyújtott támogatás, ha az Unión belüli kereskedelmi és versenyfeltételeket nem befolyásolja a közös érdekekkel ellentétes mértékben,

a támogatás olyan egyéb fajtái, amelyeket a Tanács a Bizottság javaslata alapján hozott határozatával határoz meg.

A támogatási fajtákat a horizontális, regionális és ágazati támogatások körébe sorolhatjuk a Bizottság mérlegelési jogkörével²⁸⁶ kapcsolatban.

Horizontális támogatások:

*a kis és középvállalkozásoknak nyújtott támogatások*²⁸⁷. A *kisvállalkozások*, amelyeknél nincs több 50 foglalkoztatottnál, éves forgalma (vagy éves mérlegfőösszege) nem több 10 millió eurónál és legfeljebb 25%-a van egy vagy több , nem KKV tulajdonában. *Mikrovállalkozás*: amelynek nincs több, mint 10 foglalkoztatottja, éves forgalma nem több 2 millió eurónál, és legfeljebb 25%-a van egy vagy több, nem KKV tulajdonában. *Közepes méretű vállalkozásnak* definiáljuk azokat, ahol: nincs

²⁸⁵ lásd erről bővebben Tóth T (2007), i.m.,565.o.

²⁸⁶ A bizottság mérlegelési jogkörének elveire vonatkozóan lásd bővebben: Tóth T (2007), 566.-571.o.

²⁸⁷ A kis és középvállalkozások meghatározására lásd: 2003/361/EK bizottsági ajánlás OJ L 124, 2003.05.20. ,36.o. és a 70/2001/EK bizottsági rendelet ,OJ L 10.,2001.01.13.,33.o.

több, mint 250 fő foglalkoztatott, éves forgalma nem több, mint 450 millió euró, és legfeljebb 25%-a van egy vagy több, nem KKV tulajdonában.

Foglalkoztatási támogatások²⁸⁸

Kutatási és fejlesztési támogatások²⁸⁹

Környezetvédelmi célú állami támogatások²⁹⁰

*Regionális támogatások*²⁹¹ a nemzeti regionális támogatások háromféle támogatási formába tartozhatnak:

a) beruházási támogatás,

b) működési támogatás,

c) újonnan létrehozott kisvállalkozások számára nyújtott támogatás.²⁹²

A Bizottság 2007-2013 közötti időszakra vonatkozóan közzétette a nemzeti regionális támogatásokról szóló Iránymutatását.²⁹³ Magyarországon a regionális térkép alapján 2007-től kezdődően a legkevésbé elmaradott régióinkban (Győr-Moson-Sopron Megye, Vas, Zala megye és Pest megye) 25% , 2011-től 10% lehet a támogatási intenzitás, míg a közepesen elmaradott megyékben (Veszprém, Fejér, Komárom-Esztergom megye) 40%, a többi megyében , így Borsod-Abaúj-Zemplén Megye is és a tiszántúli régió a legelmaradottabb térségnek minősül , ahol 50% lehet a támogatási intenzitás. a támogatás kisvállalkozások esetében 20 százalékponttal növelhető, míg közepes vállalkozások esetében 10 százalékponttal emelkedhet. ²⁹⁴

Ágazati támogatások:

a mezőgazdasági ágazat támogatásai²⁹⁵, a közös agrárpolitika (KAP), iránymutatások 2007-2013 közötti időszakra vonatkozóan.²⁹⁶

a közlekedés, szállítás területe.²⁹⁷

²⁸⁸ iránymutatás a foglalkoztatási támogatásokról OJ C 334,1995.12.12.,4.o. lásd bővebben Várnay E. – Papp M. (2004), 563.o.

²⁸⁹ Közösségi keret szabályozás a kutatási és fejlesztési célra nyújtott támogatásokról OJ C 45., 1996.02.17., 5.o. lásd erről bővebben: Várnay E. - Papp M. (2004), 564.o.

²⁹⁰ Közösségi iránymutatás a környezetvédelmi célra nyújtott állami támogatásokról OJ C 37., 2001.02.03., 3. o. lásd erről bővebben: Várnay E. - Papp M (2004), 564.o.

²⁹¹ Az Európai Bizottság az N 587/2006 sz. határozatával hagyta jóvá Magyarország 2007-2013 közötti időszakra vonatkozó regionális támogatási térképét. A regionális támogatások szabályai a 37/2011. (III.22.) Korm rendeletben 25.§-ában kerültek kihirdetésre. Magyarország az EUMSZ támogatási szabályai alapján elmaradott vagy támogatható régióknak minősül, és százalékos mértékben van területeinkre meghatározva a támogatási intenzitás. Magyarország egész területe elmaradott térségnek számít.

²⁹² lásd erről bővebben: Tóth T (2007) , i.m.,575.- 583.o.

²⁹³ Iránymutatás a 2007-2013 közötti időszakra vonatkozó nemzeti regionális támogatásokról HL C 54., 2006.03.04., 13.o.

²⁹⁴ lásd Magyarország regionális támogatási térképét <http://tvi.kormany.hu/regionalis-tamogatasi-terkep> letöltés ideje:2012.10.24.

²⁹⁵ Olajos István: Környezetvédelmi szempontok érvényesülése az agrár-támogatásokban In. Szilágyi János Ede (szerk): Környezetjog II. kötet - Ágazati Környezetvédelem és kapcsolódó területei Novotni Kiadó Miskolc, 2008. 89-97.o. és Nagy Zoltán: Adó és támogatáspolitikai szabályozás hatékonysága a környezetvédelem területén, Pázmány Law Working Papers, 2012/9..sz. 1-9.o.

²⁹⁶ HL L C 319., 2006.12.27.1.o

²⁹⁷ Tóth T (2007), 562.563.o.

A nehéz helyzetű cégek megmentésére és szerkezet átalakítására adott támogatásokra vonatkoznak még speciális szabályok az engedélyezhető támogatási körben.²⁹⁸

Az állami támogatások típusai tehát az alábbiak lehetnek:²⁹⁹

A támogatás iránya szerint:

eszerint két típust különböztethetünk meg az állami támogatásokban, egyrészt az exporttámogatásokat, másrészt a hazai támogatásokat.

A támogatás funkciója szerint:

A funkcionális támogatások olyan támogatások, amelyeket nem aszerint határoznak meg, hogy kinek adják, hanem hogy azt milyen célra és milyen feltételekkel kapja a vállalkozás. Három fajtája van:

- a működési támogatás: azon támogatások, projekteke, amelyeknek célja a vállalkozás működési költségeinek a csökkentése,
- a megmentési támogatás: amikor a projekttel azt próbálják megelőzni, hogy a vállalkozás válsághelyzetben csődbe menjen,
- a struktúraváltási támogatás: azon projektek, amelyek segítséget nyújtanak a vállalkozás piaci alkalmazkodásában.

Horizontális támogatások:

A horizontális támogatások regionális és ágazati szelektivitás nélkül részesítenek előnyben bizonyos tevékenységeket (például kutatás-fejlesztés, környezetvédelem, megmentési támogatás, szerkezetátalakítási támogatás, foglalkoztatás, képzés, kis- és középvállalkozások segítése, kockázati tőke tevékenység). Ezekben az esetekben az Európai Unió a vonatkozó részletszabályokban lefektetett feltételek betartása mellett, összhangban az Unió más politikáiban kitűzött célokkal, ezen tevékenységekre engedélyezi az állami támogatások nyújtását.

Regionális támogatások:

A regionális támogatások célja az egyes régiók gazdasági leszakadásának megakadályozása, illetve a felzárkóztatásuk elősegítése. A regionális támogatás – a regionális állami támogatásokról szóló közösségi iránymutatással összhangban – kapcsolódhat induló beruházáshoz vagy munkahelyteremtéshez. Mint ahogyan azt már fentebb elemeztem, Magyarország egész területe jogosult regionális támogatásra, ez azonban nem jelenti azt, hogy a jogosultság azonos mértékű. Mintahogyan azt fentebb láthattuk, az egyes régiók támogatásának jogosultságát a Bizottság által jóváhagyott regionális támogatási térkép tartalmazza. Fontos kiemelni, hogy a nagy beruházások (50 millió eurót meghaladó költségű beruházások) beruházási támogatást csak csökkentett intenzitással kaphatnak.

Az összegegyeztethető és engedélyezhető állami támogatások tehát választ adnak arra kérdésünkre, hogy miként lehetséges, hogy a tagállamokban – így

²⁹⁸ megmentési és szerkezetátalakítási támogatások lásd a bizottság közleménye (2004/C 244/02) a nehéz helyzetben lévő vállalkozások megmentéséhez és szerkezetátalakításához nyújtott állami támogatásokról HL C 244., 2004.10.01., 2.o. in Tóth T (2007), 573.-575.o.

²⁹⁹ http://www.euvonal.hu/index.php?op=kozossegi_politikak&id=19 a letöltés ideje: 2012.október 24.

Magyarországon is – a társasági adóban adható (például fejlesztési) adókedvezmény.

Az állami támogatások mai magyar szabályozása

Az állami támogatások magyar szabályozásának jogforrásai közé tartozik az állami támogatások felhasználására vonatkozó 4/2011.(I.28) Kormány rendelet³⁰⁰, a 102/2006 (IV.28) Kormányrendelet³⁰¹. Korábban a 85/2004.(IV.19) Kormányrendelet szabályozta Magyarország regionális támogatási térképét³⁰², jelenleg (2012) az európai uniós versenyjogi értelemben vett állami támogatásokkal kapcsolatos eljárásról és a regionális támogatási térképről szóló 37/2011 (III.22) Kormányrendelet szabályozza a vállalkozásoknak nyújtható állami támogatások intenzitását.

Magyarországon 1999-ben létrehozták a Támogatásokat Vizsgáló Irodást, amely ellátja a hazai jogszabályok, támogatási programok, egyedi támogatások, pályázati felhívások kötelező bejelentésén alapuló állami támogatási szempontú ellenőrzését, beleértve az önkormányzatok által nyújtott támogatásokat is, előkészíti a hazai állami támogatási tervezetek Európai Bizottság felé történő bejelentését, szükség esetén konzultációt folytat a Bizottság munkatársaival, éves jelentést készít az Európai Bizottság számára. Ennek keretében részletes egyeztetést folytat a támogatást nyújtókkal, ellátja a csatlakozás utáni EU-konform állami támogatások kezelésével és módosításával kapcsolatos feladatokat, közreműködik az állami támogatásokra megállapított átmeneti mentességek végrehajtásában, ennek keretében szakmai tanácsadást is folytat, és információt szolgáltat az Európai Bizottságnak.

Az állami támogatások bejelentésére vonatkozó eljárási szabályok:³⁰³

A támogatást nyújtókat terheli a támogatásokra vonatkozó bejelentési kötelezettség. A 37/2011 (III.22.) Kormány rendelet szerint minden, az EK Szerződés 87. cikk (1) bekezdése (EUMSz. 107. cikk (1) bekezdése) hatálya alá tartozó támogatási tervezetet be kell jelenteni a Támogatásokat Vizsgáló Irodának. A támogatás lehet támogatási program, amikor a kedvezményezettek köre előre nem ismert és nem nevesített (például adókedvezmény), vagy egyedi támogatás, amikor a kedvezményezett nevesítésre kerül. Általában a támogatási programok alapján nyújtott támogatásokat nem kell bejelenteni a TVI-nek, azonban ha a

³⁰⁰ 4/2011 (I.28) Kormány rendelet a 2007-2013 programozási időszakban az Európai Regionális Fejlesztési Alapból, az Európai Szociális Alapból és a Kohéziós Alapból származó támogatások felhasználásának rendjéről, módosította a 25/2012 (II.29) Kormány rendelet és lásd még az 1083/2006/EK tanácsi rendeletet

³⁰¹ 102/2006 (IV.28) Kormány rendelet az Európai Unió által nyújtott egyes pénzügyi támogatások felhasználásával megvalósuló, és egyes nemzetközi megállapodások alapján finanszírozott programok monitoring rendszerének kialakításáról és működéséről

³⁰² a 85/2004 (IV.19) Kormány rendelet 2011.03.23-ig volt hatályban

³⁰³ http://www.euvonal.hu/index.php?op=kozosségi_politikak&id=19 2012.03.10.

támogatási programból pályázati felhívást hirdet meg a támogatást nyújtó, akkor azt be kell jelenteni a Támogatásokat Vizsgáló Irodának. A bejelentett intézkedések egy részét a TVI saját hatáskörben vizsgálja el, másik részét az Európai Bizottság felé továbbítja jóváhagyásra.

Az uniós állami támogatási szabályok szerint az Európai Bizottság jóváhagyását igénylő támogatási tervezeteket a TVI jóváhagyásra megküldi az Európai Bizottságnak az EK Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló 659/1999/EK tanácsi rendelet végrehajtásáról szóló 794/2004/EK bizottsági rendeletben foglalt formai követelményeknek megfelelően. A csoportmentességi rendeletek hatálya alá tartozó támogatási tervezetek esetében – az összeegyeztethetőség esetén – engedélyezi a támogatási intézkedés bevezetését, valamint tájékoztatja a Bizottságot. A 37/2011 (III.22.) Kormányrendelet értelmében a támogatási program alapján készített pályázati felhívások esetében vizsgálja azok hazai, illetve közösségi jogszabályokkal való összhangját.³⁰⁴

15.4. Az adóintézkedések, a társasági adókedvezmények és az állami támogatások összefüggése - egy EU Bírósági jogeset elemzése kapcsán

A fentiek alapján láthattuk, hogy a támogatások nagyon gyakran jelennek meg adóintézkedések formájában, leginkább adókedvezmények, adóalap csökkentő kedvezmények, adóhitel, vagy adócsökkentés képét öltve. A szelektív, ezért állami támogatásnak minősülő, illetve általános intézkedésként kategorizálható adótámogatások között nagyon nehéz különbséget tenni, ezért a Bizottság kibocsátott egy közleményt a közvetlen üzleti adóztatásról.³⁰⁵ E szerint egy adókedvezmény akkor esik a EKSz. 87. cikk (1) (EUMSz. 107.cikk (1) bekezdése alá, ha az bizonyos vállalkozásokra vagy bizonyos termék előállítására vonatkozik. A változatos formákat öltő adókedvezmény akkor tekinthető specifikusnak és ez által szelektívnek, ha az általában érvényes adószabályok alól kivételt jelent, vagy ha az adóhatóságok diszkrecionális jogkörének gyakorlásából ered. specifikussá teszi, ha a kivételezett szabály, kedvezmény egy bizonyos térségre, ágazatra, vagy egy vállalkozáson belüli funkcióra, például pénzügyi szolgáltatásra irányul. Ilyen érdekes eset volt az ír társasági adókedvezmény ügye is.³⁰⁶ Az ír társasági adóban a termelő vállalkozások előnyben részesültek a szolgáltató cégekkel szemben. 1980-ban ezt még általános intézkedésként (megengedett állami támogatásként) kategorizálta a Bizottság, mivel a szolgáltatások piaca ekkor még nem volt liberalizált, nem lehetett közösségi piacról beszélni. A kilencvenes évek végére

³⁰⁴ lásd tvi.kormany.hu/tvi-feladatai

³⁰⁵ OJ C 384., 1998.12.10. in Tóth T (2007) , i.m.,551.o.

³⁰⁶ lásd XXVII. Versenypolitikai Jelentés (1998) , 210.pont in: Tóth T (2007), 551.o.

azonban nagymértékben módosult a helyzet, így ajánlásában a Bizottság a kedvezményes bánásmód megszüntetését javasolta Írországnak.

Az állami támogatásokról szóló fejezetet végül egy „állatorvosi lónak” beillő Európai Bíróság által hozott jogesettel zárom. Az olasz Unicredito Italiano SpA C-148/04. számú ügyében³⁰⁷ Olaszország a bankok javára létrehozott állami támogatási rendszerre vonatkozó 2002/581/EK bizottsági határozat³⁰⁸ (megtámadott határozat) érvényességére, valamint az EK Szerződés 87. és az azt követő cikkek, valamint az EKSz. 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló 659/1999.tanácsi rendelet³⁰⁹ 14. cikkének és a közösségi jog általános elveinek értelmezésére vonatkozik. A kérelmet azon eljárás keretében nyújtották be, amelyet az Unicredito Italiano SpA indított az Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1. ellen azon adókedvezmény tárgyában, amelyben az Unicredito bank részesült az 1998-as, 1999-es és 2000-es üzleti években. Az ügy rövid összefoglalása: Olaszország a bankrendszer reformját az állami hitelintézetek pénzügyi szerkezetátalakítására és megszilárdítására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló 218/90.sz. törvénnyel hajtotta végre. Ez a törvény lehetővé tette az állami hitelintézetek részvénytársasággá történő alakítását. E célból felhatalmaztak egy állami bankot (banki alapítványt), a tulajdonosi részesedések birtokosát, hogy ruházza át a bankintézetet egy részvénytársaságnak, különválasztva az átruházó jogi személyt (banki alapítványt), a banki részesedések birtokosát a banki tevékenységre kizárólagosan jogosult, kedvezményezett részvénytársaságtól. A banki alapítvány kezeli a részvénytársaságban meglévő részvényeket, és a keletkező tőkejövedelmet társadalmi célokra használja fel. Az átalakításban több jogszabálynak is szerepe volt, a releváns jogszabály a 461/98.sz.törvény, amely felhatalmazta az olasz kormányt a bankszektorra és különösen a szerkezetátalakításra vonatkozó rendelkezések újraszabályozására, valamint a banki szerkezetátalakítás folyamatának adójogi szabályozásáról szóló 153/99. rendelet. A rendelet 22. cikkének (1) bekezdése és 23. cikkének (1) bekezdése vezette be azt az adókedvezményt, amely az egyesülést, vagy hasonló átalakulást végrehajtó bankok esetében a jövedelemadó kulcs (IRPEG) 12,5%-ra csökkentésének felelt meg öt egymást követő adóévben, amennyiben a nyereségből három évig fel nem osztható külön tartalékot képeznek. A külön tartalékot képező nyereség nem haladhatja meg az egyesülésben vagy hasonló átalakulásban részt vett bankok követeléseinek és tartozásainak összeg, és az ebben a műveletben részt vett legnagyobb bank követeléseinek és tartozásainak összege közötti különbség 1,2%-át.

Az állami támogatás bejelentésére vonatkozó vizsgálatnál a Bizottság azt állapította meg, hogy az Olasz Köztársaság az EKSz. 88. cikk (3) bekezdését megsértve,

³⁰⁷ A Bíróság 2005.december 15-én hozott ítélete, a C-148/04.sz ügyben, a Commissione tributaria provinciale di Genova (Olaszország) előzetes döntéshozatali kérelme az Unicredito Italiano SpA és Agenzia delle Entrate között folyamatban lévő eljárásban. EBHT 2005. I-11137.

³⁰⁸ 2002/581/EK bizottsági határozat HL 2002.L 184.,27.o.

³⁰⁹ A Tanács 659/1999/EK rendelete HL L 83.,1.o., magyar nyelvű különkiadás 8.fejezet, 1.kötet ,339.o.

jogtalanul hajtotta végre a 461/98.sz törvényt és a 153/99. rendeletben foglaltakat. A Bizottság úgy ítélte meg, hogy a végrehajtott adóintézkedések – a 153/99. rendelet 27. cikkének (2) bekezdését kivéve – a közös piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatási rendszert alkotnak. Az ilyen intézkedések ugyanis a bankoknak kedveznek, mivel azok így méretüket növelhetik, és alacsonyabb költséggel juthatnak a méretgazdaságosság előnyeihez.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

Az Unicredito Bank a 282/02 rendelet alapján kifizetett összesen 244 712 646,05 EUR-nak megfelelő összeget adó és kamatai formájában, amelyben az adókedvezmény alapján az 1998-as, 1999-es és a 2000-es üzleti évben adócsökkentés formájában részesült. Ezt követően 2003-ban az előzőekben felsorolt üzleti évekre kivetett adó visszafizetése iránt három kérelmet nyújtott be. Az Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1. hallgatóságos határozatával elutasította az Unicredito kérelmeit. Az Unicredito megtámadta e határozatokat a Commissione tributaria provinciale di Genova előtt, többek között azok jogellenességére hivatkozva.

A kérdést előterjesztő Bíróság úgy vélte, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolt a 282/02 rendeletnek a bizalomvédelem, a jogbiztonság és az arányosság közösségi elveivel való összeegyeztethetősége szempontjából.

A Commissione tributaria provinciale di Genova a következő előzetes döntéshozatalra vonatkozó kérdéseket intézte a Bírósághoz:

Semmis-e, illetve a közösségi joggal ellentétes-e a megtámadott határozat, amennyiben a bankokra vonatkozó 461/98.sz törvény és a 153/99 rendelet előírásai a Bizottság álláspontjával ellentétesen a közös piaccal összeegyeztethetőek, vagy az EK 87.cikk (3) bekezdésének b.) vagy c.) pontjában foglalt kivételek alá tartoznak?

A következő két kérdés a bizalomvédelem és az arányosság elvére vonatkozott.

Észrevételek: Az Unicredito azt állítja, hogy a 461/98.sz törvény és a 153/99. rendelet képezi az olasz bankrendszer átalakítása és privatizációja folyamatának folytatását és befejezését, amelyet 1990-ben a 218/90.sz. törvénnyel kezdtek el. Fenntartja, hogy a megtámadott határozat sérti az EK 87.cikk (1) bekezdését, valamint a (3) bekezdésének b.) és c.) pontját, amennyiben az adócsökkentés:

nem szelektív, hanem általános jellegű intézkedés, és az általa végzett megkülönböztetést indokolja az adórendszer természete és belső felépítése,

nem érinti a tagállamok közötti kereskedelmet, és nem is torzítja a versenyt, és nem is fenyeget verseny torzítással,

tényét konkrétan meg kellett volna vizsgálni a megvalósított egyes ügyletek kapcsán,

tényét meg kellett volna vizsgálni a „de minimis” támogatás szempontjából, amely lehetőséget a Bizottság már az elején kizárta, bármiféle vizsgálat nélkül.

a közös piaccal összeegyeztethető, amennyiben közös európai érdeket szolgáló fontos projekt megvalósítását elősegítő támogatásnak tekinthető, mivel az olasz

bankrendszer privatizációjának részét képezi, illetve egyes gazdasági tevékenységek fejlődését előmozdító támogatásnak tekinthető.

Az olasz kormány szintén úgy vélte, hogy a megtámadott határozat semmis. Véleménye szerint az adókedvezmény nem valósít meg jogellenes állami támogatást, az adókedvezmény a 218/90.sz törvénnyel létrehozott korábbi gyakorlatával a folyamatosság és kiterjesztés összefüggésébe illeszkedne, amely jelentősebb kedvezményekről rendelkezett, lényegében azonos feltételekkel. Célja az olasz állami bankok privatizációjának megvalósítása volt, az olasz bankrendszer túlzott szegmentációjának megszüntetésével, amely az eredeti állami bankok állami intézményi státuszának a következménye volt, és amelyet a 218/90.sz törvény csak részben szüntetett meg.

Az Európai Bíróság álláspontja a következő volt:

Az adócsökkentés szelektivitásáról döntött először a Bíróság.

A Bíróság megállapította, hogy az EK 87.cikk (1) bekezdése tiltja a bizonyos vállalkozásokat, vagy bizonyos áruk termelését előnyben részesítő támogatásokat, azaz a szelektív támogatásokat. Álláspontja szerint e rendelkezés vonatkozásában valamely állami támogatás szelektív lehet akkor is, ha az az összes gazdasági ágazatot érinti.³¹⁰ A jelen ügyben az adócsökkentés a banki ágazatra vonatkozik. nem részesíti kedvezményben a más gazdasági ágazatban működő vállalkozásokat. Továbbá a banki ágazaton belül a szóban forgó ügyleteket végző vállalkozások részesülnek az előnyökből. Anélkül, hogy a Bíróság értékelte volna a Bizottság azon állítását, hogy az adócsökkentés a nagyméretű vállalkozásokat nagyobb mértékben támogatja, megállapította, hogy ezen intézkedés szelektív más gazdasági ágazatokhoz képest, és magában a banki ágazatban is szelektív, mivel nem alkalmazandó minden gazdasági szereplőre, így nem tekinthető általános pénzügyi vagy gazdasági intézkedésnek. Valójában kivételt teremt az általános adórendszerben, ugyanis a kedvezményezett vállalkozások olyan adókedvezményben részesülnek, amelyre nincs joguk az adórendszer általános alkalmazása során, és amelyre nem tarthatnak igényt a más ágazatokban működő, hasonló ügyleteket végző vállalkozások, vagy a banki ágazatban működő, de a szóban forgó ügyleteket nem végző vállalkozások. A bíróság álláspontja szerint az adócsökkentést nem indokolja a kérdéses adórendszer természete, vagy belső felépítése³¹¹. Az általános rendszert nem igazítja a banki vállalkozások sajátos jellemzőihez. Az iratokból kiderül ugyanis, hogy a nemzeti hatóságok az adókedvezményt kifejezetten úgy írták le, amely javítja bizonyos vállalkozások versenyképességét az ágazat fejlődésének adott pontján. Az adócsökkentés szelektivitásának hiányára alapított kifogás így nem megalapozott.

³¹⁰ lásd a Bíróság erre vonatkozó döntését egy másik ügyben is: C-75/97.sz Belgium v. bizottság EBHT.1999.,I-3671.o.

³¹¹ lásd erre a Bíróság 1974.július 2-án hozott C-173/73.sz. ítéletét az Olaszország v. Bizottság ügyben , EBHT 1974. 709.o.

A kérdéses adócsökkentő intézkedés tagállamok közötti kereskedelem érintettségéről és a versenytorzító hatásáról a Bíróság a következőképpen határozott:

*Az EK 87.cikk (1) bekezdése az olyan állami támogatásokat tiltja, amelyek torzítják a versenyt, vagy azzal fenyegetnek, amennyiben érintik a tagállamok közötti kereskedelmet. E két feltétel értékelése keretében a Bíróság álláspontja szerint, a Bizottságnak nem azt kell megállapítania, hogy a támogatásoknak tényleges hatása van a tagállamok közötti kereskedelemre, hanem csak azt kell megvizsgálnia, hogy e támogatások képesek-e hatást gyakorolni a tagállamok közötti kereskedelemre és torzítani a versenyt?*³¹² A támogatásnak a közös piaccal való összeegyeztethetlenségét végső soron meg kell állapítani, ha kihatással van, vagy lehet a Közösségen belüli kereskedelemre, illetve torzító hatással van, vagy lehet a versenyre.

Ha az állam által nyújtott támogatás valamely vállalkozás helyzetét megerősíti a közösségen belüli kereskedelemben a versenytársaival szemben, akkor a támogatást olyannak kell tekinteni, mint amely érinti ezt a kereskedelmet.³¹³ Ezzel kapcsolatban az a körülmény, hogy valamely gazdasági ágazatot közösségi szinten liberalizálnak, eleget tesz annak a feltételnek, hogy a támogatásnak tényleges, vagy potenciális hatást kell gyakorolnia a versenyre, illetve a tagállamok közötti kereskedelemre.³¹⁴ Egyébként a feltételhez nem szükséges, hogy a maga a kedvezményezett vállalkozás részt vegyen a közösségen belüli kereskedelemben. Ugyanis, amikor a tagállam támogatást nyújt valamely vállalkozásnak, a belföldi tevékenység ugyanazon a szinten maradhat, vagy növekedhet, ezáltal a többi tagállamban letelepedett vállalkozásoknak az e tagállam piacaira való belépési esélyei csökkennek.³¹⁵ Másrészt pedig az olyan vállalkozás megerősítése, amely addig nem vett részt a Közösségen belüli kereskedelemben, olyan helyzetbe hozhatja azt, hogy más tagállam piacára később már be fog tudni lépni.

Jelen ügyben a Bíróság megállapította, hogy az adócsökkentés megerősíti a kedvezményezett vállalkozás helyzetét a Közösségen belüli kereskedelemben részt vevő vállalkozásokkal szemben. Úgyszintén meg kell állapítani, hogy a pénzügyi szolgáltatások ágazatában közösségi szinten fontos liberalizációs folyamat ment végbe, amely fokozta már a szerződésben előirányzott, a tőke szabad áramlásából eredő versenyt. Az adócsökkentés célja – az iratokból megállapíthatóan – az volt, hogy megakadályozza, hogy az olasz bankrendszernek az európai versenytársaival

³¹² lásd erre vonatkozóan a C-372/97.sz. Olaszország v. Bizottság ügyet, amelyben az Európai Bíróság 2004. április 29-én hozott ítéletet, EBHT 2004. I- 3679.o. az ítélet 44.pontját

³¹³ lásd különösen a C-730/79. sz. Philip Morris kontra Bizottság ügyben a 1980.szeptember 17-én hozott ítélet 11.pontját, EBHT 1980. 2671.o., és a C-53/00 sz. Ferring ügyben 2001. november 22-én hozott ítélet 21.pontját, EBHT 2001. I-9067.o.

³¹⁴ lásd erre vonatkozóan a C-409/00. sz ügyet , Spanyolország kontra Bizottság, a 2003. február 13-án hozott ítélet 75.pontját, EBHT 2003. I-1487.o.

³¹⁵ lásd erre a pontra vonatkozóan a C-310/99.sz ügyben hozott ítélet 84.pontját, EBHT 2002. I-2289.o.

szembeni jelentős késése miatt a monetáris unió megvalósítása az olasz rendszer felbomlásához vezessen a legerősebb európai bankok javára. Az adócsökkentéssel az Olaszországban letelepedett piaci szereplőknek nyújtott versenyelőny alkalmas arra, hogy megnehezítse az olasz piacra való bejutást a többi tagállam piaci szereplői számára, és hogy megkönnyítse az Olaszországban letelepedett piaci szereplők bejutását más piacokra. Az a körülmény, amelyre az olasz kormány hivatkozott, miszerint az adócsökkentéshez Olaszországban más tagállamok bankjainak a fióktelepei is hozzájuthattak, nem akadályozza meg e káros hatásokat. Következésképpen a Bíróság megállapította, hogy a tagállamok közötti kereskedelem érintettségének és a versenytorzításnak a hiányára alapított kifogások nem megalapozottak.

A következő pontban a Bíróság a végrehajtott intézkedések egyenkénti bizottsági vizsgálatának az elmaradásáról szolt. Megállapította, hogy a támogatási programok esetén a Bizottság arra szorítkozhat, hogy a kérdéses rendszer jellemzőit tanulmányozza, anélkül, hogy köteles lenne minden egyes esetet megvizsgálni, annak megállapítása érdekében, hogy e rendszer támogatási elemeket tartalmaz-e.

Az adócsökkentés „de minimis” támogatás fogalma szempontjából való vizsgálatáról a Bíróság megállapította, hogy , mivel a Bizottság támogatási programot, és nem pedig az egyedi támogatásokat vizsgálta, így nem volt köteles a rendszer alkalmazásának minden egyedi esetét megvizsgálni, hogy nem lépték-e túl a „de minimis” támogatások legmagasabb összegét.

Az EK 87.cikk (3) bekezdése c.) és b.) pontjának alkalmazásáról

A Bizottság az EK 87. cikk (3) bekezdésének alkalmazása során széles körű mérlegelési joggal rendelkezik, amelynek gyakorlása a gazdasági és szociális szempontok közösségi összefüggésekben történő értékelését feltételezi. A Bíróság – e döntési szabadság gyakorlásának jogszerűségét vizsgálva – nem helyettesítheti a hatáskörrel rendelkező hatóság (a Bizottság) értékelését a saját értékelésével, hanem csak annak a vizsgálatára szorítkozhat, hogy az előbbi értékelés során nyilvánvaló hiba vagy hatáskörrel visszaélés történt-e.³¹⁶

A közös európai érdeket szolgáló fontos projekt megvalósítását előmozdító támogatások fogalmáról:

Az EK 87. cikk (3) bekezdés b.) pontja lehetőséget ad arra, hogy a bizottság közös piaccal összeegyeztethetőnek nyilvánítson valamely közös európai érdeket szolgáló fontos projekt megvalósítását előmozdító támogatást. A vitatott határozat

³¹⁶ lásd erre vonatkozóan még a Franciaország kontra Bizottság ügyben 2002.december 12-én hozott ítélet 41.pontját EBHT 2002.I-11949.o.

indoklásában a Bizottság leírja, hogy a szóban forgó intézkedés célja az olasz bankrendszer megerősítése volt, és főként valamely tagállam gazdasági szereplőit részesítette kedvezményekben, és nem a Közösség egészét. Elegendő itt arra utalni, hogy a kérdéses 461/98. sz. törvény indoklásából kiderült, hogy az adócsökkentés célja lényegében az Olaszországban letelepedett piaci szereplők versenyképességének javítása volt, a hazai piacon való versenyhelyzetük megerősítése érdekében. Következésképpen a Bíróság megállapította, hogy a Bizottság nem követett el mérlegelési hibát azáltal, hogy kizárta az intézkedés „közös európai érdeket szolgáló projekt” minősítését.

Az Unicredito és az olasz kormány nem hivatkozhat arra eredményesen, hogy a vitatott intézkedések a privatizáció folyamatának a keretében történtek, amely közös európai érdeket szolgáló projektet képezhet. Valamely tagállam által indított privatizációs folyamatot ugyanis nem lehet önmagában közös európai érdeket szolgáló projektnek tekinteni.

Az egyes gazdasági tevékenységek fejlődését előmozdító támogatások fogalmáról:

Az EK 87.cikk (3) bekezdés c.) pontja lehetőséget ad arra, hogy a Bizottság a közös piaccal összeegyeztethetőnek nyilvánítson egyes gazdasági tevékenységek fejlődését előmozdító támogatásokat. A vitatott határozat indoklásában a Bizottság leírta, hogy a támogatási program egyik jellemzője sem tekinthető olyannak, ami alapján azt összeegyeztethetőnek lehetne nyilvánítani a közös piaccal az EK. 87. cikk (3) bekezdésének c.) pontja alapján.

A Bíróság megállapítása szerint a Bizottság azáltal, hogy az utóbbi ponttal kapcsolatban leírta különösen azt, hogy az adócsökkentés lényegében a kedvezményezettek versenyképességének javításával járt egy olyan ágazatban, amelyet erős nemzetközi verseny jellemez, és mivel korábban hangsúlyozta, hogy a támogatás a kedvezményezettek helyzetét megerősíti az abban nem részesülő versenytársaival szemben, a Bizottság hallgatólagosan kizárja, hogy az adócsökkentés célja általában a banki tevékenység fejlesztése lenne. A kifogások vizsgálata során leírt jogalapok figyelembevételével, az adócsökkentés jellemzői kapcsán el kell ismerni, hogy a Bizottság ezen elemzése nem származott mérlegelési hibából. Ebből következően a Bíróság megállapította, hogy az EK 87. cikk (3) bekezdése c.) pontjának megsértésére alapított kifogás nem megalapozott.

Összefoglalóan megállapíthatjuk, hogy a fentiekben ismertetett C- 148/04.számú Unicredito ügyben a Bíróság értelmezte az állami támogatások szinte minden feltételét, bemutatta, hogy az adókedvezmények (állami támogatások) mikor és hogyan minősülhetnek a közös belső piaccal összeegyeztethetetlennek. A jogesetben az Európai Bíróság értelmezte az EK 87. cikk (1) bekezdésében foglalt összeegyeztethetetlen állami támogatásokkal kapcsolatban a következő fogalmi feltételeket: szelektivitás, a tagállamok közötti kereskedelem érintettsége, a versenytorzító hatás, vagy az azzal történő fenyegetés fogalmát. Értelmezte továbbá az EK 87. cikk (3) bekezdésének b.) és c.) pontjába ütköző, a közös európai

érdeket szolgáló fontos projekt megvalósítását előmozdító támogatás, mint kimentési elem fogalmát, és az egyes gazdasági tevékenységek fejlődését előmozdító támogatás, mint kimentési elem fogalmát.

Az elemzésből és értelmezésből megállapítható, hogy ez a jogeset kiváló például szolgál az EK 87. cikk (1) (és EUMSz. 107. cikk (1) bek.) bekezdésébe tartozó, a közös és belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatások fogalmi elemeinek értelmezési problémáira.

16. A káros adóverseny területei (3): adóelkerülés, adókikerülés, és az offshore szabályozás

16.1. Az adótervezés, adóelkerülés, adókikerülés és az adókijátszás – fogalmi elhatárolások

Az adópolitika gazdasági hatásai és a gyakorlatban való alkalmazhatósága kimutatható az egyes adófizetői és adózói csoportok magatartásában.³¹⁷

A tudatos adótervezéstől és adóoptimalizálástól az adókikerülésen keresztül egészen az adókijátszásig és a büntetőjogban szankcionált adócsalásig terjed az adózói magatartások skálája.

A különböző adómegtakarítási technikák legalitása egy idő után átkerülhet a jogsértés kategóriájába, majd a szankcionált adócsalás és adóelkerülés tényállásába.

Gondolunk itt a magyar jogalkotásban a 2004-ig jelen lévő „adóparadicsom” – azaz külföldön tevékenységet végző szervezet működésének engedélyezésére a társasági törvényben.³¹⁸

A különböző legális és illegális adózói magatartások gyakran összemosódnak. „Próba-szerencse” alapon sok új gyakorlati próbán megy keresztül egy-egy jogi kiskapu, amire a hatóságok és a jogalkotás követni tudja és meghozza a szankciókat. A jogalkalmazás ilyen esetben hamarabb léphet egy kúriai döntésben és - így meg- és elítélésre kerülnek az illegális jogsértő adózási magatartások - még mielőtt azok a jogszabályok változásaiban is tükröződnének, akár hatályon kívül helyezés útján, akár módosítás útján. Ami ma törvényesnek számít, az lehet, hogy holnap törvénytelen lesz, így nehéz a határok lefektetése.³¹⁹

A túl szigorú szabály és a magas adóteher az adózókat az adóelkerülésre csábítja, de legalábbis az adómérséklés összes lehetőségének a gyakorlására. Egyes szerzők szerint „az alacsony adókulcs az adómorál szükséges feltétele, míg a magas

³¹⁷ Az adózói magatartásokról ld. bővebben: Földes Gábor: X. Az adópolitikai döntések beszámítása az adózási magatartás alakításába in: Pénzügyi Jog I. (szerk. Simon István) Osiris Kiadó, Budapest, 2007. 403-411. o. és lásd még: Nagy Imre Zoltán: Bővülő eszköztár az offshore cégek ellen, Adó Szaklap 2009.13.sz. 45-47.o.

³¹⁸ Magyarországnak a 2004-es Európai Unióhoz való csatlakozásáig meg kellett szüntetnie ezt a szabályt. 2004-ig a „külföldön tevékenységet végző szervezet” a 18 %-os társasági adó helyett mindössze 3 % mértékű társasági adó fizetésére volt köteles. Ezzel a szabállyal Magyarország megvalósította az Off-shore, azaz „adóparadicsomi” állapotot, amit az Európai Unió káros adóversenynek minősít és tilt a Code of Conduct for Business Taxation (ECOFIN Council) jelentésében.

³¹⁹ Lásd erről bővebben: Szilovics Csaba: Adózási ismeretek és adózási vélemények Magyarországon (2002-2007) OTKA kutatás. 76. o. – 84. o. és Szilovics Csaba: Az igazságos és arányos közteherviselés kialakításának magyarországi feltételeiről, Inter-szféra Kft. Pécs, 2012. 1-113.o.

adókulcs eleve megöli azt”³²⁰. Az adómérsékléstől könnyű út vezet az illegális és jogsértő adóelkerülésig, adócsalásig. Ennek megfelelően nézzük a fogalmakat.

16.1.1. Adómérséklés vagy adóoptimalizálás, és az adókikerülés, adókijátszás

Az adóoptimalizálás legális eszköze az adócsökkentésnek és ezzel a költségvetési veszteségnek, valamint az adótervezésnek is. „Az adótervezés a gazdasági, gazdaságossági számítások alapján történő adóoptimalizálást jelent, azaz a különböző adófizetési kötelezettségek és a jövedelmezőség olyan kombinációját, amely a vállalkozás számára az adott feltételek között a legkedvezőbb eredménnyel jár”³²¹

Az adómérséklés egyik legismertebb eszköze az adókedvezmények alkalmazása és igénybevétele, vagy legális adókímélő módszerek engedélyezése. Ilyen lehet például a társasági adóban a kapcsolt vállalkozások elszámolásának szabályozása. Ilyen volt a külföldi tevékenységet végző szervezetre vonatkozó úgynevezett offshore szabály is.

A magyar adójogi szakirodalom³²² szerint az *adókijátszás* a jognak való meg nem felelést jelenti, míg az *adókikerülés* a joggal való visszaélést jelenti, ami azonban nem mindig jelent jogszabálysértést is egyben.

Az *adókijátszás* nem egyenlő azzal a potenciális adóbevételekben bekövetkező veszteséggel, ami az adókijátszás hiányában egyébként beszédhető lenne.³²³ Deák Dániel szerint szakmai körökben sokáig tartotta magát az a nézet³²⁴, hogy az *adóelkerülés* és az *adókijátszás* között könnyű egyértelműen megvonni a határvonalat. Mindkét esetben megrövidítik az adóbevételeket, de az *adóelkerülés* esetében törvénysértés nem történik, legfeljebb a törvény megkerüléséről van szó, míg a második esetben bekövetkezik valamely egyedi törvényi rendelkezés konkrét megsértése. Álláspontja szerint ezt a „könnyű” megközelítési módot el kell vetni ma már a nemzetközi folyamatok ismeretében, ugyanis ma már az *adóelkerülés* túlmutat önmagán, ugyanis az adóalap megőrzésénél vagy elvonásánál még nagyobb súllyal esik latba az, hogy fenntartható-e az üzleti műveletek átláthatósága.

Az *adókijátszás* szoros kapcsolatban áll az adózatlan gazdasággal és más bűncselekményekkel, mint csalás, pénzmosás, vesztegetés, számviteli fejelem megsértése, adócsalás, költségvetési csalás.

³²⁰ Mahler Sándor: erkölcs és pénzügyek, Közgazdasági Szemle, 1925. 238.o. hivatkozva: Szilovics (2012) i.m. 40.o.

³²¹ Földes Gábor: Az adópolitikai döntések beszámítása az adózói magatartás alakításába in: Pénzügyi Jog I. (szerk: Simon István) Osiris Kiadó, Budapest, 2007. 410.o., és lásd még erről bővebben: Deák Dániel: Adótervezés a nemzetközi gyakorlatban (IFA) Adventura 2000 Kft. Budapest, 2000. 1-211. o.

³²² Deák Dániel: Adókijátszás és adókikerülés jogi megközelítésben, Jogtudományi Közlöny LX évfolyam 2005. Május, 191-201. o.

³²³ Deák Dániel (2005) i.m.192. o.

³²⁴ Deák Dániel(2000) i.m. 57- 564.o.

Az adóelkerülés az adókikerüléshez hasonlóan büntetendő, bár sok esetben a legnehezebb bizonyítani. Az adóminimalizálás (adóoptimalizálás) ugyanis gyakran az adóösztönzők alkalmazásának közvetlen eredménye.

„Az adókikerülés – vagy inkább joggal való visszaélés - akkor fordul elő, ha a jogot megkerülik, de nyílt jogsértésre, jogszabálysértésre nem kerül sor.”³²⁵

Nem történik joggal való visszaélés, ha az egyéni cselekedetek nemcsak a jog betűjével, hanem annak szellemével is összhangban vannak, de a jogrend integritását előmozdítják, nyilvánvalóvá téve mi az érvényes jog. A jog érvényessége összefüggésben van a helyes joggal. A helyes jog: a tételes jogban megjelenő jogi gondolatot hűen visszatükröződő jog.³²⁶

Földes Gábor szerint³²⁷ az adókikerülés az adóminimalizálás legális formája, melynek jellemzői:

Az adózó magatartásával egy vagy több adójogi, illetve polgári jogi norma kihasználásával adóelőnyre, adómegettakarításra tesz szert,

ez az adóelőny viszont a törvény szerint nem minősül jogellenesnek,

az ügyletben az adózási cél a domináns, rendszerint nem mutatható ki jelentős üzleti cél,

az adójogi normákat kihasználó adófizetői magatartás eltér a jogalkotói céltól, illetve az adójogi norma céljától.

Az adókikerülés tehát legális tevékenység, az adóminimalizálás, adóoptimalizálás egyik legális formája, míg az adókijátszás illegális tevékenység. Az adókikerülés és adókijátszás közös eleme, hogy az adófizetőre kedvezőtlen adópolitikai döntés hatásának a semlegesítésére irányul. Az adózók legális (adókerülés) vagy illegális (adókiátszás) eszközöket vesznek igénybe az adóminimalizálásra.³²⁸ Az adózó olyan feltételeket teremt maga körül, hogy az adózás számára a legkedvezőbb legyen. Ez önmagában természetes adózási magatartás és törekvés. Amikor azonban ez az adócsökkentő tevékenység már jogszabályba is ütközik, úgy illegális tevékenység lesz, és a jog által üldözést igényel.

Tehát az adókikerülés a joggal való visszaélést jelenti, azonban jogszabálysértés nélkül, és amikor az adóelkerülő magatartásánál megjelenik a jogszabályba ütközés is, már beszélhetünk adókijátszásról vagy adócsalásról, amely például a

³²⁵ Deák (2005) i.m, 197. o.

³²⁶ Deák (2005) i.m., 198. o.

³²⁷ Földes Gábor: Az adópolitikai döntések beszámítása az adózói magatartás alakításába in: Pénzügyi Jog I. (szerk: Simon István) Osiris Kiadó, Budapest, 2007. 405.o.

Az offshore tevékenységen kívüli adóelkerülés formáit (mint például: Áfa csalás, jövedelem eltitkolás, jövedelem átcsoportosítás finanszírozás, transzferár, vagy bilaterálishedvezmény) felsorolásszerűen lásd még: Krekó Judit- P. Kiss Gábor: Az adóelkerülés és a magyar adórendszer MNB. Tanulmányok 65. 2007.szeptember 12. www.mnb.hu/Kiadvanyok/mnbhu_mnbtanulmanyok_mnbhu_mt65 (2012.szeptember 05.)

³²⁸ Földes Gábor: Az adópolitikai döntések beszámítása az adózói magatartás alakításába in: Pénzügyi Jog I. (szerk: Simon István) Osiris Kiadó, Budapest, 2007. 403.-405.o.

csalás, pénzmosás, adócsalás, számviteli fegyelem megsértésének bűncselekményét valósíthatja meg.

Földes Gábor elmélete szerint Vörös Gyula PhD értekezésében³²⁹ az adózói magatartásokat legális és illegális csoportba sorolja, a legális csoportba tartozik az adómegettagadás, adókikerülés, adómenekülés, míg az illegálisba az adókijátszás. Az *adómegettagadásra* példát Vörös Gyula a házipénztár adó be nem fizetésével hoz, amikor is a be nem fizetett adó legálisan maradt az adófizetőnél.³³⁰ Ellenkező esetben azonban az adómegettagadás lehet illegális is, amikor ténylegesen nem kerül sor a fizetendő éves adó befizetésére, ekkor már késedelmi kamat és adóbírság is járul az elmaradt összeghez. Az *adókkerülés* álláspontja szerint sem jelent törvénysértő magatartást, csupán adóminimalizálást.

Az *adómenekülés* Földes szerint³³¹ az adókikerülés sajátos, nemzetközi vetülete. Az adómenekülés legtipikusabb esete, amikor az adózó a lakóhelyét vagy a székhelyét helyezi át a magas adóterhelésű országból egy alacsonyabb adóterhelésű országba. (offshore szabályok kihasználása) Ilyennek minősül még a jövedelem vagy költségtranszfer a vállalat csoporton belül.

Az *adókkerülés* viszont már egyértelműen illegális kategória. Ezen a téren a magánszemélyek esetében a jövedelmek eltitkolása, míg a vállalkozások esetében a fiktív szerződések és számlák beiktatása a könyvelésbe jellemző tevékenység. Mindenesetre nem szűkíthető le az adójogszabályok büntetőjogilag üldözendő megsértésére.

Földes Gábor szerint az adómeneküléshez általában az adókikerülés eszközeit veszik igénybe, de szélsőséges esete lehet az adókijátszás is. A tőkemenekülés, gyakorlatilag a tőke kivonás indokai között szerepelhet az adóminimalizálás, adókikerülés, de lehetnek adózástól független, egyéb okai is.

16.1.2. Adócsalás - Költségvetési csalás

A magyar büntető törvénykönyv több törvényi tényálláson keresztül foglalkozik az adócsalás, azaz a költségvetési csalás tárgyalásával.³³² Az adócsalás, azaz költségvetési csalás két alapesetét különböztetjük meg a Btk-ban: ³³³

³²⁹ Lásd Földes Gábor: Adójog, Osiris Kiadó, Budapest, 2001. Hivatkozik rá: Vörös Gyula: Az adók versenyképességre gyakorolt hatása az európai unióban, PhD. Értekezés, Szent István Egyetem, Gazdálkodás és Szervezéstudományok Doktori Iskola, Gödöllő, 2011.

http://szie.hu/file/tt/archivum/Voros_Gyula_disszertacio.pdf. 50.o.

³³⁰ A házipénztár adó bevezetését az Alkotmánybíróság határozatával megakadályozta.

³³¹ Földes Gábor: Az adópolitikai döntések beszámítása az adózói magatartás alakításába in: Pénzügyi Jog I. (szerk: Simon István) Osiris Kiadó, Budapest, 2007, 409.o.

³³² Egyéb büntetendő gazdasági bűncselekmény kategóriák: Btk. 289.§; Számvitel rendjének megsértése, Btk. 290.§ Csödbűncselekmény, Btk. 300 §. Gazdasági titok megsértése, Btk.303.§ Pénzmosás, Btk. 303/B.§; Pénzmosással kapcsolatos bejelentési kötelezettség elmulasztása Btk. 304. § Pénzhamisítás, Btk. 310. §; Költségvetési csalás Btk. 318.§ Csalás. 2012. január 1-től az adócsalás törvényi tényállásának elnevezése költségvetési csalásra változott a Btk-ban.

Az *első alapeset* az adókötelezettség megállapítása során követhető el, a megtévesztő magatartás a bevétel csökkentését kell, hogy eredményezze, a *második alapeset* a már megállapított adó megfizetése körében valósulhat meg: a megtévesztő magatartás következménye a behajtás jelentős késleltetése vagy megakadályozása, elszámolási, számadási vagy tájékoztatási kötelezettség megszegése, valótlan tartalmú nyilatkozat megtétele, valótlan tartalmú, vagy hamis vagy hamisított okirat felhasználása a költségvetési pénzeszközökkel kapcsolatosan.

A 2012-től megállapított új törvényi tényállási elem szerint az követi el a költségvetési csalást:

Aki a költségvetésbe történő befizetési kötelezettség vagy költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában mást tévedésbe ejt, tévedésben tart, vagy valós tény elhallgat,

költségvetésbe történő befizetési kötelezettséggel kapcsolatos kedvezményt jogosulatlanul vesz igénybe,

költségvetésből származó pénzeszközöket a jóváhagyott céltól eltérően használ fel.

Az első elkövetési mód:

Jelentős tényre, adatra vonatkozóan valótlan tartalmú nyilatkozatok tétele

Ilyen tény, adat hatóság előtti elhallgatása.

Más megtévesztő magatartás.

Az adócsalás az első törvényi tényállás szerinti tevőleges magatartással és mulasztással egyaránt elkövethető, megvalósulhat szóban és írásban is. Jelentős tény (aminek elhallgatása bűncselekményt valósít meg) ha az a fizetési kötelezettség mértékét vagy jogcímét befolyásolja.

A magatartás irányulhat arra is, hogy fizetési kötelezettséget egyáltalán nem állapítanak meg, de arra is, hogy valamely kedvezményt vagy mentességet jogtalanul vagy megtévesztően vesznek igénybe.

A második esetben, e törvényi tényállás szerinti bűncselekmény elkövetési magatartása a megállapított adó meg nem fizetése céljából a hatóság megtévesztése. Az elkövető ez esetben a hatóság megtévesztésével kíván a már esedékessé vált adótartozás megfizetés alól mentesülést vagy erre halasztást szerezni.

Az első esetben az eredmény az adóbevétel csökkenése lesz. Ez lényeges szempont az adócsalás és a csalás deliktumainak elhatárolásánál. Amint arra a Legfelsőbb Bíróság 1/2006. BJE jogegységesítési döntése is rámutatott, amennyiben az adóbevétel hiánya, csökkenése nem következik be, úgy a csalás deliktuma állapítható meg. Az adóbevétel csökkenésének pontosan forintban megállapítható összegűnek kell lennie.

³³³ Gula József in: Magyar büntetőjog – Különös részi ismeretekben (szerk. Görgényi Ilona) Bíbor Kiadó 2009. 225. o., és lásd még erről bővebben: Molnár Gábor Miklós: Az adócsalás a költségvetési csalásban, HVG Orac Lap –és Könyvkiadó Kft. Budapest, 2011. 1-325.o.

A második esetben a bűncselekmény elkövetésének eredménye az adóbehajtás jelentős késedelme vagy megakadályozása. A behajtás megakadályozása a bevétel tényleges elmaradásával jár együtt.

A jelentős késlekedés fogalma már egyedi jogalkalmazói értékelést igényel. A határidő pusztán túllépése még nem eredményez bűncselekményt, ha azonban a késlekedés az egy évet meghaladja ez már alkalmas az eredmény megállapítására.³³⁴

A bűncselekmény szándékosan követhető el, az első tényállásnál egyenes és eshetőleg szándékkal egyaránt megvalósítható, a második alapesetnél már csak a direkt szándékkal követhető el.

A bűncselekmény tettese bárki lehet, mulasztással azonban csak a nyilatkozattételre köteles személy követheti el a bűncselekményt.

A bűncselekmény alanya az adó megfizetésére köteles személy. Bizonyos esetekben azonban a foglalkoztató (munkáltató) is elkövetheti a bűncselekményt. Ilyen esetben a munkáltató azon munkavállalója (természetes személy) vonható büntetőjogi felelősségre, akinek feladat volt az adókötelezettség teljesítése.

A bűncselekmény értékhatárhoz kötött, nem valósul meg bűncselekmény, ha az adóhátralék összegének csökkenése nem haladja meg a 100.000 Ft-ot. Ez alatt az értékhatár alatt szabálysértés valósul meg. A büntetés az elkövetési érték mértékétől függ és természetesen egyre nagyobb tételű.

Alapeset, ha az adóbevétel csökkenés 100.000-200.000 Ft között van, ezt követően nagyobb, jelentős, különösen nagy vagy ezt meghaladó értékre követhető el.

³³⁴ Gula József in Magyar Büntetőjog (szerk.: Görgényi Ilona), (2009.) i.m., 227. o.

16.2. Az offshore szabályozása

Miután a fenti fogalmakat elhatároltuk, térjünk át az adóelkerülés egyik leggyakrabban alkalmazott területére, az offshore cégek szabályozására.

16.2.1. Az offshore szabályozás területei

Az offshore szabályozásnak alapvetően két lehetséges gyakorlata van, *egyrészt* amikor egy adott ország, vagy törpe mini állam megengedi, hogy a területén offshore cégeket alapítsanak, és ezzel káros adóversenyt idéz elő azokkal az országokkal szemben, ahol nem alkalmaznak az offshore szabályokat. Az adóparadicsomok, azaz alacsony adókulcsok alkalmazása, valamint azoknak a külföldi tulajdonú vállalkozásoknak a (pozitív) megkülönböztető adóztatása, amelyek a vállalkozásuk székhelyét bejegyeztetik egy adóparadicsomi országban, azonban gazdasági tevékenységet nem a bejegyzés országában, hanem otthon végzik, károsan befolyásolják a nemzetközi tőkeáramlást. Ezt nevezzük az offshore alapítás engedélyezésének, ilyenkor a szabályozás egy adott ország adórendszerében van megengedve.

Az offshore jelenség *másik* lehetséges formája, amikor ténylegesen adóoptimalizálás céljából egy vállalkozás egy másik adóparadicsomi állapotot engedélyező ország szolgáltatását veszi igénybe, és olyan országban (EU-n kívüli országban) alapít gazdasági társaságot, és viszi ki így oda a nyereségét, amelyikben nem vagy csak nagyon kevés adót kell fizetni a hazai magasabb adó helyett. Ebben az esetben nem az adott ország offshore szabályozásáról van szó, hanem a vállalkozás legális, azonban joggal való visszaélést megvalósító, adókikerülő tevékenységéről és annak megengedhetőségéről beszélhetünk.

Míg az első esetben az Európai Unió tagállamaiban nem megengedett - és így káros adóversenyt előidéző szabályozásnak minősül - az offshore cégek alapítását engedélyező, jelentős adókedvezménnyel vagy adócsökkentéssel járó szabály alkalmazása egy adott tagállam adórendszerében, addig a második esetben az EU nem tud fellépni a káros adóversenyre vonatkozó szabályozása ellenére sem, a nyereség kivitelt alkalmazó vállalkozásokkal szemben. Ennek oka az, hogy míg az első esetben az Európai Unióhoz később csatlakozó államokon - így Magyarországon is - a jogharmonizációs kötelezettség előírásával kötelezővé tették és számon kérték a káros adóversenyt szabályozó Magatartási Kódex előírásainak az átvételét az adószabályozás területén³³⁵, így ebben az esetben tényleges jogsértést valósít meg egy tagállam az adóparadicsomi szabály alkalmazásával. A második esetben viszont nincs olyan jogszabály, amely előírná, hogy nem lehet kivinni a vállalkozás nyereségét egy másik, adóparadicsomi állapotot engedélyező országba, ezért tényleges jogszabálysértés nem történik, „csupán” jogellenesség, adókikerülés valósul meg.

³³⁵ A Magatartási Kódexről lásd az előző fejezetekben írtakat.

Ennek megfelelően egy magyar társaság még engedélyezetten viheti ki a nyereségét egy olyan – nem európai uniós – államba, amely adómenedékül szolgálhat, azaz adóparadicsomi szabályozás van ott érvényben, mivel ez adótervezésnek, azaz adóoptimalizálásnak tekintendő. Deák Dániel fogalmazása szerint ilyen esetben adókikerülésről beszélhetünk, amely tevékenység joggal való visszaélésnek minősül, azonban valójában tényleges jogszabálysértésre nem kerül sor.³³⁶

Az adózás területén a joggal való visszaélés a jogilag meg nem engedhető adótervezéssel, vagyis az adóelkerüléssel azonosítható. Ezekben az esetekben nincs szó tehát tényleges megsértéséről valamely konkrét törvényi rendelkezésnek, mégsem kizárt, hogy megállapítható a jogellenesség. Az esetek jelentős részében persze az adóelkerüléshez³³⁷ társul az adókijátszás is, ami már konkrét jogszabálysértést jelent, sőt sok esetben bűncselekményt valósíthat meg.³³⁸

Földes Gábor szerint a joggal való visszaélésnek két alapesetét különböztethetjük meg az adójogban:³³⁹

Az adójogi jogosultsággal való visszaélést, például adókedvezmény indokolatlan igénybe vételét (adó jog gyakorlásával való visszaélés)

Adófizetési kötelezettség, esetleg más adókötelezettség mérséklése (adókötelezettség teljesítésével összefüggő joggal való visszaélés).

Mindkét esetben tipikus, hogy a joggal való visszaélés adóelőny elérésére irányul és polgári jogi, társasági jogi, munkajogi vagy más jogviszony alakításával érhető el. Az általános jogelv lényegének azonosságán túl két fő eltérést említ Földes:

Az érdekkonfliktus, amely joggal való visszaélést eredményez, a polgári jogtól eltérően nem a szerződő felek között jön létre, hanem harmadik személy (az állam, adóhatóság) és a magánjogi jogügyletben résztvevők között áll fenn.

A társadalmi rendeltetés, azaz a nemzetgazdasági érdek veszélyeztetése mást jelent a polgári jogban, és mást az adójogban. Az adóbevétel csökkenés nem elegendő a joggal való visszaélés megállapításához, még akkor sem, ha az adóbevétel nemzetgazdasági érdek, vagyis közérdek.

Az offshore szabályozásnak tehát két gyakorlatát vizsgálhatjuk, az alapítási szabály alkalmazását egy adott országban (EU-s tagállamban, Magyarországon), és a nyereség offshore helyszínekre történő kivitelének engedélyezését.

Az első gyakorlat szerint az offshore szabályozás alkalmazása adómenedéket jelent egy külföldi vállalkozás számára, az EU-ban viszont nem legális szabályozás, míg a második gyakorlat szerint az offshore tevékenység adókikerülésnek felel meg, és

³³⁶ Deák (2005) i.m. 197.-198.o.

³³⁷ Az adóelkerülést az angol szakirodalom tax avoidance néven, míg az adókijátszást tax evasion néven illeti. A kettő között az a különbség, hogy a tax evasion már biztos, hogy szabályszegét, azaz törvényi rendelkezésbe ütközést valósít meg, akár bűncselekmény formájában is.

³³⁸ Deák, hivatkozik rá: Brother Layman: Az offshore halála, Budapest, 2011. 237.o.

³³⁹ Földes Gábor: Az adópolitikai döntések beszámítása az adózási magatartás alakításába in: Pénzügyi Jog I. (szerk: Simon István) Osiris Kiadó, Budapest, 2007. 406.-407.o.

legálisnak tekinthető. Legális az offshore cég alapítása külföldön, annak ellenére, hogy a Magatartási Kódex és az OECD Káros adóverseny elleni intézkedés csomagjában rögzítve lett, hogy az offshore szabály alkalmazása káros adóversenyt valósít meg, és káros adóversenyt valósít meg az a jelenség is, amikor egy vállalkozás nem ott járul hozzá a közterhekhez, ahol azt valójában igénybe veszi. Ez utóbbi esetben, azaz a legális nyereségkivitel esetében is sérül a közteherviselés elve, mert eltérül és felborul az egyensúly a közszolgáltatás igénybe vétele és a közszolgáltatáshoz való hozzájárulás között. Eltérül ugyanis a közszolgáltatás igénybevétele helye a közszolgáltatásokhoz való hozzájárulás helyétől. Az a vállalkozás ugyanis amelyik a nyereségét kiviszi egy adóparadicsomba, de a gazdasági tevékenységét viszont otthon végzi, otthon igénybe veszi a közszolgáltatásokat, azonban adóilletőség hiányában ahhoz nem járul hozzá. Vagyis az offshore cég nem ott járul hozzá (ha egyáltalán hozzájárul) a közszolgáltatásokhoz, ahol azt valójában igénybe veszi.³⁴⁰

16.2.2. Az offshore tevékenység definíciója, fogalmi elemei, fajtái, offshore helyszínek

A következőkben tekintsük át az offshore szabályozás legfontosabb elemeit. Az offshore cégekkel kapcsolatos szabályozás³⁴¹ több tudományterületet is érint, hiszen alapvetően egy társasági jogi fogalomról van szó, amely pénzügyi jogi elemeket hordoz. Jelen monográfiában elsősorban a téma adójogi aspektusai kerülnek előtérbe.

A számtalan előnynek köszönhetően ma már nem csak a legnagyobb vállalatok, mint a Microsoft, Google vagy az IBM élnek az offshore adta lehetőségekkel. Egyre erősödő jelenség, hogy európai nagyvállalatok adóparadicsomnak számító országok területén alapulnak, s mind gyakoribb, hogy ezek a cégek – különböző megfontolásokból – országhatárokat átlépő módon szerveződnek úgy, hogy fő működési elvük az adóoptimalizálás. A jelenség természetesen hazánkat sem kerülte el, sőt mi több, egyre népszerűbbé vált már nem csak az üzlet és politika elitjei körében. Ezt mutatja, hogy Delawerben 2440, Cipruson mintegy 1400 magyar tulajdonú céget jegyeztek be. Sőt, van olyan ciprusi cím is, ahol 293 magyar vállalat tulajdonosának van székhelye.³⁴²

³⁴⁰ Lásd erről bővebben, Erdős Éva: A közteherviselés elvének kiterjesztő értelmezése az európai adóharmonizáció tükrében Miskolci Jogi Szemle, VI. évfolyam, 2011. Különszám, 46.-62.o.

³⁴¹ Az offshore szabályozás veszélyeiről lásd bővebben az alábbi könyvet: Brother Layman: Az offshore halála című könyvét, Budapest, 2011. 1- 1062.o. , és lásd még: Molnár Gábor Miklós: Az adócsalás a költségvetési csalásban, HVG Orac Lap –és Könyvkiadó Kft. Budapest, 2011. 247.-254.o. és Nagy Imre Zoltán: A jövedelemeltitkolás okai, következményei és visszaszorítási lehetőségei, különös tekintettel Magyarországra in: Vállalkozásfejlesztés a XXI.sz-ban vol.2011.Budapest, Óbudai Egyetem, 69-99.o.

³⁴² http://www.fn.hu/cegek/20090519/megfoghato_off_shore_vagyon/

Offshore tevékenységet folytatókat adóparadicsomi vállalkozásoknak is nevezhetjük, tevékenységük sokféle gyakorlatban testesülhet meg.³⁴³ Az offshore szó szerinti fordításban „parton kívülit” jelent, azaz külföldinek felel meg.

Az *offshore kifejezés* a gazdasági és jogi értelemben az üzleti szempontból külföldinek számító, az alapítás államában gazdasági tevékenységet nem végző társaságokat jelöl, melyeket olyan területeken hoztak létre, ahol minimálisak az adó és járulékterhek, esetleg csak bejegyzési, regisztrációs költségek terhelik az alapított cégeket. Lényeges, hogy nem attól lesz egy vállalkozás offshore, hogy külföldön alapítják, hanem attól, hogy adóparadicsomban hozzák létre és kifejezetten offshore céggént. Az offshore vállalkozásokra teljesen megfelel Földes Gábor korábbiakban hivatkozott³⁴⁴ fogalma, melyet az adókikerüléssel kapcsolatban fogalmazott meg, azaz az offshore vállalkozás tulajdonosa adójogi norma kihasználásával adóelőnyre, adómegettakarításra tesz szert, azonban ez az adóelőny még nem valósít meg tényleges jogszabálysértést.

Ezek a társaságok egyszerre élvezik a kettős adóztatás elkerüléséről szóló nemzetközi egyezmények előnyeit, és egyben az offshore létből fakadó - az adóparadicsomok által nyújtott - kedvezményeket, így gyakorlatilag elenyésző mértékű közteher megfizetésére kötelesek a bejegyzés államában, ami az adóparadicsom országában van, ezáltal gazdasági tevékenységük során jókora haszonra tesznek szert.

Fontos fogalmi elem, hogy az alapítás államában ezek a cégek nem végeznek gazdasági tevékenységet, csakis külföldön, legtöbbször a hazai államban végzik gazdasági tevékenységüket. Legtöbbször ugyanis az offshore vállalkozások nem azért jönnek létre más országban, hogy ott folytassák tevékenységüket. Sokkal inkább motiválja a befektetőket az a tény, hogy a kedvezőbb adózású és megbízható üzleti környezettel rendelkező külhoni államban olcsón megalapított társaságokat kevesebb adó és járulék sújtja, mint a forrás ország államában. A legkedveltebb offshore központokban ugyanis az új cégek alapítása és fenntartása minimális költséggel jár. Bizonyos esetben az országok feltételeket szabhatnak, például kérhetik, hogy a megalapított társaságok vezető szerveiben a befogadó ország állampolgárai legyenek többségben, vagy befogadó országbeli polgárok lássák el a társaság jogi képviselőt. Gyakran előfordul, hogy eleve már ready made (félkész), azaz ún. raktáron lévő cégeket vásárol az adózó. Ezek a társaságok speciális jellemzőkkel bírnak: értékesítéséig nem folytathatnak gazdasági tevékenységet, nem lesz adószámuk és könyvvizetési, adóbevallási kötelezettségük sem. Az ügyfél az erre szakosodott közvetítő cégek

³⁴³ Brother Layman (2011) i.m. 64.-78.o, pld. Fiktív számlázás, vagy túlszámlázás offshore cégnek, halasztott adózást kínáló megoldások, követelések faktorálása, vagy offshore pénzek felhasználása hitelkártyák segítségével. Ezek a kategóriák már bűncselekmény vonzatot is keletkeztetnek. (csalárd offshore tranzakciók lásd: Layman (2011) 77.o.)

³⁴⁴Lásd Földes Gábor: Az adópolitikai döntések beszámítása az adózói magatartás alakításába in: Pénzügyi Jog I. (szerk: Simon István) Osiris Kiadó, Budapest, 2007. 405.o.

nyilvántartásaiból választja ki, a társaság alapításával és regisztrálásával kapcsolatos feladatokat a tanácsadói irodák végzik.

A tevékenység jellegéből következik a *másik fogalmi ismérv*: az offshore cég adóalapját képező jövedelme nem származhat a bejegyzés országából, csak annak határain kívülről. Az ilyen státuszú társaság belföldön kizárólag a működéséhez szükséges eszközöket szerzi be, a bejegyzés helye szerinti államban ő maga szolgáltatást nem nyújt, árut nem ad el, onnan árbevétele nem származik.

Nem fogalmi elem, de kiemelendő, hogy az offshore cégek egyszerre élvezik a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények előnyeit és az offshore létből fakadó kedvezményeket. Közkeletű tévhit, miszerint ezek a cégek nem fizetnek adót. Természetesen az alapítás országában kirótt adóterhek rájuk is vonatkoznak bár nem olyan mértékben, mint egy hazai vállalat, vállalkozás esetében, s a bejegyzéssel kapcsolatos költségek alól sem vonhatják ki magukat. Sőt, a legnépszerűbb területeken az alapítás költségei meghaladják a 2500-3000 eurót is, tehát valójában akkor kifizetődő offshore cégbe befektetni, ha a társaság ára, illetve fenntartási díja kevesebb, mint az az adó, amelyet ez által meg lehet takarítani.

Kétségtelen, hogy léteznek országok, amelyekben a regisztrációs díjak és egyéb költségek szinte elenyésző mértékűek, az EU és az OECD azonban megpróbál minden eszközt bevetni az offshore elleni fellépés jegyében.

Az offshore tevékenység fajtái közül gyakori, amikor a nemzetközi kereskedelemben offshore cégek közbeiktatásával jelentős mértékű adó takarítható meg. Ennek legelterjedtebb módja, hogy a terméket a külföldi offshore társaság vásárolja meg az eladótól, és megemelt áron adja tovább a felvásárló cégnek. A két ár közötti különbség az offshore cég nyeresége lesz, amely a kedvező környezet miatt adófizetési kötelezettség alá nem, vagy csak kis mértékben esik. Az értékesítésből származó bevétel pedig visszafolyik az eredeti vállalkozás tulajdonosához, az irreálisan magas árrés miatt képződő társasági adó-alapot pedig a cégek közötti belső számlázással más off-shore cégekhez áramoltatják, ahol az alacsony adókulcs miatt az eredeti cég által fizetendő adó töredéke kerül csak kifizetésre.³⁴⁵

Az offshore cégek másik fajtája, amikor vagyoni védelmi céllal létesítenek offshore vállalkozást. Ezekben a vállalkozásokban, a vezetők, tulajdonosok a teljes névtelenségbe burkolózva alapítványok, trösztök, holdingok felhasználásával próbálják vagyonukat láthatatlanná tenni. A szervezetet olyan módon alakítják ki, hogy a tényleges tulajdonos kiléte végrehajtás vagy egy esetleges vagyonek Kobzás esetén is rejtve maradjon.³⁴⁶

³⁴⁵ Donato Masciandaro: Global Financial Crime Terrorism, Money Laundering and Offshore Centres Ashgate Publishing Company, USA, 2004. 62.o.

³⁴⁶ Kiss László: Tipikus offshore helyszínek: kivezető utak, Hvg 2004/10. szám 57-59.old.

Az offshore kritériumokat Sivák József a következők szerint foglalja össze tanulmányában³⁴⁷:

Szükséges kritérium, hogy a szabályozás nulla vagy minimális adókulcsot alkalmaz,

az adminisztratív gyakorlat és a jogszabályi előírások titoktartási előírásai lehetővé teszik az egyéni vagy társasági adózók számára az ebből származó előnyök kihasználását, azaz az adózó jövedelméről az adóhatóság nem kap információt, mivel az információ csere hiánya ezt megakadályozza,

a szabályozás (jogi és adminisztratív) áttekinthetőségének hiánya,

számottevő gazdasági tevékenység hiánya és diszkrimináció a hazai és külföldi adózók között, vagyis a tőkebeáramlás nem valamilyen gazdasági tevékenység érdekében történik, hanem kifejezetten adózási mérlegelés alapján.³⁴⁸

Az adóparadicsomok a Kajmán szigetek, a Bahamák, Delaware, a Brit Virgin-szigetek és Seychelles, amelyek rendkívüli előnyöket nyújtanak az alapított cégeknek és a magánszemélyeknek. A kedvezmények: jóval egyszerűbb és liberalizáltabb cégbejegyzés, mentesség az osztalék, vagyon vagy jövedelemadó fizetési kötelezettségek alól, sőt még adóbevallást sem kell készíteni az itt alapított társaságoknak. Mindemellett teljes körűen mentesülnek minden könyvelési és könyvvizsgálati kötelezettségtől.³⁴⁹

Kontinensünkön az offshore térnyerése sajátos helyzetet teremtett az egyre bővülő Európai Unióban: a 27 eltérő jogrendszerrel, különböző adóztatási hagyományokkal és struktúrával rendelkező országok eltérő mértékű adóterheit kihasználva igen jelentős összegek tűnnek el az anyaállamok büdzséiből. Egyes becslések szerint az adóparadicsomba kimentett vagyonok az EU-tagországok költségvetését évente mintegy 7 ezer milliárd euróval rövidítik meg.³⁵⁰

16.2.3. Az offshore tevékenység veszélyei, a szabályozás problémái

Azzal nagyrészt mindenki tisztában van, milyen előnyökkel jár, ha offshore cégbe fekteti a pénzét. Bár kétségtelenül számtalan előnnyel kecsegtet, komoly veszélyeket is rejteget, melynek az egész gazdaságára hatása lehet. Gyakorta eszköze egy offshore társaság a pénzmosásnak és az adócsalásnak, a jogtalanul megszerzett jövedelmeket ugyanis előszeretettel mentik ki ilyen cégekbe, és az is tény, hogy a spekulációban leginkább érdekelt személyek keresik az offshore-hoz

³⁴⁷ Sivák József: A globalizáció árnyoldala – a káros adóverseny Pénzügyi Szemle, XLVI. Évfolyam, 2001/5. szám 401.- 402.o.

³⁴⁸ Pld Barbadoson a nemzetközi vállalatok, 0 % és 2,5% közötti adót fizetnek, míg a hazai cégek ugyanezen tevékenységük után 40%-ot, hivatkozva: Sivák (2001) 401.o.

³⁴⁹ www.tropicalsolutions.eu, www.taxsolution.hu

³⁵⁰ Erdős Éva –Kovács Kitti: Az adóoptimalizálás egyik eszköze: az offshore jelenség térnyerése és gyakorlati nehézségei Gazdaság és Jog HVG ORAC , Lap és Könyvkiadó Kft. Budapest, XVIII. évfolyam , 2010/1.szám

hasonló létformákat. Emellett az átláthatóság és a tényleges gazdasági tevékenység hiánya okozza a legnagyobb problémát a nyomozó hatóság számára. Önmagában tehát az offshore cég alapítása nem jogellenes, maga a társaság nem valósít meg bűncselekményt, viszont adómentes, hatékony jövedelmet biztosíthat olyan, a társaságok mögött álló magánszemélyek számára, akik célja bűncselekményből nyert pénzeik tisztára mosása tényleges működés nélkül.

Az offshore adózásnak gyakran azt nevezik, amikor egy állam nagyon alacsony vagy 0 adókulcsot alkalmaz a nyereségadóztatásban, olyan cégeknél, amelyek bejegyeztették magukat az országban, de ott nem végeznek tevékenységet. Alacsony adóztatásúnak az az állam számít, ahol a magyar társasági adókulcs (2011-ben 16%, 2010-ben 19%) 2/3-ánál alacsonyabb a társasági nyereségadó.³⁵¹ Az offshore társaságoknak azonban nem az alacsony adókulcs az egyetlen előnye. Ezek a cégek azért is népszerűek, mert nehéz bizonyítani, vagy esetleg nem is lehet rájönni, hogy ki a valódi tulajdonosuk. A magyar állam ugyan még az offshore cégeknél igen népszerű egzotikus adóparadicsomokkal is kötött az információcseréről szerződést (például Kajmán szigetekkel, vagy a Brit Virgin szigetekkel), azonban így is vannak államok, melyek kimaradtak. 2010-től a hazai társasági adóhoz hasonló mértékű adóval sújtják azokat a társaságokat, amelyek egy itthonról ellenőrzött külföldi székhelyű társasággal bonyolítanak le üzleti tranzakciót. Vagyis akkor is vannak le forrásadót az ilyen cégtől, ha a külföldi cégnek kifizet vagy akkor is, ha kap tőle pénzt. Miután a kettős adóztatást közösségi és kétoldalú szerződések tiltják, ezért számos kedvező adózású ország nem esik ezen intézkedés hatálya alá. Ez a gyakorlatban azt jelenti, hogy a vállalkozásoknak továbbra is tág lehetőségük van arra, hogy legális módon, külföldi cégek közreműködésével, az ottani kedvezőbb adóklímát kihasználva optimalizálják a pénzügyeiket. Elmondható azonban, hogy ezeket a módszereket adótervezésnek, adó optimalizálásnak, adó minimalizálásnak nevezi a gyakorlat, azonban - egyetértve a szerzővel - állíthatjuk, hogy többnyire nehéz azt nem a hazai adótörvények kijátszásának tekinteni.³⁵² Az már az adóhatóság dolga, hogy kiszűrje, amikor egy külföldi cég beiktatása egy adóelkerülési struktúra része, és nincs mögötte valódi üzleti tevékenység. Molnár Gábor Miklós - aki bíró is - leírja hivatkozott művében, hogy ilyen ügyben az adóhatóság még nem kezdeményezett feljelentést, bár az adóhatóságnak külön, az offshore cégekkel foglalkozó szervezeti egysége is van.³⁵³

Az offshore társaságok emellett megbontják a versenysemlegesség követelményét, és nem utolsósorban óriási összegeket vonnak el a költségvetésből, hiszen csökkentik a forrás ország adóbevételeit. Alapvető problémaként merül fel, hogy a versenysemlegesség követelménye olyan mértékben sérül, hogy az - az offshore paradicsomok léte eltéríti az adóversenyt - káros adóversenyt keletkeztet,

³⁵¹ Az offshore jelenség büntetőjogi értékelését lásd: Molnár Gábor Miklós (2011) i.m. 247-255.o.

³⁵² Molnár Gábor Miklós(2011) i.m. 247.- 248.o.

³⁵³ Molnár Gábor Miklós (2011) i.m. 248.o.

mint ahogyan erre már többször is utaltam jelen monográfiában. A káros adóverseny abban nyilvánul meg, hogy az offshore adóalany egy olyan országban jegyezteti be magát, amelyikben gyakorlatilag nem működik, nem végez gazdasági tevékenységet, és elviekben ott járul hozzá – még ha alacsony mértékben is, vagy esetleg egyáltalán nem járul hozzá – a közszolgáltatásokhoz, viszont abban az országban, ahol ténylegesen működik, egyáltalán nem járul hozzá a közszolgáltatásokhoz, pedig azokat ott veszi igénybe. Így nem felel meg a közteherviselés elvének – mivel nem ott járul hozzá a közszolgáltatásokhoz adóval, ahol a közszolgáltatást valójában igénybe veszi – és a nemzetközi adójog által ismert versenysemlegesség elvének sem. Az Európai Unió jogalkotása ezért is tiltja az offshore tevékenységet.³⁵⁴ Az Európai Bizottság egyik közleményében fogalmazta meg, miért is kell megállítani az offshore cégek tömeges alapítását. „Egy olyan világban, ahol a pénz szabadon mozog, az „adóparadicsomok” és azok a nem kellő mértékben szabályozott nemzetközi pénzügyi központok, amelyek nem hajlandók elfogadni az átláthatóság és az információcsere elvét, megkönnyíthetik, sőt bátoríthatják az adócsalást és az adókikerülést.”³⁵⁵

Az offshore jelenség gyakran összekapcsolódik a vállalkozáshoz való joggal. A magyar Alaptörvény is rögzíti a vállalkozás szabadságát, s emellett az Unió tagállamként a négy alapszabadság szabad áramlása következtében egyre több lehetőség nyílik meg a külföldi befektetések előtt. A magánszemély vállalkozási szabadságának része, hogy bárhol céget alapítson, vásároljon, s mint ilyen, legálisan megtervezheti, melyik az a terület, amelyen mindent összevetve a legoptimálisabban tudja folytatni a tevékenységét.

A vállalkozás helyének meghatározása átgondolt és jól tervezett stratégiai lépés, mely során elsődleges szerephez jutnak az üzleti tevékenység adói, a nyereségadó, a jövedelemhez és vagyonhoz kötött adók.

Az offshore cég alapítása tudatos adótervezéssel valósul meg, amely egy vállalkozás pénzügyi és jogi környezetének szisztematikus felmérését célozza, s a jogi fogalmak megértésére, a feltárható előnyökre, a jogszabályi korlátokra irányul.³⁵⁶

Az állampolgár magatartásával, azzal, hogy offshore céget alapít, vagy ilyen típusú társaságba fektet be, nem sért egyetlen jogszabályi rendelkezést sem, mégis adóelőnyre tesz szert oly módon, hogy az egyes jogrendszerek normáiban meglévő hézagokat, ellentmondásokat „hasznosítja”. Ha az is a nyilvánvaló célja, hogy adóelkerülő tevékenységével hasznot húzzon egyes országok közpénzügyi

³⁵⁴ Lásd erről korábban az Európai Unió ECOFIN Tanácsa által elfogadott Code of Conduct for Business Taxation – az Nyereségadózás (Üzleti adózás) Magatartási Kódexét (1998) – és az OECD által 1997-ben elfogadott Káros adóversenyről szóló jelentést.

³⁵⁵ A bizottság közleménye a Tanácsnak, az Európai Parlamentnek és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak A jó kormányzás előmozdítása az adóügyek terén Brüsszel, 28.4.2009.COM

³⁵⁶ Deák Dániel: Adótervezés a nemzetközi gyakorlatban (példák, esetek, kommentárok) Adventura 2000 Kiadó, 13.o.

szabályozásának összeviasszaságából, konzisztencia zavaaraiból, a rendeltetésellenes joghasználat rendkívül nehezen bizonyítható be. A magyar jog mindemellett rögzíti, hogy az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetészerűen kell gyakorolni. Nem minősül rendeltetészerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése (Art.2.§)³⁵⁷

Kérdéses, hogy a fentiek alapján van-e jogalapja bárkinek az offshore társaságokból származó jövedelem, illetve az odakapcsolódó jogügyletek törvényességét megkérdőjelezni.

Egyrészt ezért is nehéz az offshore elleni fellépés.

A vállalkozói szabadság és az offshore elleni fellépés kérdése felvet még egy nagyobb horderejű problémát: a kogens közjogi szabályok és civiljogi elvek, az állami igény és a szabad piaci magatartások összeütközését. Egyrészt ugyanis jogos igény az állam részéről, hogy a gazdálkodás rendjét átlássa, és megakadályozza a költségvetési bevételek erodálódását, viszont az adózónak is joga van keresni és kihasználni azon lehetőségeket, amelyek számukra alacsonyabb adó megfizetését teszik lehetővé.

Az offshore kérdésben, ahogy a legtöbb adóelkerülési ügyben egyik oldalról az állam költségvetési igényének érvényesítéséről van szó, tehát kogens jogi normák alkalmazásáról, mégis olyan ügyekben kell állást foglalni, amelyek az üzleti élet megnyilvánulásai, vagyis az állami igény és a szabad piaci magatartások találkoznak. Másfelől viszont az ilyen ügyletek tartalmát és összgazdasági hatását tekintve kell értékelni, s ez már egyértelműen közjogi beavatkozást tesz szükségessé.

16.2.4. Az offshore tevékenység szabályozása a magyar adójogban

Az offshore szabályozás magyar vonatkozásait is két oldalról vehetjük górcső alá. Egyrészt, mint adóparadicsomi helyszínen, azaz az offshore cégek alapításának engedélyezését, a kedvezményes adó szabályok alkalmazását, másrészt pedig a nyereségkivitel „engedélyezését”, avagy amikor magyar magánszemély tulajdonos vagy jogi személy, jogi személyiség nélküli gazdasági társaság alapít offshore helyszínen, külföldön céget, de itthon végzi (már amikor működésre használják az offshore céget) a tevékenységet. Az első esetben külföldi személy követ el adóelkerülést, míg a második esetben magyar személy válik adóelkerülővé.

Tekintsük át az első eset szabályozását. Az offshore szabályozásban nehézséget jelent az is, hogy az egyes nemzeti jogszabályi elnevezések nem egyértelműek és nem is azonosak. Bármennyire is meglepő, mint ahogyan jelen monográfiában már írtam, de Magyarország is szerepelt az adóparadicsomi helyszínek listáján, vagyis Magyarországon is érdemes volt 1994-től 2006-ig offshore céget működtetni. Az offshore szabályozás a társasági adó törvényben került elrejtésre, és természetesen

³⁵⁷2003.évi XCII. törvény az adózás rendjéről (Art) 2.§

jelentős adókedvezménnyel járt. Az elrejtett elnevezés természetesen nem az offshore cég volt, hanem 1994. január 1-től 1996-ig a *külföldi befektetőként*³⁵⁸ illették az offshore céget, majd 1997-től a *külföldön tevékenységet végző*³⁵⁹ elnevezéssel illették a társasági adóban azokat a külföldi tulajdonú vállalkozásokat, amelyek offshore cégeknek minősültek.

1994-től a külföldi befektető 85%-os adókedvezményben részesült az egyébként fizetendő 36%-os társasági adó alól, majd az 1996-os társasági adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény a 18%-os társasági adó helyett csak 3% társasági adót írt elő a külföldön tevékenységet végző, azaz offshore cég számára, 2004-től pedig a 16% társasági adó helyett 4% társasági adót fizethettek a magyarországi offshore vállalkozások.

Természetesen mind a külföldi befektetőnek, mind a külföldön tevékenységet végző adóalanynak meg kellett felelni bizonyos fogalmi feltételeknek, amely fogalmi elemek az offshore cégek fogalmi elemeit jelentették.

Ezek a következők voltak:

külföldinek (devizakülföldinek) minősülő társaság legyen,

amely a magyar jog szerint Magyarországon kerüljön bejegyzésre,

belföldi székhellyel rendelkezzen,

korlátolt felelősségű gazdasági társaság vagy részvénytársaság legyen,

amely 100 %-ban külföldi magánszemély vagy jogi személy tulajdonában van,³⁶⁰

rendelkezik a vámzabaderületi társaságokat megillető kedvezményeket biztosító engedéllyel³⁶¹

külföldön folytathat csak gazdasági tevékenységet,

árbevétele külföldről kellett, hogy származzon,

belföldi könyvvizsgálót, vezető tisztségviselőt, felügyelő bizottsági tagot, ügyvédet

és munkavállalókat alkalmazzon, és a társaság és a tagja kizárólag névre szóló

részvényeket bocsátott ki, és nincs más belföldi gazdasági társaságban részesedése,

működéséhez szükséges bankszámláját belföldön vezeti.

Speciális rendelkezésként értékelhetjük az offshore szabály kiiktatását és hatályon kívül helyezését, vagyis teljes megszüntetését a társasági adóról szóló

³⁵⁸ Külföldi befektető fogalmát lásd a társasági adóról szóló 1991. évi LXXXVI. törvény 3. § 20. pontjában. Hatályba léptette az 1993. évi XCIX. tv. 3. §-a, adókedvezménye: 85% volt az 1991. évi LXXXVI. tv. 14/A. § (4) bekezdése szerint. Ekkor a társasági adó mértéke 36% volt Magyarországon. Hatályba a rendelkezést 1994. január 1-től léptették.

³⁵⁹ A külföldön tevékenységet végző fogalmát az 1996. évi LXXXI. társasági adóról szóló törvény 28. pontja iktatta be. A kedvezményesen fizetendő adó mértékét ugyanezen törvény 19. §(2) bekezdése tartalmazta. A rendelkezést az 2002. évi XLII. törvény 303. § (1) és (10) bekezdése helyezte hatályon kívül. Hatálytalan 2006. január 1-től.

³⁶⁰ 1996. évi LXXXI. Tv. 4. §. 28.f.) szerint pontosan: „, a társaságnak nincs belföldi személy tagja, részvényese, továbbá a társaság tagjának a tagjai között sincs belföldi személy, illetve ha a társaság nyilvánosan működő részvénytársaság, a tag jegyzett tőkéjének legfeljebb 3 % -át képviselő részvény van belföldi személyek tulajdonában. „

³⁶¹ Rendelkezik az 1992. december 31. napját követően megadott engedéllyel, amit 1996. december 31. napjáig a pénzügyminiszter, ezt követően az állami adóhatóság vett nyilvántartásba.

törvényben.³⁶² Off-shore cég Magyarországon a fentiekben részletezett feltételek megléte esetén, 2002. december 31-éig volt létrehozható, és a 3%, majd 4%-os mértékű társasági adófizetést az ilyen cégek 2005. december 31. napjáig vehették igénybe. Tehát 2006. januárjától a magyar hatályos joganyagból teljesen kikerült az off-shore cégekre vonatkozó szabály és adókedvezményeik, az adóparadicsomi szabályozás, tehát azóta az ilyen cégek is ugyanúgy adóznak – amennyiben Magyarországon maradtak – mint más belföldi cég. A szabályozás, vagyis a dereguláció oka az Európai Unió káros adóversenyre vonatkozó előírásainak a tiszteletben tartása, a negatív jogharmonizáció.

A másik szabályozási esetben (magyar személy adóelkerülési tevékenysége, azaz nyereségkivitele, külföldön offshore cég alapítása) azaz más ország adóparadicsomi szabályának a kihasználása esetében konkrét európai uniós jogszabály megsértéséről nem beszélhetünk, „csupán” jogellenességről. Arról már inkább, hogy vannak-e magyar jogszabályok, amelyekbe ütközik ez a tevékenység. Álláspontom szerint, melyet a későbbiekben részletesen is kifejtek, meg lehet állapítani a konkrét jogszabályba ütközést, amennyiben bizonyítható lenne a büntetőjogi célzat.³⁶³ A jogellenességre tekintettel, az adóhatóság is fellép és a magyar szabályozás is a nyereség külföldre menekítése ellen. Az ellene való fellépés még ellenkező irányú, ugyanis nem az ilyen cselekedetek üldözésében nyilvánul meg, hanem épp ellenkezőleg, a jutalmazásban. Az erre a célra beiktatott szabály az *adóamnesztia*. Az adóamnesztia szabálya – megállapíthatjuk, hogy – az adóelkerülés visszaszorítását szolgálja.

A külföldi off-shore cégekbe befektetett pénzeszegeket több évben is adóamnesztiában részesítette a jogalkotó³⁶⁴, mely szabályozást tekinthetjük adómenedéknek. Az adóamnesztia lényege, hogy a külföldre, azaz az off-shore cégekbe kimenekített jövedelem kedvezményes adózással (10%) hazahozható volt 2009 évben, amennyiben az off-shore cégtől hazahozott jövedelem egy részét (felét) legalább két évig magyar állampapírokba fektetik. Ez a feltétel azonban nem felelt meg annak az európai uniós előírásnak, amely a tőkemozgás szabadságára

³⁶² Hatályon kívül helyezték a külföldön tevékenységet végző kedvezményes társasági adózását a 2002 évi XLII.tv. 303.§.(10) bekezdésével. Az alapításra jogot szerezni 2002 december 31-ig lehetett, míg a kedvezményes adózás (3%), majd 2004-től 4% 2005. december 31. napjáig volt hatályban. 2006-tól hatálytalan a szabályozás.

³⁶³ Ezzel az állásponttal nem vagyok egyedül. Jómagam hivatkoztam az adózás rendjéről szóló törvény 2.§-ra, a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének megsértésére Az adóoptimalizálás egyik eszköze: az offshore jelenség térnyerése és gyakorlati nehézségei című tanulmányban (társszerző: Kovács Kitti) Gazdaság és Jog HVG ORAC, Lap és Könyvkiadó Kft. Budapest, XVIII. évfolyam, 2010/1.szám. Molnár Gábor Miklós(2011) is felsorolja hivatkozott művében azokat a jogszabályokat, amelyek konkrét megsértéséről is lehetne beszélni az offshore alapítások egy részénél. Lásd ezt: Molnár G. M.(2011) 248.-251.o.

³⁶⁴ lásd erről az egyes adó és járulék törvények módosításáról szóló 2008.évi LXXXI. tv. 276.§ és 277.§-ait az adóamnesztia rendelkezésekről (alkalmazásuk 2009. június 30-ig) és a határidőt meghosszabbító törvény, a közteherviselés rendszerének átalakítását célzó törvénymódosításokról szóló 2009. évi LXXVII. tv. 175.§, 231.§. és 233.§-ait. Ennek értelmében az amnesztia szabály jelenleg is hatályban van, de a 2009. év végéig (december 31-ig) lehetett alkalmazni, azaz a 2009 évi jövedelem (társasági) adó megállapításnál lehetett alkalmazni.

vonatkozik, mivel az állampapírok vásárlását nem piaci eszközökkel ösztönzik. Ennek megfelelően a Kormány módosította az Országgyűléssel az amnesztia rendelkezést, hogy az ne ütközzön európai uniós normákba. Ennek megfelelően a fenti szabályozás 2009.december 31. napjával megszűnt.

Az adóelkerülés visszaszorítása érdekében 2010.január 1-vel bevezetésre került az adóparadicsomba menekített jövedelem és vagyon adóalapba vonása.

Az adóamnesztia szabály értelmében az adózó a 2008. évi és 2009. évi társasági adókötelezettsége megállapítása során az adózás előtti eredményt csökkentheti az *ellenőrzött külföldi társaságtól*³⁶⁵ kapott az adóévben elszámolt osztalék részesedés 75%-ával. Az ellenőrzött külföldi társaságnak az így kifizetett jövedelmet legkésőbb 2009. december 31. napjáig bevételként el kellett számolnia. Az adóamnesztia szabály nem alkalmazható olyan jövedelemre, amelyet olyan társaság fizet, amelyiknek a székhelye Andorrában, Lichtensteinben vagy Monacóban van.

Az adóamnesztia azonban nem alkalmazható, ha a jövedelem forrása bűncselekmény (ez alatt azt érthetjük, hogy már jogerősen megállapított bűncselekmény), a jövedelem csak legális forrásból származhatott.

A gondot azonban továbbra is az jelenti, hogy az esetleges legális forrásból származó jövedelem is adóelkerülésből származhat, hiszen nem egy esetben adózatlan jövedelmekről lehet szó, amelyet legálisan mentettek ki az adózók külföldi - Európán kívüli - off-shore cégekbe.

Az amnesztiát az jelenti, hogy a jogszabály előírása szerint az adókötelezettség megállapításakor a behozott jövedelem nem minősül vagyongyarapodásnak, és az így eljáró adózóval szemben nem lehet utólagos adómegállapítást tenni, vagy a jövedelem keletkezésével kapcsolatban, az okiratok kiállításával és felhasználásával kapcsolatban, vagy a számviteli kötelezettséggel kapcsolatban büntetőjogi felelősség nem állapítható meg.

Az adóparadicsomokban alapított *ellenőrzött külföldi társaságok* fogalmának jogszabályi³⁶⁶ pontosítása, és a kapcsolt vállalkozási viszony fennállásakor az adókötelezettség kiterjesztése nem csupán az onnan kivont, hanem a megtermelt jövedelemre is, biztosítja a kettős adóztatás elkerülését. Ez a szabály vonatkozik a 2010. év előtt megtermelt, de haza nem hozott jövedelemre is.

A 2010-ben bevezetett amnesztia szabályok módosultak (2010. évi CLIII. tv.) 82.§-83.§. A korábbi szabályozás két területen biztosított adójogi amnesztiát az adózóknak:

a külföldi számlákon jóváírt vagy offshore cégekben bevételként elszámolt pénzüsszegek kijelölt pénzüintézetekbe történő hazautalása és 10%-os adó megfizetése (*pénz hazahozatala*),

³⁶⁵ Az ellenőrzött külföldi társaság (a külföldi adóparadicsomba történő befektetés fogalmának megfelelője) Lásd: Tao tv. 4.§ 11.pontját

³⁶⁶ ld. a társasági adóról szóló törvény 1996.évi LXXXVI. tv. 4.§ 11.pontját.

az offshore cégek magyarországi társasági részesedésének kivásárlása esetén, amennyiben ez 2011. december 31. napjáig a cégbíróságon is átvezetésre kerül. *(cég magyarosítás)*

Az új szabályozás szerint (2011.évi XCVI.tv.32§-36.§) a pénz hazahozatala és a cég magyarosítás időbeli kitolása mellett egy új területre is kiterjeszti az amnesztiát, mégpedig az offshore vagyonok nevesítésére. Ennek megfelelően a külföldi offshore cégből, vagy számláról történő pénz hazahozatala 2012.december 31-ig lehetséges, a cég magyarosítás szintén 2012.december 31-ig lehetséges, a vagyon nevesítésre 2013. 01. 31. kerülhet sor. Az új szabályozás lényege, hogy nemcsak a személyi jövedelemadó és a büntetethetőség kizárását jelenti az amnesztia, hanem a társasági adóalap esetleges korrekciója és a felmerülő illetékfizetési kötelezettség is az amnesztia hatálya alá kerül.³⁶⁷ 2012-ben ennek megfelelően a következő esetekben lehet adójogi és büntetőjogi amnesztiát kapni:

a 2011.április 30. napjáig külföldi számlákon jóváírt vagy offshore cégekben bevételként elszámolt pénzüsszegek kijelölt pénzüintézetekbe történő hazautalása és a 10%adó megfizetése, *(pénz hazahozatala)*

az offshore cégek magyarországi részesedésének kivásárlása esetén, amennyiben ez 2012.december 31. napjáig a cégbíróságon is átvezetésre kerül, *(cégmagyarosítás)*

az offshore cég tulajdonában lévő belföldi ingatlanvagyon vagy jármű tulajdonjogának belföldi adóalany általi visszerthes vagyonátruházás keretében történő megszerzése, amennyiben 2012.június 30. napjáig a szerződést írásba foglalják és a vételárat 2012.december 31. napjáig a kijelölt pénzüintézetten keresztül megfizetik. *(vagyon nevesítés)*

Az adómenedék és az adóelkerülés visszaszorítása érdekében a társasági adóban bevezették, hogy az adózók és külföldi fióktelepük közötti ügyletekre a kapcsolt vállalkozás szabályát kiterjesszék, annak érdekében, hogy az allokált eszközöket ne lehessen kivonni az adózás alól.

Forrásadó bevezetése 30%-os mértékkel az olyan országokba történő kamat, jogdíj kifizetésekre, amely országokkal Magyarországnak nincsen kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezménye.

Összefoglalhatjuk, hogy a magyar szabályozás egyrészt megfelel az európai uniós szabályozásnak, másrészt azonban még mindig érheti kritika. Eleget tettünk az Európai Unió elvárásának azzal, hogy az offshore szabályt – kedvezményes, alacsony adókulccsal történő adóztatása offshore cégeknek – hatályon kívül helyeztük a társasági adóztatásban. Ezzel annak az elvárásnak is eleget tettünk, hogy a magatartási kódex és az OECD előírásainak megfelelően nem segítjük elő a káros adóversenyt, és nem vezetünk be új, káros adóversenyt eredményező

³⁶⁷ Vadász Iván: Adóamnesztia 2012, az offshore amnesztia kiterjesztése, ADKÓ Adószakértő Iroda: http://www.adko.hu/01_files/friss-hirek/offshoreamnesztia_logo_ok.pdf 2012. december 4.

szabályt az adórendszerbe. Ennek megfelelően az offshore kedvezmény deregulációjával harmonizáltuk a társasági adó szabályt.

Az is pozitív, hogy adóamnesztia szabály beiktatásával segítjük elő az adóelkerülést, azokban az esetekben, amikor egy magyar természetes személy, vagy gazdasági társaság külföldi adóparadicsomban alapít offshore céget.

Kritika érheti azonban azt a gyakorlatot, hogy nem lépünk fel azokban az esetekben, amikor magyar tulajdonú cég adóelkerülésére kerül sor, mivel ez legális, és csupán adó optimalizációnak tekintjük ezeket az eseteket. Nem írja elő egyetlen jogszabály sem, hogy a közterhekhez mindenkinek ott kell hozzájárulni, ahol azt valójában igénybe is veszi, azaz nem engedhető meg, hogy a közszolgáltatásokat ingyen vegyék igénybe azok a cégek, akik nem minősülnek belföldi adóalanynak, azonban a tevékenységüket mégis itthon végzik. Álláspontom szerint a közteherviselés elvének kiterjesztő értelmezésével magyarázható lenne a konkrét jogszabálysértés, de jogszabály elő is írhatná ezt a kötelezettséget, ami már visszatartó erőt jelenthetne az offshore vállalkozások számára.

A joggyakorlatot is fel kéne zárkóznia ezen álláspont mellé. Egyetértek Molnár Gábor Miklóssal, hogy az offshore cégbe történő vagyon menekítés nem mindig szól egyszerűen adótervezésről. Molnár szerint az adóelkerülés illegális célja kimutatható ezekben az esetekben. A kimenekített jövedelemnek nem kell bűncselekményből származnia, az is offshore jelenség – ahogyan azt a fentiekben láthattuk – ha a legális forrásból származó a hazai jogszabályok megkerülésével külföldre juttatják. Legális lehet az offshore adta előnyök kihasználása, amennyiben a holding tevékenység kapcsán találják meg a legkedvezőbb adózási környezete, és ott alakítanak ki egy központot. Ez egy szabályos tevékenység. Általában azonban az történik, hogy anonimitásba burkolózva keresik az alacsony adókulcsot alkalmazó országokat, nem szabályosan.³⁶⁸ Ez ellentétes lehet hazai jogszabályokkal. Mégpedig az Szja törvény, a Tao törvény és az Art rendelkezéseibe ütközhet. Az Szja törvény³⁶⁹ kimondja, hogy a Magyarországon a magánszemélyek jövedelmükből a közterhekhez való hozzájárulás alkotmányos kötelezettségének e törvény szerint és az adózás rendjéről szóló törvény szerint tesznek eleget. A magánszemély minden jövedelme adóköteles. Ettől eltérő szabályt, az adóból adókedvezményt csak törvény állapíthat meg. Az adó csökkentésére csak a törvényben megállapított, nevesített esetekben kerülhet sor.

Molnár szerint: a törvényhozó azt nyilvánvalóan nem kívánja lehetővé tenni, hogy magánszemélyek a magyar cégekben önmagukat offshore céggel felváltva a tulajdonosi szerkezetben, osztalékadót megtakarítva vigyék ki külföldre az osztalékot, melyet befektetésként esetleg visszahoznak majd már adómentesen,

³⁶⁸Molnár Gábor Miklós (2011) i.m., 248.o.

³⁶⁹A személyi jövedelemadóról szóló többszörösen módosított 1995. Évi CXVII. Tv. 1.§ (1) és (3), (4) bekezdése.

vagy a kinti cégük bankszámlájáról – az Szja-t elkerülve – elkölték személyes céljaikra.³⁷⁰

A társasági adóról szóló Tao tv. 1.§-ának (2) bekezdése szerint adókötelezettséget, az adót befolyásoló szabály, adóelőny annyiban alkalmazható, amennyiben az annak alapjául szolgáló jogügylet, vagy más hasonló cselekmény tartalma megvalósítja a szabály, adóelőny célját. Az alkalmazhatóságot annak kell bizonyítania, akinek ez érdekében áll. Ha a jogügylet tartalma alapján az állapítható meg, hogy annak célja csak adóelőny az egyik fél számára, akkor a jogügylet alapján elszámolt költség, ráfordítás nem minősül a vállalkozás érdekében felmerült költségnek, illetve adóelőny nem érvényesíthető. E rendelkezés alapján a jogalkotó azt akarta elérni, hogy érvényesüljön a rendeltetésszerű joggyakorlás elve, vagyis adóelőny csakis a törvény céljával összhangban, rendeltetésszerű joggyakorlás során szerezhető meg. Ez a szabály kifejezetten az egyes adókedvezmények, offshore konstrukciók jogosulatlan igénybevételének akar korlátot állítani.

Végül az Adózás rendjéről szóló törvény rendeltetésszerű joggyakorlásáról szóló szabályt szeretném felhívni.³⁷¹ Nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés, vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése. A jogalkotó ebben a jogszabályban konkrétan előírja, hogy az adóelkerülés nemcsak jogellenes, de jogszabályba is ütközik, mégpedig rendeltetésszerű joggyakorlást előíró Art rendelkezésébe. Rendeltetésszerű joggyakorlás során az adó nem csökkenthető csak olyan technikával, amit az adó törvények kifejezetten megengednek és előírnak. A törvényben kifejezetten előírt adókedvezmények „kibővítése” nem megengedett, szabálytalan tevékenység. Rendeltetésszerű joggyakorlás esetén az adó nem csökkenthető más technikákkal, mint például jövedelem offshore cégbe való kivitele, anonimitással, csakis a törvény által felsorolt és megengedett esetekkel. Ha egy gazdasági társaság létrejöttének célja az adóelkerülés, akkor ez az adószabályok nem rendeltetésszerű alkalmazása. Minden olyan ügylet, amit ez a társaság végez, szabálytalan.³⁷²

Az Európai Unió Bíróságának esetjoga is azt igazolja, hogy az adózás rendeltetésszerű gyakorlásának szabálya felülírja a szabad vállalkozás és a letelepedési szabadság alapvető szabályait, de ezt már a következő fejezetben mutatom be a Bíróság döntésein keresztül.

³⁷⁰ Molnár Gábor Miklós (2011) i.m., 249.o.

³⁷¹ Art 2003. évi XCII. Törvény 2.§. Az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni.

³⁷² Molnár Gábor Miklós (2011) i.m. 250.o.

17. A káros adóverseny területei (4): az adóelkerülés és a székhelyáthelyezés kapcsolata, az adódiszkrimináció az Európai Unió Bíróságának ítélezési gyakorlatában

Az előző fejezetekben láthattuk, hogy az Európai Unió Bírósága által hozott eseti döntéseknek jelentős szerepe van a társasági adó harmonizációjában, azokon a területeken, ahol az uniós jogforrások hiányosak, vagy éppen értelmezésük szükséges. Az Európai Unió Bírósága többféle eljárás³⁷³ keretében járhat el, és hozhat tagállamok jogalkotását befolyásoló döntéseket, így az uniós jog érvényesülését kikényszerítő kötelezettségzegési eljárásban, vagy az előzetes döntéshozatali eljárásban. Az előzetes döntéshozatali eljárásnak nem tárgya az EUMSZ. 258.-259. cikkeiben szabályozott eljárások, vagyis a nemzeti jognak az uniós joggal való összeegyeztethetőségének vizsgálata.³⁷⁴ Azonban az eseti ügyekben hozott döntései hatással vannak a jogalkalmazási és jogalkotási gyakorlatra.

A székhelyáthelyezések nagyon gyakran vetnek fel - adójogot is érintő - problémákat, ezenkívül érintik az országok közötti adóversenyt. A székhelyáthelyezések gyakori motivációja a legkedvezőbb adózási helyszín kiválasztása, és a szigorúbb adózási környezet előli menekülés. Ily módon kapcsolódik a székhelyáthelyezés a káros adóversenyhez, azaz annak egy megjelenési formája, területe lehet. A jogi személyek szabad letelepedésének megvannak a maga korlátai, de ezzel együtt lehetőségeket is tartogat. A személyek szabad letelepedése az európai uniós eszmék egyike, azonban a szabadság ellenére korlátozásokat is alkalmazhatnak bizonyos esetekben a tagállamok. Erre vonatkozó gyakorlatot több ügyön keresztül alakított ki az Európai Unió Bírósága.

Számos olyan érv van, amelyekre a tagállamok gyakran hivatkoznak a jövedelemadó tárgyú, Európai Bíróság előtti ügyekben, de ezek a Bíróság állandó ítélezési gyakorlatának a fényében vagy egyáltalán nem relevánsak a jövedelemadó területén (mivel az Európai Bíróság következetesen elutasítja azokat), vagy pedig olyan megszorítóan kell őket értelmezni, hogy lehetetlen azoknak a nemzeti bíróságok általi alkalmazása anélkül, hogy előzetes döntéshozatali eljárás³⁷⁵ keretében az Európai Bírósághoz fordulnának.

³⁷³ Lásd erről bővebben: Osztovits András: Az Európai Unió Bíróságának egyes eljárásai in: EU-jog (szerk. Osztovits András) HVG Orac Lap és Könyvkiadó Kft. Budapest, 2012. 268.-338.o.

³⁷⁴ Lásd. Costa-Enel ügy 6/64. Hivatkozva: EU-jog (szerk. Osztovits)2012. i.m. 323.o.

³⁷⁵ Lásd EUMSZ 267.cikke, korábban: az EK-Szerződés 234. cikke

17. 1. Az adóbevételek csökkenésének érve³⁷⁶

A tagállamok által leggyakrabban felhozott érv az, hogy a kérdéses, a belső piaccal össze nem egyeztethető nemzeti adójogi rendelkezés további alkalmazását azért szükséges engedélyezni, mert a közösségi jog megfelelő alkalmazása a tagállami adóbevételek csökkenéséhez vagy pedig az adóalap csökkenéséhez vezetne. E tekintetben egyértelműen megállapítható, hogy az Európai Unió Bírósága soha nem foglalkozott a közösségi jog helyes alkalmazása eredményeként a tagállamok költségvetésére ható esetleges következményekkel. Ez érthető is, hiszen a közösségi jog rendelkezéseitől ilyen alapon való eltérés az egységes piac koncepcióját alapjában véve kérdőjelezné meg.³⁷⁷ Ezért az Európai Unió Bírósága a jövedelemadóval kapcsolatos esetjogában mindig közömbösnek mutatkozott a költségvetési megfontolásokra alapozott érvekkel szemben egyrészt azért, mert a bevételcsökkenést maga az EK és EUM Szerződés sem nevesíti, mint a megengedett korlátozás egyik indokát; másrészt pedig azért, mert az nyomós közérdekbeli tényezőként sem fogható fel³⁷⁸. Kivételesen azonban hajlandó lehet az Európai Bíróság a tagállamoknak a költségvetési megfontolásokon alapuló érveinek figyelembe vételére oly módon, hogy ítéletének hatályát csak a jövőre nézve korlátozza³⁷⁹.

Egyértelmű következtetésként állapítható meg tehát, hogy azon érv, mely szerint a közösségi jog megfelelő alkalmazása az érintett tagállam bevételeinek csökkenéséhez vagy az adóalapok csökkenéséhez vezetne, nem szolgálhat diszkriminatív vagy korlátozó adójogi rendelkezések igazolásaként.

Az adóelkerülés és a nemzeti szabályok igazolhatósága körében általános szempontként értékelhetjük, hogy míg az államok célja a közkiadásokhoz szükséges bevételek megteremtése, azaz a bevételek maximalizálása, addig a vállalkozásoké az adóteher minimalizálása. A kedvező adófeltételek megteremtése vonzó eszköze a beruházásösztönzésnek, mint ahogyan azt már az előző fejezetekben láthattuk. Az adóteher minimalizálásának eszköze lehet a két nemzeti adórendszer különbségéből adódó eltérések kihasználása. Az adókijátszás és az adóelkerülés az uniós jog szempontjából is releváns, hiszen nemcsak a bevételekre

³⁷⁶ Lásd erről bővebben: Erdős Éva: A jövedelemadóval kapcsolatos diszkriminatív nemzeti rendelkezések igazolhatósága a közösségi jogban az európai Bíróság ítélkezési gyakorlatának tükrében, (társzerző: Rácz Rita), Publicationes Universitatis Miskolcensis Sectio Juridica et Politica Tomus XXVII/1. Miskolc University Press, 2009. 267- 277.o.

³⁷⁷ Lásd e fejezet témájáról bővebben: Servaas van Thiel: Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: Acte Clair Rules That Can Be Readily Applied by National Courts – Part 1, European Taxation Volume 48., Number 2008/6., 279-290.o. és lásd még: Servaas van Thiel (2008/b.) Justification in Community Law for Income Tax Restrictios on Free Movement: Acte Clair Rules That Can Be Readily applied by National Courts, Part 2., European Taxation, Volume 48. Number 7. 339.-350.o.

³⁷⁸ Lásd: az Európai Bíróság ICI, Saint-Gobain, Verkooijen, Metallgesellschaft, Danner, Skandia, X és Y, De Groot, De Lasteyrie, Lenz, Manninen, Fokus Bank és Cadbury Schweppes ügyben hozott ítéletét.

³⁷⁹ Lásd Stix-Hackl főtanácsnok Wienand Meilicke, Heidi Christa Weyde és Marina Stöffler kontra Finanzamt Bonn-Innenstadt ügyben 2006. október 5-én ismertetett indítványát (EBHT 2007., I-01835. o.).

és az adózók közötti egyenlőségre van kedvezőtlen hatással, de a belső piac torzulásáért is okolható.³⁸⁰ Ez magyarázatul szolgál arra is, hogy a közösségi adójogi szabályok csakúgy, mint az EK szerződésnek a tőke szabad áramlására vonatkozó cikkei miatt engedélyezik a tagállamok számára, hogy az adóelkerülés megelőzése céljából saját nemzeti rendelkezéseiket alkalmazzák.³⁸¹ A közösségi jog szempontjából vizsgálódva két kérdést szükséges e tekintetben megválaszolni; először azt, hogy a nemzeti adóelkerülési szabályok olyan természetűek-e, hogy azokat eleve a közösségi jog hatályán kívül esőnek kell tekinteni, másodikként pedig azt, hogy ha azok a szabályok a közösségi jog hatálya alá tartoznak, vajon igazolhatóak-e – és ha igen, milyen feltételek mellett igazolhatóak – azoknak a határon átnyúló korlátozó hatásai.

Az első felmerült kérdés tehát az, hogy az adókijátszás és adóelkerülés elleni nemzeti jogszabályok a közösségi jog hatálya alá tartoznak-e vagy sem, mert ez utóbbi esetben a közvetlenül alkalmazandó közösségi jogi rendelkezések nem érintik, és így nem korlátozzák a tagállamok jogát az adókijátszás és adóelkerülés elleni nemzeti jogszabályok meghozatala és alkalmazása tekintetében. Az ilyen „a közösségi jog hatályán kívül eső” státusz több indokkal is magyarázható.

Az első indok azon a feltételezésen alapszik, hogy az ilyen visszaélések elleni nemzeti jogszabályok a tagállamok szuverenitása miatt eleve a közösségi jog hatályán kívül esnek. Gyakorlatilag ez volt Luxemburg álláspontja a *Biehl*-ügyben³⁸². Az Európai Bíróság azonban nem fogadta el ezt az érvelést arra hivatkozva, hogy az EK-Szerződés bármilyen megkülönböztetést – beleértve az adódiszkriminációt – tilt, amint azt az 1612/68/EGK rendelet³⁸³ 7. cikke is megerősíti, és hogy a diszkriminatív adóztatás hatása az lenne, hogy jelentős mértékben illúzióvá változtatná a szabad mozgás jogát.

A második lehetőség, amely az adókijátszás és adóelkerülés elleni nemzeti jogszabályoknak „a közösségi jog hatályán kívül eső” státuszának megállapításához vezethet, az adókikerülők és adócsalók tekintetében a közösségi jog rendelkezéseiből fakadó kedvezmények megtagadása lenne azon az alapon, hogy visszaéltek a közösségi jogi rendelkezésekkel. Ez azzal a következménnyel

³⁸⁰ Servaas van Thiel(2008/a). i.m. 282.o.

³⁸¹ Lásd EK Sz 58.cikk (1) bekezdés b.) pontját, és EUM Sz 65.cikke engedélyezi a tagállamok számára, hogy meghozzák a szükséges intézkedéseket a nemzeti törvények megsértésének megakadályozására, különösen az adózás ... területén. Valamint lásd a tagállamok illetékes hatóságának kölcsönös segítségnyújtásáról a közvetlen adóztatás területén, 77/799/EGK tanácsi irányelv 4. cikkét. (1977. december 19-i)

³⁸² Az Európai Bíróság C-175/88. sz., Biehl kontra Administration des Contributions ügyben 1990. május 8-án hozott ítélete (EBHT 1990., I-1779. o.).

³⁸³ A munkavállalók Közösségen belüli szabad mozgásáról szóló, 1968. október 15-i 1612/68/EGK tanácsi rendelet (HL L 257, 1968.10.19., 2. o.). A rendeletet részben hatályon kívül helyezte és annak helyébe lépett az unió polgárainak és családtagjainak a tagállamok területén történő szabad mozgáshoz és tartózkodáshoz való jogáról, valamint a 1612/68/EGK rendelet módosításáról, továbbá a 64/221/EGK, a 68/360/EGK, a 72/194/EGK, a 73/148/EGK, a 75/34/EGK, a 75/35/EGK, a 90/364/EGK, a 90/365/EGK és a 93/96/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2004. április 29-i 2004/38/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL L 158., 2004.4.30., 77. o.)

járna, hogy az adókiírázás és adóelkerülés elleni nemzeti jogszabályokat a tagállamok szabadon alkalmazhatnák. Az Európai Bíróság kivételes jelleggel elfogadta ezt az érvelést, vagyis azt, hogy a magánszféra szereplőinek nem lehet megengedni, hogy visszaéljenek a közösségi jogi rendelkezésekkel a jogszerű nemzeti szabályok alkalmazásának kikerülése érdekében³⁸⁴. Azonban a visszaélés-tesztet láthatólag nehéz alkalmazni, mivel az Európai Bíróság szerint az az ember, aki a ráruházott jogokat indokolatlanul mások hátrányára gyakorolja – a törvényhozó akaratával össze nem egyeztethető előnyökre szert téve ez által –, visszaél a jogokkal.³⁸⁵ És ez bár talán beleillik az adókiírázás fogalmába (valójában, nincs indok arra, hogy a magánszféra szereplői számára megengedjék a közösségi jog rendelkezéseinek felhívását a nemzeti adók megfizetésének csalárd kiírázása végett), az Európai Bíróságnak az az egyértelmű álláspontja, hogy a visszaélés-szerű tevékenység gyakorlása fő szabály szerint nem akadályozhatja meg a közösségi jog alkalmazását (azonban kivételes esetekben arra az eredményre vezethet, hogy a visszaélések elleni nemzeti szabályok igazoltan tekinthetők).³⁸⁶

E tekintetben a legjelentősebb – elsősorban nem adójogi tárgyú – ügy a *Centros*-ügy. Az ebben az ügyben hozott ítéletében³⁸⁷ az Európai Bíróság leszögezte, hogy önmagában nem tekinthető a letelepedési joggal való visszaélésnek az, ha valamely tagállam állampolgára, aki társaságot akar alapítani, azt a tagállamot választja, amelynek társasági jogi szabályai számára a legkevésbé szigorúnak tűnnek, és ebben az utóbbi tagállamban alapít fióktelepet. Ugyanis az a jog, hogy valamely tagállam jogszabályaival összhangban társaságot lehessen alapítani, valamint valamely másik tagállamban fióktelepet lehessen alapítani, szerves része a belső piacon az EK-Szerződés által biztosított letelepedési szabadság gyakorlásának.³⁸⁸ Ezen kívül az a tény, hogy valamely társaság nem folytat kereskedelmi tevékenységet abban a tagállamban, ahol a létesítő okirat szerinti székhellyel rendelkezik, és kizárólag abban a tagállamban gyakorolja tevékenységét, ahol fióktelepe van, nem elégséges a visszaélés-szerű és csalárd magatartás bizonyítására, ami alapján ez utóbbi tagállam megtagadhatná a társaságtól a

³⁸⁴ Lásd pl. az Európai Bíróság C-229/83. sz., *Association des Centres distributeurs Édouard Leclerc and others kontra SARL „Au blé vert” and others* ügyben 1985. január 10-én hozott ítéletét (EBHT 1985., I. o.); a 95/84. sz., *Boriello kontra Alain Darras and Dominique Tostain* ügyben 1986. július 10-én hozott ítéletét (EBHT 1986., 2253. o.); a 33/74. sz., *Johannes Henricus Maria van Binsbergen kontra Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid* ügyben 1974. december 3-án hozott ítéletét (EBHT 1974., 1299. o.); és az 53/81. sz. *D. M. Levin kontra. Staatssecretaris van Justitie* ügyben 1982. március 23-án hozott ítéletét (EBHT 1982., 1035. o.).

³⁸⁵ Az Európai Bíróság C-367/96. sz., *Alexandros Kefalas and Others kontra Elliniko Dimosio Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE)* ügyben 1998. május 5-én hozott ítéletének (EBHT 1998., I- 2843. o.) 20 pontja.

³⁸⁶ *Servaas van Thiel: Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: Acte Clair Rules That Can Be Readily Applied by National Courts – Part 1*, 283.o.

³⁸⁷ Az Európai Bíróság C-212/97. sz., *Centros Ltd. kontra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen* ügyben 1999. március 9-én hozott ítélete (EBHT 1999., I-1459. o.).

³⁸⁸ A *Centros*-ügyben hozott ítélet 27. pontja.

letelepedési jogra vonatkozó közösségi jogi rendelkezések által biztosított kedvezményeket.³⁸⁹

A *Centros*-ügyben hozott ítéletben képviselt álláspontját ezt követően az Európai Bíróság a *Cadbury Schweppes* ügyben hozott ítéletében³⁹⁰ is követte. Ebben az ítéletében az Európai Bíróság megerősítette, hogy kétségtelen, hogy a tagállam állampolgárai nem kísérelhetik meg az EK-Szerződésben biztosított könnyítésekkel visszaélve kivonni magukat a nemzeti jogszabályok alkalmazása alól; a közösségi jogi rendelkezések által sem szerezhetnek csalárd módon vagy visszaélészerűen előnyt³⁹¹. Az Európai Bíróság azonban tisztázta, hogy az a körülmény, hogy valamely közösségi illetőségű természetes vagy jogi személynek szándékában állt kihasználni az illetősége szerintitől eltérő másik tagállamban hatályos kedvező adórendszert, önmagában nem elegendő ahhoz, hogy megvonják tőle az EK-Szerződés rendelkezéseire való hivatkozás lehetőségét³⁹², és hogy az a körülmény, hogy a társaságot azzal a céllal hozták létre valamely tagállamban, hogy a kedvezőbb jogszabályok előnyeit élvezze, önmagában nem elegendő annak megállapításához, hogy e szabadsággal visszaéltek³⁹³.

A *Centros* és a *Cadbury Schweppes* ügyben hozott ítélet jelentős mértékben árnyalta a közösségi joggal való ellentétre történt korábbi – a fent említett ügyekben³⁹⁴ már elemzett – széles körű hivatkozásokat: az ítéletekben az Európai Bíróság tulajdonképpen kimondta, hogy az illetőségnek az alacsonyabb adóterhek érdekében történő megváltoztatása most már fő szabály szerint elfogadott a közösségi jog értelmében. Ez teljesen érthető a határok nélküli belső piac megvalósítása szempontjából is, továbbá ez az irányvonal az adójog területén azért is nagyon meggyőző, hiszen a legtöbb „adótervező és adókerülő” tranzakció elégséges üzleti indokkal bír majd, sőt, a lehetséges adójogi szempontok figyelembe vételén túlmenően a közösségi jogi rendelkezésekkel való visszaélés helyett valóságos gazdasági megfontolásokhoz vezethet. Mint ilyen, pl. az a döntés, melynek értelmében egy gyártólétesítményt Spanyolország vagy Olaszország helyett – ugyanolyan feltételek mellett – Portugáliába telepítenek, a Portugáliában érvényes alacsonyabb adóterhakkal is indokolható. Ugyanis még akkor is, ha a döntés legfőbb gazdasági indoka végső soron a magasabb adóterhek

³⁸⁹ A *Centros*-ügyben hozott ítélet 29. pontja.

³⁹⁰ Az Európai Bíróság C-196/04. sz., *Cadbury Schweppes plc. és a Cadbury Schweppes Overseas Ltd. kontra Commissioners of Inland Revenue* ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélete (EBHT 2006., I-7995. o.), a továbbiakban: a *Cadbury Schweppes* ügyben hozott ítélet.

³⁹¹ A *Cadbury Schweppes* ügyben hozott ítélet 35. pontja. E tekintetben lásd még a 115/78. sz. *Knoors*-ügyben 1979. február 7-én hozott ítélet (EBHT 1979., 399. o.) 25. pontját, a C-61/89. sz. *Bouchoucha*-ügyben 1990. október 3-án hozott ítélet (EBHT 1990., I-3551. o.) 14. pontját és a C-212/97. sz. *Centros*-ügyben 1999. március 9-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-1459. o.) 24. pontját.

³⁹² A *Cadbury Schweppes* ügyben hozott ítélet 36. pontja.

³⁹³ A *Cadbury Schweppes* ügyben hozott ítélet 37. pontja.

³⁹⁴ Mint pl. a *van Binsbergen*, a *Knoors* (az Európai Bíróság 115/78 sz., *J Knoors v. Staatssecretaris van Economische Zaken* ügyben 1979. február 7-én hozott ítélete [EBHT 1979., 399. o.] és a *Levin*-ügy.

elkerülése, nincs olyan jogi indok, amely alapján korlátozni lehetne a szabad letelepedéshez való jogot.

Mindazonáltal az Európai Bíróságtól másrésztől az lenne várható, hogy nyilvánítsa a közösségi joggal összeegyeztethetőnek azon visszaélések elleni nemzeti rendelkezéseket, amelyek célja az olyan közösségi jog alapján végzett tevékenységekhez kapcsolódó kedvezményekből való kizárás, amelyeknek semmilyen valós gazdasági tartalma sincs, és így amelyek egyetlen célja a jogszerű nemzeti jogi rendelkezések kijátszása a közösségi joggal való visszaélés révén. De a közösségi jog által garantált kedvezmények ilyen módon történő megtagadása az adóelkerülők tekintetében már nem a közösségi jogi rendelkezésekből fakadó kedvezmények megtagadásának formáját öltik, hanem inkább a visszaélés elleni nemzeti szabályok esetleges igazolásának formáját.

A harmadik lehetőségre, amely az adókijátszás vagy az adóelkerülés elleni nemzeti jogszabályoknak „a közösségi jog hatályán kívül eső” státuszához vezet, Darmon főtanácsnok mutatott rá, és elemezte azt a Daily Mail ügy³⁹⁵ kapcsán, amikor is indítványában arra az álláspontra helyezkedett, hogy a gazdasági tartalom hiánya miatt a közösségi jogot nem kell alkalmazni a Daily Mail székhelyáthelyezésére, mivel a központi ügyvezetés helyének Londonból (az Egyesült Királyságból) Amszterdamba (Hollandiába) való áthelyezése az ügy tényállása alapján nem jelentett valós gazdasági tevékenységet. Ezt az álláspontot azonban az Európai Bíróság nem fogadta el, és erre jó indokai voltak. Mert bár az Európai Bíróság néha megköveteli a valós gazdasági tartalom meglétét³⁹⁶, lényegében nagyon gyenge és elnéző „gazdasági tartalom-tesztet” alkalmaz, amely révén biztosítja, hogy minden nyereségszerzési célú tevékenység a közösségi jog hatálya alá tartozzék, s ennek eredményeként a közösségi jog hatályát a lehető legszélesebb körben vonja meg³⁹⁷. Következésképpen, a jogi személyekről feltételezhető, hogy az adótervezés céljától függetlenül is teljesítik a gazdasági tartalom tesztjét, hiszen tevékenységük természetéből adódóan (az adózás utáni) bevételszerzésre vagy nyereségszerzésre irányul. A gyakorlatban tehát az Európai Bíróság minden olyan tevékenységet, amely nyereségszerzésre irányul, gazdasági tevékenységnek tekint, és ezért az Európai Bíróság egyértelműen visszautasítja a közösségi jog azon alapon történő nem alkalmazását, hogy azokban az esetekben, amikor a jogi személyt az adótervezésre és adóelkerülésre használják, a gazdasági tartalom hiányzik vagy a

³⁹⁵ Az Európai Bíróság 81/87. sz., The Queen kontra H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust PLC ügyben 1988. szeptember 27-én hozott ítélete (EBHT 1988., 5483. o.).

³⁹⁶ Lásd az Európai Bíróság C-221/89 sz., The Queen v. Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd and others ügyben 1991. július 25-én hozott ítéletének (EBHT 1991., I-3905. o.) 20. pontját.

³⁹⁷ Az Európai Bíróság 79/85 sz., D. H. M. Segers kontra Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor Bank- en Verzekeringswezen, Groothandel en Vrije Beroepen ügyben 1986. július 10-én hozott ítélete (EBHT 1986., 2375. o.).

közösségi joggal visszaéltek.³⁹⁸ Mint ilyen, az Európai Bíróság világosan a közösségi jog érdekében jár el, s ennek eredményeként a tevékenységek lehető legnagyobb száma a közösségi jog hatálya alá esik, és így az Európai Bíróság hatáskörében marad annak értékelése és a döntés arról, hogy az adókijátszás és az adóelkerülés elleni nemzeti szabályok összeegyeztethetők-e a közösségi joggal. Ez alapján, ebből következően merül fel *a következő kérdés, hogy a nemzeti szabályok milyen értelemben és mértékben igazolhatók.*

A második kérdésre, amely tehát arra irányul, hogy vajon a tagállamok igazolhatják-e, és ha igen, milyen terjedelemben, a visszaélések elleni azon nemzeti rendelkezéseket, amelyek a szabad mozgás és letelepedés jogát korlátozzák, az első észrevétel az, hogy az EK-Szerződés tőke- és fizetési műveletekről szóló cikke kifejezetten biztosítja a tagállamok számára a jogot, hogy az adóelkerülés és az adókijátszás megelőzése céljából korlátozó rendelkezéseket alkalmazzanak³⁹⁹. Az EK-Szerződés 58. cikkét (EUMSz 65 .cikkét) azonban akképpen értelmezte az Európai Bíróság, hogy a visszaélések elleni nemzeti rendelkezések csak akkor igazolhatók, ha nem képezik önkényes diszkrimináció tárgyát és nem színlelt korlátozások. Ez pedig, ismételtén, azt jelenti, hogy a visszaélések elleni nemzeti rendelkezések csak abban az esetben igazolhatók s ezáltal fogadhatók el, ha – elsősorban – egy eltérő hazai és a határon átnyúló helyzetet eltérő módon szabályoznak (vagyis ha ez eltérő szabályozás objektíve igazolható), vagy pedig – másodsorban – akkor, ha bár megkülönböztetnek vagy korlátozzák a szabad mozgás jogát, de ezzel egy nyomós közérdeket szolgálnak, és kielégítik az arányosság követelményét.

A második észrevétel a kérdés kapcsán az, hogy az ilyen lehetséges igazolás megkövetelné a közösségi jogi értelemben vett adókijátszás és adóelkerülés fogalmának⁴⁰⁰ létét, és ebből az következne, hogy az Európai Bíróság rendelkezne

³⁹⁸ Servaas van Thiel: Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: Acte Clair Rules That Can Be Readily Applied by National Courts – Part I, 284. oldal

³⁹⁹ Az EK-Szerződés 58. cikke a következőképpen rendelkezett:

„(1) Az 56. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy:

a) alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek;

b) meghozzák a szükséges intézkedéseket a nemzeti törvények és rendeletek megsértésének megakadályozására, különösen az adózás és a pénzügyi szervezetek prudenciális felügyelete terén, vagy hogy eljárásokat alakítsanak ki a tőke mozgások igazgatási vagy statisztikai célú bejelentésére, illetve hogy a közrend vagy a közbiztonság által indokolt intézkedéseket hozzanak.

(2) E fejezet rendelkezései nem érintik a letelepedési jogra vonatkozó és e szerződéssel összeegyeztethető korlátozások alkalmazhatóságát.

(3) Az (1) és (2) bekezdésben említett intézkedések és eljárások nem szolgálhatnak az 56. cikkben meghatározott szabad tőke mozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközeként.”

⁴⁰⁰ Dr A. Zalasiński: Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice, 36 Intertax 4, April 2008., 156. oldal

hatáskörrel annak eldöntése tekintetében, hogy az adóelkerülés és az adókijátszás megelőzését célzó nemzeti rendelkezések megengedhetők-e.

A jövedelemadó tárgykörét érintő ítélkezési gyakorlatában az Európai Bíróság ellenállt a tagállamok arra irányuló kísérleteinek, hogy az általuk az adóelkerülés és az adókijátszás megelőzéséhez szükségesnek tartott összes rendelkezés igazolható legyen. A tagállamok ilyen értelemben vett széles diszkrecionális jogának legvilágosabb elutasítását az *Európai Közösségek Bizottsága kontra Francia Köztársaság* (az ún. *Avoir fiscal*) ügyben hozott ítéletében⁴⁰¹ fogalmazta meg az Európai Bíróság. Ebben az ügyben a francia kormány azzal érvelt, hogy az adójóváírás nem honos jogi személyek⁴⁰² számára való biztosításának elutasítása igazolható a nagyfokú adóelkerülés veszélyének fennállásával. Bár az Európai Bíróság eleve kifejezte arra vonatkozó kétségét is, hogy valóban fennállt-e az adóelkerülés veszélye; általános és dogmatikus értelemben fogalmazta meg válaszával azzal, hogy megállapította, hogy az adóelkerülés veszélye nem hivatkozható ebben az összefüggésben, mivel az EK-Szerződés 43. cikke⁴⁰³ nem enged eltérést ezen az alapon a letelepedés szabadsága tekintetében ⁴⁰⁴.

Az adóelkerülésre alapított igazolásnak ugyanezt a kategorikus elutasítását alkalmazta az Európai Bíróság a – már korábban más összefüggésben is vizsgált – *Daily Mail* ügyben, ahol is a szóban forgó társaság kizárólag a brit tőkenyereségi adó megfizetésének elkerülése céljából kívánta áthelyezni székhelyét. A *Daily Mail* azzal érvelt, hogy álláspontja szerint a székhely áthelyezésének – adóelkerülést szolgáló – célzata nem érintheti az EK-Szerződés 43. cikkében foglalt, szabad letelepedéshez való jogát. Darmon főtanácsnok indítványában arra emlékeztetett, hogy a közösségi jog nem nyújt segítséget, amikor objektív tényezők azt mutatják, hogy egy adott tevékenységet a nemzeti jogszabályok kijátszása céljából végeznek. A főtanácsnok indítványában arra tett javaslatot ebben az ügyben, hogy a nemzeti bíróságok számára kell engedélyezni annak értékelését, hogy a székhelyáthelyezés valódi letelepedést jelent-e. A Bíróság azonban végül az adóelkerülés tárgyában nem határozott ebben az ítéletben.

A letelepedési szabadság értelmezése ügyében hozott az Európai Bíróság legutóbbi ítéletet egy magyar vonatkozású - a *Cartesio* - ügyben. ⁴⁰⁵ A *Cartesio Bt.*⁴⁰⁶ egy változásbejegyzési eljárás során vetette fel a nemzetközi székhelyáthelyezéssel kapcsolatos problémákat, mely problémák érintették a magyar belső jogot, a nemzetközi magánjogot, az adójogot és a polgári eljárásjogot, és természetesen a

⁴⁰¹ Az Európai Bíróság 270/83. sz., az Európai Közösségek Bizottsága kontra Francia Köztársaság ügyben 1986. január 28-án hozott ítélete (EBHT 1986., 273. o.).

⁴⁰² Vagyis Franciaországban székhellyel nem rendelkező jogi személyek.

⁴⁰³ Az EK-Szerződés korábbi 52. cikke.

⁴⁰⁴ A Bizottság kontra Franciaország (*Avoir fiscal*) ügyben hozott ítélet 25. pontja.

⁴⁰⁵ Az Európai Bíróság C-210/06.sz., *Cartesio Oktató és Szolgáltató Bt.* ügyében indított eljárásban 2008. december 16-án hozott ítélete (az EBHT-ban még nem tették közzé).

⁴⁰⁶ Az ítéletet értelmezéséről lásd: Európai Jog 2009/2.szám 43.-55.o.

közösségi jogot. A Cartesio Oktató és Szolgáltató Bt. a magyar jog szerint 2004. május 20-án létrejött betéti társaság, amelyet a Bács - Kiskun Megyei Bíróságon, mint Cégbíróságon jegyezték be a cégnyilvántartásba. A Bt. székhelye Baján található. A Bt. két tagja Magyarországon élő magyar állampolgár. A Bt. tevékenységi körei: humán kutatás, fejlesztés, fordítói tevékenység, oktatás, képzés. 2005. november 11-én a Cartesio Bt. változásbejegyzési kérelmet terjesztett elő a Bács- Kiskun megyei Cégbíróságon, amelyben kérte székhelyének az olaszországi Gallaratéba történő áthelyezésének bejegyzését. A Cégbíróság elutasította a kérelmet, és azzal indokolta döntését, hogy a magyar jog nem teszi lehetővé a székhely külföldre történő áthelyezését úgy, hogy közben a társaság személyes joga a magyar jog maradjon. A Cartesio e határozattal szemben fellebbezett a Szegedi Ítéltáblához. A Cartesio egy másik ügy, a C-411/03.sz. SEVIC System ügyben hozott ítéletre hivatkozással⁴⁰⁷ előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztésére tett javaslatot a Szegedi Ítéltábla előtt, miszerint amennyiben a magyar jog különbséget tesz a gazdasági társaságok között annak alapján, hogy hol található a székhelyük, úgy e törvény ellentétes az EK szerződés 43. és 48. cikkével. A magyar jog ugyanis nem kötelezheti a magyar társaságokat az Európai Unióban, hogy Magyarországon legyen a székhelyük. A Cartesio szerint az Ítéltábla köteles ezen ügyben előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezni az EK. 234. cikke alapján, mivel az Ítéltábla határozata ellen nincs helye jogorvoslatnak. Mindezen előzmények után a Szegedi Ítéltábla több kérdés feltevése mellett - az adóelkerülésre vonatkozóan is - a következő kérdést terjesztette az Európai Bíróság elé:

Értelmezhető-e úgy az EK 43. és 48. cikkei, hogy azok alapján összeegyeztethetetlen a közösségi joggal az a belső jogi szabályozás, vagy gyakorlat, amely a gazdasági társaságokat érintő jogok gyakorlása kapcsán aszerint tesz különbséget a gazdasági társaságok között, hogy a gazdasági társaság székhelye mely tagállamban van ?

Értelmezhető-e úgy az EK 43. és 48. cikkei, hogy azok alapján összeegyeztethetetlen a közösségi joggal az a belső jogi szabályozás, vagy gyakorlat, amely megakadályozza azt, hogy az érintett tagállamban honos társaság másik tagállamba helyezze át a székhelyét?

Az Európai Bíróság a Cartesio ügyben hozott ítéletében a kérdésekre azt a választ adta, hogy a közösségi jog jelen állapotában úgy kell értelmezni az EK 43. és 48. cikkét, hogy azokkal nem összeegyeztethetetlen az a tagállami szabályozás, amely megakadályozza az e tagállam belső joga szerint létrejött társaságot abban, hogy székhelyét úgy helyezze át egy másik tagállamba, hogy eközben megtartsa azon tagállambeli honosságát, amelynek szabályozása alapján létrehozták.

A Cartesio ügyben hozott ítélet valódi jelentősége abban áll, hogy rejtett módon állást foglal a székhelyáthelyezést gyakorolni kívánó társaság adójogi illetőségének kérdéséről is.

⁴⁰⁷ Az Európai bíróság 2005. december 13-án hozott ítéletet a fenti ügyben (EBHT. 2005., I-10805.o.)

A letelepedési szabadság kérdése ugyanis szükségszerűen hozza magával az érintett személy vagy jogi személy adójogi illetőségének kérdését is. Erre mutatott rá a 270/83.számú Bizottság kontra Franciaország ügyben, melyben megállapította, hogy a szabad letelepedést biztosító EK szerződés 43. cikke adóügyekben is alkalmazható.⁴⁰⁸

Az alapvető kérdés tehát adójogi szempontból az, hogy a Cartesio Magyarországon bejegyzett cég, magyar honossággal, azonban azzal, hogy a székhelyét Olaszországba kívánta áthelyezni, adójogi illetősége Olaszországban lett volna, tehát olasz adóalanynak számítana. Ezáltal a magyar adójog hatálya alól kikerülne, nem fizetne adót Magyarországon és ezzel quasi adóelkerülést hajtana végre. A székhely, azaz az adójogi illetőség áttétele egy másik tagállamba, potenciális adóelkerülést tesz lehetővé, mivel a társaságnak nem kell hozzá megszűnnie, csupán az EK 48. cikke értelmében élni a letelepedési szabadság jogával és a másik országban történő adózást választania.

Az illetőség és a honosság kérdése⁴⁰⁹ azt a kérdést veti fel, hogy amennyiben a két státus elválik egymástól – mint a Cartesio ügyben – melyik államnak lesz adóalanya a társaság?

A honosság megítélésénél a Nmjt⁴¹⁰ 18. §(1) bekezdése az irányadó, ennek értelmében a társaságok honosságát a nemzetközi magánjog főszabályként a bejegyzés elvéhez köti. A honosság, azaz a társaság személyes joga arra ad választ, hogy a társaság működését mely állam joga szerint kell megítélni. A jogi személy személyes joga annak az államnak a joga (vagyis a társaság ott honos) amelynek területén nyilvántartásba vették. Mivel nem a székhely elve a kapcsolóelv a magyar nemzetközi magánjogban, hanem a bejegyzés elve, ezért magyar jogot csak Magyarországon bejegyzett társaságra alkalmazhatunk, függetlenül attól, hogy a társaság székhelye külföldön van- e vagy sem. Belső jogi ellentmondás viszont, hogy a Gt.⁴¹¹ A székhely elvét köti ki, vagyis a gazdasági társaságokról szóló törvény a magyarországi székhelyű társaságokra vonatkozik.

A Cartesio ügy rejtett problémája, és nagyon fontos kérdése is egyben, hogy a tényleges székhely másik államba történő áthelyezése – nemzetközi adójogilag – a társaság illetőségének (adóügyi honosságának) a megváltoztatásával jár.⁴¹² Ez azt jelenti, hogyha elismerjük a társaságok azon jogát, hogy megváltoztathatják szabadon a székhelyüket, ezzel elismerjük azt is, hogy megváltoztathatják az illetőségüket és ezzel együtt megválaszthatják azt is, hogy melyik államban adózzanak. Tulajdonképpen ez a nemzetközi székhelyáthelyezés lényege, vagyis

⁴⁰⁸ Dr. Metzinger Péter: A társaságok és a szabad letelepedés (a Cartesio ügyben közzétett főtanácsnoki indítvány kritikája) Európai Jog 2008/4.sz. 23.o.

⁴⁰⁹ Metzinger (2008) 21-23.o. A honosság és illetőség problémájáról lásd még: Deák Dániel: Re: A Cartesio ügyben hozott döntés hatása a letelepedési szabadság értelmezésére: honosság és illetőség. tőkeexport semlegesség, székhelyáthelyezés Európai Jog 2009/2.szám 36- 42.o.

⁴¹⁰ 1979.évi 13. tvr. a nemzetközi magánjogról

⁴¹¹ 2006.évi IV. tv a gazdasági társaságokról 1.§-a

⁴¹² Metzinger (2008) i.m. 22.o.

az EK 48. cikke egyben azt is jelenti, hogy a székhelyáthelyezéssel a társaság megválaszthatja az illetőségét, azaz azt, hogy melyik országban akar adózni.

Erre mutatott rá az Európai Bíróság a 81/87.számú Daily Mail ügyben.⁴¹³ A Daily Mail ügyben már maga az előzetes döntéshozatalra feltett kérdés is adójogi elemeket tartalmazott, ugyanis arra vonatkozott, hogy az EGK szerződés akkori 52. és 58. cikkei (mai EK szerződés 43. és 48. cikke) kizárják-e azt, hogy egy tagállam megtiltsa valamely társaságnak, hogy áthelyezze székhelyét egy másik tagállamba előzetes jóváhagyás nélkül, ha ezzel elkerülhető az adó megfizetése már elkönyvelt profit után, vagy ha a társaság a székhelyáthelyezéssel a jövőre nézve adófizetést kerülhet el? Az EKB valójában erre a kérdésre konkrét választ nem adott, de ítéletében kimondta, hogy bár a bejegyzés szerinti állam sem korlátozhatja indokolatlanul a letelepedési szabadságot, de azt megkövetelheti, hogy a létesítő okirat szerinti és a tényleges székhely ne váljon el egymástól.

A Cartesio ügyben hozott döntés megerősítette a Daily Mail ügyben hozott ítéletet, amennyiben az adott tagállamot elhagyni kívánó társaságot korlátozni lehet letelepedési szabadsága gyakorlásában azzal az indokkal, hogy egy tagállam megkívánhatja a tényleges és létesítő okirat szerinti székhely összhangját. A Daily Mail ügyben a bejegyzés elvét követő tagállam támaszthatott adójogi feltételeket, mivel méltánytalan lett volna elvárni az érintett tagállamtól, hogy lemondjon az adóztatás jogáról olyan helyzetben, amikor a belföldi vállalkozás adójogi illetősége megszűnik.⁴¹⁴ A Cartesio ügyben hozott ítélet végül ugyanezt sugallja, vagyis nem választható el a honosság és az illetőség, és nem lehet alappal a letelepedési szabadságra, mint uniós jogra hivatkozni, amennyiben a székhelyáthelyezés célja adóelkerülés lenne.

A fentiekből következően tehát az alábbi következtetéseket vonhatjuk le. Először is azt, hogy az Európai Bíróság nem adott szabad kezet a tagállamok számára az adóelkerülés és az adókijátszás elleni nemzeti intézkedések alkalmazása tekintetében. Az Európai Bíróság világosan és tisztán elutasította a tagállamok által felhozott számos érvet, amelyek arra irányultak, hogy a visszaélés elleni nemzeti rendelkezéseket eleve elfogadottnak kell tekinteni, mert fel sem merülhet, hogy azok nem összeegyeztethetőek a közösségi joggal. Az Európai Bíróság ítélezési gyakorlatában végig azt tartotta szem előtt, hogy a visszaélés elleni nemzeti rendelkezéseknek összhangban kell lenniük a letelepedési szabadság jogával, és a megkülönböztetés-mentesség alapelvével. Másrésztől viszont nagyon fontos arra is felhívni a figyelmet, hogy az Európai Bíróság elutasította annak a lehetőségét, hogy a gazdasági szereplők csalárd módon, annak érdekében hívják fel adóelkerülést célzó ügyleteikhez a közösségi jogot, hogy – színlelt módon – valóságos gazdasági tartalom nélküli, mesterséges megállapodásokat hozzanak létre. Az Európai Bíróság több ízben kimondta ítéleteiben, hogy szabadon lehet gazdasági

⁴¹³ A Daily Mail ítéletre maga az Európai Bíróság is hivatkozik a Cartesio ügyben hozott ítéletében is.

⁴¹⁴ Deák Dániel: Re: A Cartesio ügyben hozott döntés hatása a letelepedési szabadság értelmezésére: honosság és illetőség. tőkeexport semlegesség, székhelyáthelyezés Európai Jog 2009/2.szám 41.o.

társaságokat alapítani valós gazdasági tartalom nélkül, és ez teljesen elfogadható társasági jogi és polgári jogi szempontból, de a célzott adókedvezmények megtagadhatók, amennyiben a jogi konstrukció nem valós tartalmú, és kizárólagos célja az adó elkerülése. Ugyanis csakúgy, mint a közösségi jog értelmében a határon átnyúló jogi konstrukciók megengedettek, (lásd leányvállalatokat), mivel a gazdasági szereplőktől nem tagadható meg a letelepedés jogának gyakorlása, de a tagállamok kivételesen megtagadhatják az adókedvezményeket a gazdasági tartalmat nélkülöző, nem valós jogi konstrukcióktól. Összefoglalva: a visszaélés elleni nemzeti szabályok adott esetben igazolhatók. A második legfontosabb következtetés, ami az Európai Bíróság döntéseiből levonható, hogy annak érdekében, hogy a visszaélés elleni nemzeti rendelkezés igazolható legyen, a rendelkezésnek kifejezetten az adószabályok megkerülését célzó, gazdasági tartalom nélküli, színlelt megállapodások alkalmazásának megelőzésére kell irányulnia.⁴¹⁵

Az e fejezetben bemutatott Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata tehát több tanulsággal is szolgál. Egyrészt a bíróság jogfejlesztő gyakorlata elősegítette a letelepedési szabadság tartalmának, határainak és a nemzetközi tőkeáramlás korlátainak a meghatározását, tisztázását. Megállapította, hogy a szabad letelepedés korlátozható, amennyiben az nem megkülönböztető jellegű, közérdeket szolgál, alkalmas a cél elérésére és nem vezethet aránytalan megszorításhoz. Másrészt rámutatott arra, hogy a székhelyáthelyezés nem szolgálhat adóelkerülés ürügyéül. Ezzel az EU Bírósága jelentős lépést tett ítélkezési gyakorlatának kialakításával a káros adóverseny elleni fellépésben.

⁴¹⁵ Servaas van Thiel (2008/a) i.m. 287.-288.o.

18. A káros adóverseny területei (5): adószuverenitás vagy adóverseny? Alacsony adószint alkalmazása, országok közötti adóverseny

18.1. A szubszidiaritás, szuverenitás és a tisztességtelen adóverseny összefüggése – adó függetlenség vagy adóverseny?

Végül tekintsük át a káros adóverseny ötödik területét is, azaz a tagállamok közötti adóverseny által felvetett azon problémát, amikor egy állam az adórendszerében a környező államokéhoz képest alacsonyabb adószintet alkalmaz, az országok közötti adóverseny által felvetett problémás kérdéseket.

Mint ahogyan az előző fejezetekben olvashattuk, nemcsak a tisztességes adóversenyt nehéz elhatárolni a tisztességtelen, káros adóversenytől, hanem azt a kérdést is nehéz eldönteni az EU elsődleges jogforrásainak tükrében, hogy meddig terjedhet a tagállamok adójogi függetlensége, szuverenitása az adóverseny területén.

A kérdés eldöntésénél először azt kell számba venni, hogy az Európai adójog elsődleges jogforrásaiban hol és hogyan jelenik meg az a tisztességtelen adóversenyt korlátozó előírás, milyen értelmezést adhatunk ezen szabályoknak, vagyis levezethető-e az elsődleges jogi szabályozásból annak elhatárolása, hogy mi számít tisztességes adóversenynek és mely tagállami intézkedések valósítják meg már a káros, azaz az Európai Unió által meg nem engedett, tisztességtelen adóversenyt.

E kérdés vizsgálatánál figyelemmel kell lennünk a lisszaboni célkitűzésekre is, és természetesen az EKSz. és az EUMSz. szabályaira.

A lisszaboni stratégia alapvetően három pilléren nyugszik:⁴¹⁶

Gazdasági pillér: versenyképes, dinamikus, tudás alapú gazdaság létrehozását célozza és elsősorban a kutatás, fejlesztésre (K+F) helyezi a hangsúlyt.

Társadalmi pillér: információs társadalom a célkitűzés, amelyet az emberi erőforrásba történő befektetés és a társadalmi kirekesztés megakadályozása jellemez.

Környezeti pillér: cél a fenntartható gazdasági fejlődés, amelynek a fenntartható természeti erőforrásokon kell alapulnia.

A lisszaboni stratégia az adópolitika területén elsősorban a gazdasági fejlődést és a munkahelyteremtés ösztönzését tűzte ki célul, ennek érdekében Európát vonzó beruházási és munkavállalási célponttá kívánja tenni. Az EU ezért úgy alakítja és

⁴¹⁶ Braun Gábor – Kovács Zoltán László: A lisszaboni stratégia és az adópolitika kapcsolata a gazdasági válság tükrében, Pénzügyi Szemle 2009/4., 568.o.

koordinálja a különféle politikákat, hogy élénkítse a gazdasági növekedést és megkönnyítse a vállalkozások számára a munkahelyteremtést.⁴¹⁷ Természetesen az adópolitika komoly szerepet játszik ezen célok elérésében, hiszen hozzájárulhat a versenyképesség növeléséhez, a gazdasági növekedéshez.

Az adópolitika a nemzeti és szupranacionális gazdasági rendszereken belül egy laterális, keresztmetszeti funkciót tölt be. A három pillér mindegyikét érintik az adópolitikai döntések, ezért nem mindegy, hogy azok tagállami szinten harmonizálnak egymással, vagy éppen ellenkezőleg, adóversenyt generálnak.

A lisszaboni program nem az adókulcsok harmonizálására, hanem egy megfelelő adó-összehangolásra törekszik, amely hozzájárulhat ahhoz, hogy az adóverseny előnyeinek a piaci résztvevők minél szélesebb köre osztozzék. Az adózásra helyezett hangsúly a lisszaboni koncepció előre haladásával egyre fokozódik. Ezt a tendenciát pedig a kialakult globális gazdasági válság sem törte meg, csak összetettebbé tette.⁴¹⁸

Az Európai Bizottság 2005-ben meg is állapította, hogy az adórendszereken belül folyó változások (a munkára rakódó adók csökkentése, a fogyasztás és a környezet szennyezés adóterhének növelése) elősegítik a foglalkoztatottság növelését, viszont a munkára rakódó relatíve magas adóterhek viszont hátráltatják az új munkahelyek létrehozását. Ezeket az összefüggéseket természetesen a tagállamok is felismerték, aminek eredménye lett a tagállamok közötti fokozódó adóverseny és az adóreformok számának növekedése.⁴¹⁹ Az egyes adórendszerek fő célja azonban, hogy az állami újraelosztáshoz a leghatékonyabb módon teremtsék meg a szükséges pénzügyi forrást. Emiatt az adópolitika tagállami hatáskörbe tartozik, uniós szinten a – mint ahogyan arra már többször is utaltam – a tagállamok egyhangú döntése szükséges. A közös és egységes belső piac működése és a tagállami politikák szintén hatással vannak egymásra. Ennek következtében az adópolitikai kérdésekben szükség van uniós szintű koordinációra, annak érdekében, hogy a tagállami intézkedések egymást erősítő módon szolgálják a lisszaboni célkitűzések megvalósulását.⁴²⁰

Az Európai Bizottság megállapítása⁴²¹ szerint ugyanis a tagállamok adórendszereinek különbözősége komoly adminisztratív terhet jelent. Az adórendszerek összehangolásának és a szubszidiaritás elvének alkalmazása közötti egyensúly megteremtése sokszor komoly gondot okozhat.⁴²²

⁴¹⁷ Európai Bizottság: Növekedés és munkalehetőség – a lisszaboni stratégia új kezdete, Az Európai Közösségek Hivatalos Kiadványainak Hivatala, Luxemburg, 2005. hivatkozik rá: Braun G. – Kovács Zoltán L(2009) i.m., 571.o.

⁴¹⁸ Braun G. – Kovács Zoltán L(2009) i.m.,571.o.

⁴¹⁹ Az adóreformok fő elemei az alacsony határadókulcsok, az egy összegű adók bevezetése, és az adó egyszerűsítés. Braun G. – Kovács Zoltán L(2009) A lisszaboni stratégia és az adópolitika kapcsolata a gazdasági válság tükrében, 571.o.

⁴²⁰ Braun Gábor – Kovács Zoltán László: A lisszaboni stratégia és az adópolitika kapcsolata a gazdasági válság tükrében, Pénzügyi Szemle 2009/4., 571.o.

⁴²¹ Braun G. – Kovács Zoltán L(2009) i.m., 571.o.

⁴²² A szubszidiaritásról lásd: Fazekas Judit: Az EU jogrendszere és döntéshozatali eljárásai; a jogközelítés módszerei In EU - Jog (szerk. Osztoivits András) HVG Orac Lap –és Könyvkiadó Kft. Budapest, 2012.

A kettős adóztatás, az adóalapú költségtervezés, és tagállami adószabályok eltérései akadályozzák a versenyképes, hatékony belső piac működését. Az uniós adókorlátok felszámolása akár új piacra lépési, beruházási és innovációs lehetőségeket teremthetne. Ennek eredményeképp pedig javulna az EU versenyképessége, amely elősegítené mind a gazdasági növekedést, és a munkahelyteremtést is.

Az Európai Uniót érintő kérdések sorában az adóverseny és a káros adóverseny előkelő helyet vívott ki magának. A belső piac egységes működése, a diszkrimináció tilalma a tagállami adójogi rendelkezésekben a legfontosabb közösségi és uniós célok egyike, fontosabb, mint az unión belüli adójogi környezet bármely más eleme. Éppen ezért az a kérdés, hogy lehet-e, megengedhető-e az adóverseny, vagy az adóharmonizáció a fontosabb, azaz az Európai Unió bízona az adóversenyben az adójogi harmonizáció helyett, a viták középpontjában áll. A feltett kérdésekkel foglalkozik Luca Cerioni a tanulmányában.⁴²³

Azon speciális adójogi intézkedések, melyek a szomszéd megkárosítását célzó adójogi eszközök, mint károsító cselekmények, az EU üzleti adózására vonatkozó Magatartási Kódexe által politikailag tiltottak. *Ennek ellenére széles körben egyetértenek azzal, hogy az általános társasági adórendszerek használata, vagyis a mindenkire általánosan, korlátozásmintesen és diszkrimináció nélkül alkalmazott társasági adókulcsok és adóalapok alkalmazása, tisztességesnek minősül a Közösségen belül.* A szerző szerint alapvetően kétféleképpen lehet érvelni ezen nézet mellett, egyrészt mint tapasztalati tény igazolható, másrészt a szubszidiaritás elvét hangsúlyozó EK szerződés és az Európai Bíróság négy alapszabadsággal foglalkozó ítéletei alapján. Mindkét esetben a tisztességes adójogi verseny fogalmát ugyanúgy értelmezik. Az első érvet alátámasztja az Európai Parlament 2002 évi az unión belüli adópolitikáról szóló Jelentése⁴²⁴, amely rávilágított arra, hogy az adójogi verseny hozzájárulhat az EU-n belüli növekedés és jobb versenyképesség eléréséhez, illetve elősegítheti a tagállamok kedvező hozzáállását, ezáltal megakadályozva, hogy az adóterhek elérje a kritikus, túlzott mértéket, és alátámasztva, hogy azon ellenvetés, hogy az adóverseny elvonja az államoktól a feladataik gyakorlásához szükséges forrásokat, megalapozatlannak bizonyult. Így ezen első érv szerint a tagállamok közötti adójogi verseny az általános társasági adókulcs és adóalap megállapítását illetően annyira tisztességes, amennyire elősegíti az adóterhek csökkentését, és amennyiben az nem túlzott mértékű (race to the bottom).

206.210.o., az adóunióról és az adószuverenitás korlátozásáról pedig lásd: Mocsáry Péter: A közösségi adóharmonizáció és a tagállami adószuverenitás korlátozása Pénzügyi Szemle XLVIII. évfolyam 2003.12.szám 1171- 1178.o.

⁴²³ Lásd erről bővebben: Luca Cerioni: Harmful Tax Competition Revisited: Why not a Purely Legal Perspective under EC Law? című tanulmányát. Luca Cerioni: Harmful Tax Competition Revisited: Why not a Purely Legal Perspective under EC Law? European Taxation, July 2005 pp. 267-281.

⁴²⁴ Hivatkozik rá: Luca Cerioni(2005) i.m. , p.267.

A második érv a szubszidiaritás elvén alapul, kiegészítve a belső piac megvalósításának célkitűzésével és az Európai bíróságnak a négy alapszabadsággal kapcsolatban hozott ítéleteinek az értelmezésével.

Annak az elvnek az alátámasztása, miszerint a tagállamok közötti adóverseny lehet tisztességes, amennyiben a tagállami adó szabályok nem célozzák a szomszéd országok megkárosítását, és ezzel az általános társasági adórendszerek alkalmazása nem valósít meg a Magatartási Kódexbe ütköző káros adóversenyt, a szubszidiaritás elvét hangsúlyozó EK szerződés rendelkezésein alapul.⁴²⁵ Az adóztatás a szubszidiaritás értelmében a tagállamok hatáskörébe tartozik. A szubszidiaritás⁴²⁶ egyben magában foglalja azt is, hogy az adóverseny összeegyeztethető a közös és egységes belső piac megvalósításával és működésével, mivel az egy olyan belső határok nélküli térséget jelent, amelyben az áruk, a szolgáltatások, a személyek és a tőke szabad mozgása biztosított, és ehhez nem szükséges a versenyjogi feltételek tökéletes azonossága minden országban, különösen az adóztatás terén. A szubszidiaritás elve tehát erősíti azt az elvet, hogy az általános adójogi intézkedéseket alkalmazó adóverseny tisztességes. Ez azért van így, mert az egymással való versengés során a tagállamok olyan ügyben gyakorolják a szuverenitáson alapuló hatásköreiket, melyek számukra vannak fenntartva, jelen esetben az államháztartás szuverenitása kérdésében. Az adójogi verseny elemzése feltárt egy törvénykezési versenynek kedvező indokot, az általános adójogi intézkedésekre alapozva mégpedig, hogy az Európai Bíróság alapszabadságokkal kapcsolatos döntései nem gördítenek akadályt a tagállamok belső jogi rendszerének autonóm alakítása felé.⁴²⁷ Ebből lesűrhetjük azt a következtetést, hogy a szubszidiaritásnak megfelelően az adófelségjog mindenképpen a tagállamokat illeti meg. Azonban ez akkor helytálló, ha a piaci hozzáférés más tagállamokbeli áruk és személyek számára a nemzeti termékekkel és személyekkel egyenlő feltételek szerint biztosított, vagyis sem diszkrimináció, sem korlátozás nem létezik, és ennek következményeként az adott tagállamban a költségek – mint bérköltségek, tb. járulékok, adó költségek – közötti különbségek nem esnek az alapszabadságok körébe. Az indokolatlan diszkrimináció, vagy a megszorítások hiánya – mely az EU Bíróságának esetjoga szerint nem alapulhat a tényleges adókulcsok közötti pusztán különbségeken – így az egyetlen feltétele a társaságok közvetlen megadóztatása feletti nemzeti szuverenitás alkalmazásának a közösségi joggal való egyezés érdekében.⁴²⁸

⁴²⁵ értsd: mint a káros adóverseny elleni harc elsődleges jogforrásain. lásd: Luca Cerioni (2005), i.m. ,p. 267.

⁴²⁶ A szubszidiaritásról lásd még: Kecskés László: EU jog és jogharmonizáció, HVG-ORAC Lap – és Könyvkiadó Kft.,Budapest, 2003., 481.-510.o. és Fazekas (2012) EU – Jog i.m., 206-208.o.A szubszidiaritás elvét az EK Sz. 5.cikkében mondták ki a tagállamok, azzal a céllal, hogy a hatáskörök gyakorlása a hatékonyság érdekében az uniós polgárokhoz legközelebbi szinten történjen, és a Közösség ne gyakoroljon a szükségesnél több hatáskört. Ma a szubszidiaritás elve átkerült az Európai Unióról szóló (EUSz.) szerződésbe, (EUSz. 5.cikk (3) bekezdés) Fazekas (2012) i.m., 206.o.

⁴²⁷ Luca Cerioni (2005) i.m., p.268.

⁴²⁸ Luca Cerioni (2005) i. m. , p.268.

Az Európai Bíróság esetjogával ⁴²⁹és a letelepedés szabadságára vonatkozó ítéleteivel együtt a nemzeti szuverenitás elve arra utal, hogy a tagállamok szabadon versenghetnek egymással az általános adórendszerük megalkotásában, változtatásában, tehát az effajta adóverseny *tisztességes adóversenynek* minősül. Az adóversennyel kapcsolatos 2004 novemberében tartott CFE –CEPS ⁴³⁰ adójogi szemináriumon különböző érvekkel alátámasztották, hogy az adóversenyre vonatkozó jogi jellegzetességeket ki lehet következtetni abból, hogy az Európai Bíróság ítéleteiben az adóalapok versenytől való védelmét nem tekinti az EK Szerződés rendelkezéseinek megszegését eredményező érvényes indoknak, és abból, hogy a Maastrichti Szerződés a tőke szabad áramlását a nem tagországokra is kiterjesztette. Azt az elvet, hogy az adójogi verseny a speciális adójogi intézkedések esetében tiltott, de az általános adójogi intézkedések vonatkozásában elfogadható, alátámasztja az EKSz. 87. cikke (EUMSZ 107. cikke) is, az állami támogatások tekintetében. Ennek ismeretében a kérdés nem az, hogy vajon a piaci verseny torzul-e, hanem, hogy hogyan torzul? Ez ugyanis az EGK alapítóinak a döntésén múlna, akik csak a pénzügyi támogatásokat tekintették káros adópolitikának, ennek eredményeként az általános adóügyi intézkedésekből eredő torzulásokat és egyenlőtlenségeket az adott tagállam adójogi szuverenitásának elve fedi le.

Ennek eredményeként a tisztességes adójogi verseny fogalma a tagállamok adójogi kompetenciájának jogos gyakorlásából ered, és jelenleg az adópolitika stratégiájának jogi fordításaként tekintendő. Azt is figyelembe kell venni, hogy az EGK alapítása idején a jelenlegitől lényegesen különböző körülmények voltak, amelyben még a nemzetközi adóversenynek nem volt olyan jelentősége és nem is bírt olyan súllyal, mint ma.

Mindezek a következtetések azonban nem jelentik azt, hogy a tagállami adószuverenitás és a szubszidiaritás miatt nem lenne szükség az uniós adóharmonizációra és koordinációra. Több szerző⁴³¹ is elismeri, hogy egy gazdasági és monetáris unióban korlátozni kell a tagállamok azon (szuverenitásból eredő) jogát, hogy az adórendszerükben alkalmazott szerkezeti elemek által torzítsák a versenyt.

Egyetértve Luca Cerioni szerzővel⁴³², megállapítható, hogy a tisztességes adójogi verseny definíciója inkább egy politikai stratégia jogi fordításának tekinthető, mint pusztán jogi értékelésnek, minden lehetséges releváns közösségi jogi dokumentum tükrében. Ennek ellenére, még ha ezt az EK szerződésben lefektetett

⁴²⁹ Az eseteket lásd Luca Cerioni (2005) Harmful tax competition revisited. Why not purely legal perspective under EC law? című idézett tanulmányának 11-es lábjegyzetében, 268.p.

⁴³⁰ CEPS: Centre for European Policy Studies, CFE: Confederation Fiscale Européenne: „Tax competition versus Tax Harmonization” 2004. november 9-én tartott szeminárium. lásd: Luca Cerioni (2005) Harmful tax competition revisited. Why not purely legal perspective under EC law?, 268.p.

⁴³¹ F.Vanistandael: No European taxation without European Representation EC Tax Review 3/2000. 143.p. hivatkozik rá, lásd: Luca Cerioni (2005) i.m. , 270.p.

⁴³² A következtetéseket lásd Luca Cerioni(2005) hivatkozott művében 267-281.o.

rendeletekből eredőnek is tekintjük, az EK Szerződés rendelkezéseinek megszövegezése óta a körülmények megváltoztak, az Európai Unió új célkitűzései megpróbálták újraértelmezni minden jelentősebb rendelkezést, és ez arra ösztönöz, hogy újragondoljuk az EK Szerződés alapvető értékeit és a másodlagos joganyagot. Ezt támasztja alá az a tény is, hogy az új Európai Alkotmány nem rendezi az adójogi harmonizáció kérdését és ezzel teret enged az adóversenynek és az adóverseny körüli vitának.

Az EK Szerződés 94. és 96. cikke⁴³³ a jogharmonizációs kötelezettséget róta az EK intézményeire, az a kötelezettséget, hogy értékeljék, vajon kell-e közelíteni a tagállami társasági adórendszereket. A közelítés akkor szükséges, ha a társaságokra vonatkozó nemzeti adószabályok közötti különbségek közvetlenül befolyásolják a belső piacot.(94. cikk) Ez akkor fordulhat elő, ha ezek a különbségek a piaci verseny torzulásához vezetnek az Unión belül. Ennek eredményeként az EK Szerződés rendelkezéseiből következő megállapítások azt sugallják, hogy a szubszidiaritás elve kevés relevanciával bír. Valójában a szubszidiaritást csak azokon a területeken lehet alkalmazni, melyek nem esnek az EU kizárólagos kompetenciájába. Viszont ezen rendelkezések egymás melletti olvasatából az következne, hogy a nemzeti társasági adójogi rendszerek összehangolása kizárólag az EK intézményeinek feladata. Így az EK Szerződés releváns rendelkezéseinek módszeres tanulmányozása nem enged teret olyan alapelvek számára, mint a szubszidiaritás, amely ezzel szemben azt feltételezi, hogy a tagállamok kompetensek ebben a kérdésben, és az EU csak akkor hozhat bármilyen intézkedést, amennyiben a tervezett intézkedés célkitűzései a tagállamok által nem érhetők el hatékonyan.

Az adóverseny tisztességes és megengedett voltának megállapítására kihatással volt az EK Szerződés 104. cikke is, amelynek értelmében a tagállamoknak tartózkodniuk kellett attól, hogy az államháztartási hiányuk túlzott mértékű legyen. Az adóbevételek kiesése – melyet egyaránt okozhat, hogy a tagállam nem képes megtagadni bizonyos adókedvezményeket, illetve az adóverseny is, amely arra készíti a tagállamokat, hogy egymás költségére próbálják bevételeiket védeni – amennyiben nem károsítja az államháztartást – az adóbevétel kiesése ellenére sem, mert a hiányt a közkiadások korlátozásával ellensúlyozzák. Tehát nem elegendő érv a káros adóverseny elleni harcban, hogy az, adóbevétel kieséssel jár. Amennyiben ugyanis a kieső adóbevételt a tagállam a közkiadások csökkentésével

⁴³³ Az EK Szerződésnek nem célja a nemzeti társasági adó szabályok közelítésének az EK intézmények feladatkörébe utalása, sem a nemzeti szuverenitás gyakorlásából eredő következmények teljes elfogadása ebben a körben. Ezt az is alátámasztja, hogy a 94. cikk, amely jogi alapot szolgáltat a tagállamok azon jogszabályainak, rendeleteinek, közigazgatási határozatainak a közelítéséhez, amelyek közvetlenül befolyásolják a közös piac létrehozását, vagy működését, nem különböztet a jogterületek között, mint ahogyan a 96. és 97. cikk sem. Ezen cikkek lehetőséget nyújtanak a Tanács számára, hogy a közös piacra káros torzulások felszámolását célzó intézkedéseket tegyen a Bizottság javaslatát, és egy egyeztetési eljárást követően, amikor a 96. cikk (1) bekezdése alapján a Bizottság úgy találja, hogy a tagállami adók közti különbségek torzítják a versenyt és az eredményezett torzulást fel kell számolni. Lásd: Luca Cerioni (2005) , 271.p.

kompenzálja, akkor eleget tett az EK Szerződés 104. cikkében foglalt követelménynek. Az alapvető követelmény, hogy az általános társasági adójogi rendszeren alapuló verseny, legalább középtávon, nem károsíthatja a tagállam államháztartását. Következésképp, ha az adóverseny eleget tesz az államháztartásra vonatkozó követelménynek, akkor a nemzeti jogalkotók úgy találhatják, hogy mivel nem gátolja az EK Szerződésben lefektetett célok megvalósítását, ezért tisztességes a közösségi jog szerint. Az EK Szerződés 10. cikkében lefektetett közösségi hűség elvének is eleget tud tenni a tagállam, mivel ez negatív kötelezettséget takar: valójában a tagállamnak tartózkodnia kell minden olyan intézkedéstől, amivel veszélyeztetheti a Szerződés céljainak elérését, azaz elsősorban a közös és egységes belső piac létesítésének és működésének célját, amelyben megvalósul a négy elem szabadsága, az áru, szolgáltatás, tőke és a személyek szabad mozgása. Ennek a kötelezettségének azonban akkor is eleget tenne a tagállam, ha olyan intézkedést vezetne be a társasági adó rendszerébe, amely – még akkor is, ha egy másik tagállam rendszerével való versengést céloz – olyan formát ölt, ami nem torzítaná közvetlenül a területén vagy más tagállamban letelepedett vállalatok közötti versenyt. Az EK Szerződés 12. cikkének⁴³⁴ pedig akkor tesz eleget egy tagállam a tagállamok adórendszere közötti adó versenyben, amennyiben a többi tagállaménál kedvezőbb rendelkezéseket bevezető tagállam ezen szabályokat egyformán alkalmazza mind a helyi, mind a többi tagállamban székhellyel rendelkező vállalkozások tekintetében.⁴³⁵

Megállapíthatjuk tehát a fenti fejtegetésből, hogy az adójogi harmonizáció szükséges eleme és eszköze a káros adóverseny elleni harcnak, azonban a tisztességes adóversenyt nem érinti és nem is érintheti. Vannak esetek, amikor azonban a harmonizáció hiánya és ezzel együtt a tagállamok közötti, társasági adójogot érintő adóverseny mértéke jogilag összeegyeztethető az EK és EUM Szerződés előírásaival. Ez leginkább akkor igaz, ha az adóverseny olyan formát ölt, hogy közvetlenül nem gyakorol hatást a piac helyes működésére, tehát nem torzítja a társaságok közötti versenyt az Unión belül. Ennek megfelelően, tehát ha a harmonizáció nem számít a versenyjog alternatívájának, hanem inkább a versenyt tekintjük olyan tényezőnek, amely harmonizációhoz vezethet, akkor az adójogi verseny összeegyeztethető az EK Szerződéssel. Ez akkor lehetséges, ha a konvergencia eljárásban az adóverseny nem torzítja a társaságok közötti versenyt az Európai Unión belül.⁴³⁶

Ilyen aspektusból tehát megállapíthatjuk, hogy az EK Szerződés rejtett célja az volt, hogy a társasági adózás révén javítsa a különböző székhelyű társaságok piaci helyzetét, az adóverseny előnyeinek kihasználásával.

⁴³⁴ Ez a cikk mindenféle nemzetiségen alapuló diszkriminációt, hátrányos megkülönböztetést tilt. Ez a cikk képezi az alapját a külföldi és belföldi vállalatok közötti pozitív diszkrimináció elleni harcnak egy tagállamban.

⁴³⁵ Az EK Szerződés adóversenyt érintő és elhatároló szabályairól és tagállamok közötti kapcsolatról lásd bővebben: Luca Cerioni (2005), pp. 270.-281.

⁴³⁶ Luca Cerioni (2005), i.m., p.272.

Luca Cerioni álláspontja szerint⁴³⁷ – és ezt *összegzésként* elfogadjuk – az adóverseny a Nemzetközi Adójogi Jelentési Minták (standard-ek) bevezetésével és az Európai Bíróság esetjogával együtt hosszú távon hozzájárul a nemzeti adórendszerek közeledéséhez. A szubszidiaritás elvének értelmezése a nemzeti szuverenitásból vezethető le, vagyis abból az állításból, hogy az adóztatás a tagállamok kizárólagos hatáskörébe kell, hogy maradjon. A nemzeti szuverenitás elve arra utal, hogy a tagállamok szabadon versenghetnek egymással az általános társasági adórendszerük megalkotásában, tehát az effajta adójogi verseny tisztességesnek minősül.

Az EK Szerződés 87.cikke (EUMSZ. 107. cikke) alapján kizárólag a speciális adójogi intézkedések tekintetében tiltott az adóverseny, ám az általános adójogi intézkedések vonatkozásában elfogadott.

A következő következtetés, hogy az EU szerződéseinek nem lehet célja a nemzeti társasági adó szabályozásának az EU intézményeinek feladatkörébe való utalása, azonban az EK Sz. 94. cikke jogi alapot szolgáltat a tagállamok azon rendeleteinek, és közigazgatási határozatainak a közelítéséhez, amelyek közvetlenül befolyásolják a közös piac létrehozását és működését. Ez a cikkely lehetőséget ad a Tanács számára, hogy a közös piacra káros torzulások felszámolását célzó intézkedéseket tegyen a Bizottság javaslatára, egy tanácskozási eljárást követően. Ez a szabályozás tehát azt jelenti, hogy ilyen esetben a szubszidiaritás elve sérül, ugyanis ha az egyes nemzetek társasági adórendszere közötti különbségek közvetlenül befolyásolják az egységes belső piac működését, azaz a verseny torzulásához vezetnek, akkor az EU beavatkozása az elsődleges jogforrásokban meghatározott fenti szabály szerint helyénvaló. Luca Cerioni szerint⁴³⁸ a nemzeti szuverenitás elve kétségkívül megkívánja, hogy a közvetlen adók rendszerének megalkotási joga a tagállamoknál maradjon, viszont a kompetencia másik fajtája az EU intézményeit illeti, ugyanis annak eldöntése, hogy a tagállamok adójogi szuverenitásának gyakorlása torzulást okoz-e a piac működésében, műár EU hatáskörbe tartozik.

A fentiekből következően leszűrhetjük azt a következtetést, hogy egy tagállam a szubszidiaritás elvére hivatkozással és a nemzeti szuverenitás alapján hirdethet adóversenyt, az adószintjét alacsonyan tarthatja, azonban nem alkalmazhat olyan szabályokat az adórendszerében, amelyek az egységes belső piac torzulásához vezetnek, vagy nem alkalmazhat diszkriminatív szabályozást, vagy adóelkerülést elősegítő adópolitikát. Álláspontom szerint ez pedig mindenképpen a nemzeti adószuverenitás, a tagállami kompetencia és a szubszidiaritás elvének korlátozásaként fogható fel.

⁴³⁷ Luca Cerioni(2005) i.m., p.268.

⁴³⁸ Luca Cerioni (2005) i.m., p.271.

19. Összegzés: Beszélhetünk-e még beruházásösztönzésről? A beruházásösztönzés szabályozása a mai magyar adójogban

19.1. A beruházásösztönzés eszközei az adójogban

Az olvasó, ha eljut a könyv utolsó fejezetéhez, méltán teheti fel a kérdést a kezdeti ösztönző szabályok láttán és az európai adóharmonizáció által felállított korlátok láttán, hogy beszélhetünk-e még ma egyáltalán beruházásösztönzésről az adójogban?

A beruházásösztönzés meghatározója az adórendszer, azon belül is a társasági adóban alkalmazott adókedvezmények, az adó mértéke a leginkább befolyásoló tényező. Az igaz, hogy a beruházási adókedvezmények a társasági adó szabályaiból kivezetésre kerültek⁴³⁹ az európai jogharmonizáció hatására, megszűntek a külföldi befektetőknek adott adókedvezmények, és az offshore szabályozás, azonban mára is maradtak még beruházást ösztönző eszközök az adójogban, amelyek azonban már nem tesznek különbséget külföldi és belföldi adóalany között, és nem diszkriminálnak a külföldi befektető javára. Alapvetően három terület maradt, amit vizsgálhatunk, mint beruházást elősegítő eszközöket:

A társasági adóalapot (az adózás előtti eredményt) csökkentő tényezők körét.

A kifejezett adókedvezmények köre a társasági adóban, azaz az új prioritásokat tartalmazó kiemelt adókedvezmények körét, és a társasági adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 30.§-ának (6) bekezdése szerint a Kormány által a 206/2006. (X.16.) Kormány rendelet alapján meghozott Kormány határozatokban engedélyezett egyedi, azaz fejlesztési adókedvezmények körét.

A társasági adó mértéke is jelentős csökkenésen ment keresztül, legalábbis a kisebb bevételt elérő társas vállalkozások esetében: a társasági adó mértéke 500 millió forint pozitív adóalapig 10%, az általános mérték az 500 millió forint pozitív adóalap felett a pozitív adóalap 19%-a. Az Európai Unióban a 19% adó mérték nem számít kiugrónak.⁴⁴⁰ A fejlettebb gazdasággal rendelkező államok társasági adókulcsa magasabb. A 10%-os adó mérték azonban már igen, bár láthatóan nem generál adóversenyt, mivel nem a nagy, multinacionális vállalatok fizetik, és a környező országokban sem magas a társasági adó kulcsa.

A beruházási adókedvezményekre jogosultságot már nem lehet szerezni. Az adózó ugyanis nem veheti igénybe a beruházási adókedvezményt a 2002. december 31. után megkezdett beruházás alapján. A korábban jogosultságot szerzett társaságok

⁴³⁹ A beruházási adókedvezményeket hatályon kívül helyezte a 2002.évi XLII. törvény 303.§(2) bekezdése, hatálytalan: 2003.január 1-től.

⁴⁴⁰ Lásd erről a 4.sz. mellékletet a társasági adóalapok összehasonlításáról az Európai Unió országaiban

- szerzett jog alapján- a beruházási adókedvezményeket utoljára a 2011. évi adóalap utáni adóból vehették igénybe. Akkor mi maradt az adórendszerbe, mely alkalmas a beruházások ösztönzésére, erre ad választ a következő alpontja e fejezetnek.

19.1.1. A társasági adóalapot csökkentő, vagyis az adózás előtti eredményt csökkentő tételek

Természetesen számtalan adózás előtti eredményt csökkentő tételt⁴⁴¹ sorol fel a társasági adóról szóló törvény, ezek közül elsősorban azokat említem, amelyek a beruházásösztönzés céljait szolgálják, ezek: a mikro-, kis és középvállalkozásokra vonatkozó csökkentő tételek, az osztalék, a fejlesztési tartalék, a szakmunkástanuló képzés, a munkanélküli foglalkoztatása, a kutatás és kísérleti fejlesztés.

A mikro-, kis és középvállalkozásokra vonatkozó csökkentő tétel:

Az adóévben a mikro-, kis és középvállalkozásnál a korábban még használatba nem vett ingatlan, tenyészállat, műszaki berendezés, gép, jármű közé sorolandó tárgyi eszköz üzembe helyezése miatt elszámolt adóévi beruházások értéke csökkenti az adózás előtti eredményt. Az így igénybe vett kedvezmény nem lehet több 30 millió forintnál, és nem haladhatja meg az adózás előtti eredményt. Az adóalap csökkentésként elszámolt beruházási kedvezmény 19%-ának megfelelő összeg az állami támogatásokra vonatkozó rendelkezések alapján a kis- és középvállalkozásnak nyújtott állami támogatásnak minősül, amit attól függően kell figyelembe venni, hogy az adóalany a mezőgazdasági ágazatba tartozik-e vagy más ágazatba.⁴⁴² Amennyiben más ágazatba tartozik az adóalany úgy választhat, hogy az általános csoportmentességi rendelet szerint (800/2008/EK bizottsági rendelet), vagy de minimis (csekély összegű) támogatásként ⁴⁴³veszi igénybe a kedvezményt.

Az osztalékra vonatkozó csökkentő tétel:

Az adóalany által kapott osztalék – az ellenőrzött külföldi társaságtól kapott osztalék kivételével – levonható az adóalapból. Ez a szabály a kétszeres adózás elkerülését szolgálja, mivel a kapott osztalék után egyszer már kellett társasági adót fizetni. Az *ellenőrzött külföldi társaságtól kapott osztalékra* vonatkozó szabály alól egy kivételt enged a törvény: A törvényben meghatározott feltételek megléte esetén az ellenőrzött külföldi társaság fel nem osztott eredményének az adóalanyra jutó része adózás előtti eredményt növelő tételnek minősül. Mivel ezután adózásra kerül a fel nem osztott eredmény adóalanyra jutó része, ezért osztalékként való

⁴⁴¹ Lásd erről bővebben: Simon István (Földes Gábor) Az adóalap meghatározása . korrekciós tételek, In Pénzügyi Jog II. (szerkesztette: Simon István) Osiris kiadó, 2012. 248.-256.o.

⁴⁴² A mezőgazdasági ágazatra a1857/2006/EK bizottsági rendelet 4.cikke vonatkozik, hivatkozva Simon(2012) i.m.254.o.

⁴⁴³ De minimis támogatás: három adóéven át összesen nem lehet több az értéke 200 ezer eurónál.

kifizetését nem lehet bevonni abba a körbe, amelyik úgy minősül, mint az ellenőrzött külföldi társaságtól kapott osztalék, amely nem csökkentheti az adóalapot, mivel az már kétszeres adózásnak minősülne. Ezért a törvény szerint az adózás előtti eredményt csökkenti az egyszer már adózás előtti eredmény növeléseként elszámolt összeg, tehát az ilyen esetben csökkentő tétel lesz az ellenőrzött külföldi társaságtól kapott osztalék.⁴⁴⁴

Az ellenőrzött külföldi társaság a Tao 4.§ 11. pontjában meghatározott feltételeknek megfelelő gazdasági társaság, lényegét tekintve „adóparadicsomi „ társaság”, azaz: Külföldi illetőségű társaság,

amelyben belföldi illetőségű tulajdonos van,

bevételei többségében magyarországi forrásból származnak, vagy amelyben az adóév több, mint felében belföldi illetőségű magánszemély közvetlenül vagy közvetve legalább 10%-os részesedéssel , vagy meghatározott befolyással rendelkezik és

a külföldi társaság nem teljesíti a minimálisan fizetendő adóra vonatkozó követelményt,

azaz nulla, vagy negatív adóalap miatt nem fizet társasági adónak megfelelő adót, bár eredménye pozitív.

Nem minősül ellenőrzött külföldi társaságnak az Európai Unió, az OECD tagállam, vagy olyan állam területén székhellyel vagy illetőséggel rendelkező társaság, amellyel kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezményünk van, és igazolja, hogy az illetőség (székhely) országában (EU) valós gazdasági jelenléttel rendelkezik.

Fejlesztési tartalék, mint adózás előtti eredményt csökkentő tétel:

A társasági adóban a fejlesztési tartalék egy beruházásösztönző eszköz. A fejlesztési tartalék egy olyan, a vállalkozó saját elhatározása alapján, valamely jövőbeli beruházására az eredménytartalékból a lekötött tartalékba átvezetett összeg. Ennek megfelelően az adózás előtti eredményt csökkenti az eredménytartaléknak az adóévben a lekötött tartalékba átvezetett, és az adóév utolsó napján lekötött tartalékként kimutatott összeg, de legfeljebb az adóévi adózás előtti eredmény 50%-a, maximum 500 millió forint. Az adómentesen lekötött tartalékot adómentesen beruházásra lehet felhasználni, a lekötést követő négy adóéven belül. Ha a vállalkozás nem használja fel az így lekötött összeget beruházásra négy éven belül, akkor le kell adóznia ezt az összeget. A fejlesztési tartalék nem korlátozza az egyéb adókedvezmények igénybe vételét.

Szaktanulmányok képzése:

Levonható az adóalapból havonta tanulóként a minimálbér 24%-a, ha a gyakorlati képzésre tanuló szerződést kötöttek, illetve a minimálbér 12%-a, ha a képzést iskolával kötött együttműködés alapján végzik.

Munkanélküli foglalkoztatása:

⁴⁴⁴ 1996.évi LXXXI. tv. 8.§(12) bekezdés f.) pontja (adóalapot növelő tényező) és 7.§(1) bekezdés gy) pont 2.pontja

Volt munkanélküli foglalkoztatása esetén az adóalap 12 hónapon keresztül csökkenthető a befizetett társadalombiztosítási járulékkal.

Kutatás és kísérleti fejlesztés:

Az e címen felmerült és költségként elszámolt összeg háromszorosával, de legfeljebb 50 millió forinttal csökkenthetik az adóalapjukat a felsőoktatási intézmény területén K+F tevékenységet végző vállalkozók.⁴⁴⁵

19.1.2. Az új prioritásokat tartalmazó kiemelt adókedvezmények

Az előző fejezetekben már szó volt a beruházásösztönzés új prioritásairól, kiemelten a környezetvédelem területéről. A prioritások közé sorolhatjuk a környezetvédelmen kívül a kis- és középvállalkozások adókedvezményeit, a térségi és egyéb adókedvezményeket, a munkahelyteremtő beruházásokat, látvány és csapatport támogatását, a filmgyártást.

A kis- és középvállalkozások adókedvezménye

A kedvezményt a kis- és középvállalkozások vehetik igénybe, amelyek legfeljebb 250 főt foglalkoztatnak, és nettó árbevételük legfeljebb 50 millió eurónak megfelelő összeg, vagy mérlegfőösszege legfeljebb 43 millió euró. Az ilyen vállalkozások a beruházáshoz felvett hitel kamata után adókedvezményben részesülnek oly módon, hogy a hitelre az adóévben fizetett kamat 40%-ának megfelelő adókedvezményben részesülnek. Az igénybevett adókedvezmény nem haladhatja meg adóévenként a 6 millió forintot. Amennyiben a kis- és középvállalkozás által megvalósítandó beruházás mezőgazdasági termelési célt szolgál, úgy az állami támogatásokra vonatkozó 1857/2006/EK rendelet 4. cikkében foglaltak szerint vehető igénybe. Minden más esetben az adózó választása szerint az adóévben igénybe vett csekély összegű (de minimis) állami támogatásnak számít, vagy a kis- és középvállalkozásoknak nyújtott állami támogatásokra vonatkozó bizottsági rendeletben foglaltak szerinti támogatásnak tekintendő. Az adókedvezményt a kis- és középvállalkozásnak vissza kell fizetnie, ha a hitelszerződés megkötését követő 4 éven belül nem helyezi üzembe, vagy eladja a beruházást. A kedvezmény a hitel visszafizetéséig, legkésőbb a beszerzett tárgyi eszköz állományban tartásáig vehető igénybe.⁴⁴⁶

⁴⁴⁵ A Miskolci Egyetem Gépészmérnöki Karán ennek jó példája működik, létrehozták a BOSCH Tanszéket.

⁴⁴⁶ Tao tv. 22/A.§ és Simon (szerk) 2012. i.m., 261.o.

19.1.3. A fejlesztési adókedvezmények

A fejlesztési adókedvezmények esetében az adózók saját döntésük alapján és a Kormány egyedi engedélye alapján vehetik igénybe az adókedvezményeket a fejlesztési adókedvezményről szóló 206/2006.(X.16.) Kormányrendelet alapján.⁴⁴⁷ Az adókedvezmény akkor vehető igénybe, ha a beruházás megfelel a társasági adóról szóló törvényben, a kormányrendeletben és a Kormány egyedi határozatában meghatározott valamennyi feltételnek. Az EU joga alapján – mint ahogyan azt az állami támogatásokról szóló fejezetben láthattuk – az adókedvezmény ugyanúgy állami támogatásnak minősül, mint a juttatott állami támogatás, ezért lényeges, hogy a fejlesztési adókedvezmények, melyek beruházásösztönző hatással bírnak, összhangban legyenek az EU állami támogatásokra vonatkozó előírásaival. Márpedig az EU szabályozás nem támogatja a beruházási adókedvezményeket – kivéve bizonyos összegegyeztethető területet – és mindenesetre vizsgálja a beruházásokra adott adókedvezményeket.

A fejlesztési adókedvezmény iránti kérelmet az adópolitikáért felelős miniszternek kell benyújtani⁴⁴⁸ és a kormány egyedi engedélye alapján vehető igénybe. Mikor szükséges a Kormány egyedi engedélyét beszerezni? Akkor, ha az adózó által a kormányrendeletben meghatározott időtartam alatt⁴⁴⁹ megvalósuló beruházások értéke meghaladja a 100 millió eurónak megfelelő forintösszeget. Ebből következően tehát, ha az adózó több, mint 100 millió euró beruházási értékű fejlesztésre a 100 millió eurós beruházáshoz adható fejlesztési adókedvezményénél nagyobb összegű kedvezményt igényel, akkor azt a Kormánynak jóvá kell hagyatnia az Európai Bizottsággal, ha kisebb összegű kedvezményt igényel, akkor az engedélyt a Kormány saját hatáskörben megadhatja.

Milyen célokra igényelhető fejlesztési adókedvezmény?

Legalább 3 milliárd forint értékű beruházásra,

Kormányrendeletben meghatározott- elmaradottnak tekintett területen fekvő, kedvezményezett - települési önkormányzat területén üzembe helyezett legalább 1 milliárd forint értékű beruházásra,

100 millió forint értékű környezetvédelmi beruházásra,

100 millió forint értékű, korábban már használatba vett, állati eredetű élelmiszert előállító létesítmény élelmiszer- higiéniai feltételeknek megteremtését szolgáló beruházásra,

100 millió forint értékű elektronikus hírközlő hálózat fejlesztésére, vagy széles sávú internetszolgáltatást szolgáló beruházásra,

100 millió forint értékű film –és videógyártást szolgáló beruházás,

100 millió forint értékű alap kutatásra, alkalmazott kutatásra, kísérleti fejlesztést szolgáló beruházásra,

⁴⁴⁷ A 206/2006. (X.16.) Kormányrendelet alapján legkésőbb 2013. december 31-éig lehet adókedvezményre jogot szerezni.

⁴⁴⁸ Magyarországon 2012-ben a Nemzetgazdasági miniszter az adópolitikáért felelős miniszter.

⁴⁴⁹ 206/2006. (X.16.) Kormányrendelet 3.§.

munkahelyteremtést szolgáló beruházásra, jegyzett tőkéjének felemelése keretében kibocsátott részvényeknek a tőkepiacról szóló törvényben meghatározott szabályozott piacra történő bevezetésének a napját követően a 3. év utolsó napjáig megkezdett 100 millió forint értékű beruházásra, 500 millió forint értékű kis- és középvállalkozás által megvalósított beruházásra.⁴⁵⁰

A fejlesztési adókedvezmény igénybevételének korlátja, hogy ugyanazon beruházáshoz igénybevett támogatás a csekély összegű, de minimis támogatással együtt sem haladhatja meg a régióra előírt támogatási intenzitást. A Kormány az adókedvezményt a feltételek megléte esetén az adózó kérelmére, a kérelemben bemutatott fejlesztési program alapján engedélyezi. Ha az adózó nem teljesíti az adókedvezmény feltételeit, a kedvezmény a továbbiakban nem vehető igénybe, a korábban érvényesített kedvezményt pedig vissza kell fizetni, kivéve, ha az adózót elháríthatatlan külső ok akadályozta meg abban, hogy teljesítse az előírt feltételeket.

Az adókedvezmény igénybevételének további feltétele, hogy a környezeti elemek védelme érdekében a beruházás üzembe helyezését követő 5 évben a jogszabályban vagy határozatban megállapított határértéket a tényleges kibocsátási mutató ne haladja meg.

A fejlesztési adókedvezmény mértéke a számított társasági adó mértékének a 80%-áig terjedhet. Az adókedvezmény adóvisszatartás formájában vehető igénybe.

Az adózó az adókedvezményt a beruházás üzembe helyezését követő 9 adóévben, legfeljebb a bejelentés, illetve a kérelem benyújtásának adóévet követő 14. adóévben veheti igénybe.

Külföldi vállalkozó az adókedvezményekkel a belföldi telephelyén megvalósított beruházás, a foglalkoztatottak éves átlagos állományi létszáma, illetve a belföldi telephelye útján elért árbevétele alapján élhet.⁴⁵¹

A beruházásösztönzés fiskális eszközrendszerén túl, fontos szerepe volt a beruházásösztönzésben egy szervezetnek, mégpedig az ITD Ügynökségnek, amely segítette a külföldi befektetéseket a magyar beruházás szabályai között eligazodni. Ez az ITD Hungary Magyar Befektetési és Kereskedelemfejlesztési Ügynökség, amely egyablakos ügyintézővel segítette a külföldi befektetők részvételét a magyar beruházásokban. Az ITD Hungary valamennyi kereskedelemfejlesztési és befektetésösztönzési feladatát, a kereskedelemfejlesztési pályázatok menedzselését 2011. január 1-től egy újonnan alakuló szerv, a Nemzeti Külgazdasági Hivatal vette át.⁴⁵²

A Nemzeti Külgazdasági Hivatal feladatai:

⁴⁵⁰Tao törvény 22/B§ (1) bekezdés a.)-j.) pontja

⁴⁵¹Simon (szerk) (2012) i.m., 260.o.

⁴⁵² www.hita.hu/hu/Default.aspx

Egyablakos rendszer működtetése, a külföldiek tájékozódásának segítése a befektetési lehetőségeket illetően.

Magyar beszállítók felkutatása külföldi befektetők számára.

Információnyújtás a magyar jogi, adózási és pénzügyi befektetési környezetről.

Tájékoztatás a kormány befektetési programjairól.

A barna- és zöldmezős, valamint a vegyesvállalati befektetések döntés-előkészítő munkájának menedzselése.

Javaslat befektetési helyszín kiválasztására.

Önkormányzatok felkészítése a befektetők fogadására.

Regionális projektek menedzselése.

Cégadatbázisok készítése.

Több nyelvű kiadványok készítése.

Az ITD Hungary és a Nemzeti Külgazdasági Hivatal egy olyan eszköz a beruházásösztönzésben, amelyik a nem fiskális rendszer részét képezi, szerepe viszont mindenképpen meghatározó.

A társasági adókulcsok mértékének a beruházásösztönzésre való hatására vonatkozóan a szakirodalomban többféle nézettel találkozhatunk. Vörös Gyula megállapítása szerint⁴⁵³ a társasági adókulcs mértéke önmagában nem meghatározó a külföldi befektetésekre, viszont Vápar József doktori értekezésében⁴⁵⁴ kifejti, hogy az adórendszer, és ezen belül is a nyereségadó kulcsa, meghatározó szempont a beruházásösztönzésben. Azt azonban Vörös Gyula is elismeri, hogy a társasági adómértékek káros adóversenyt indukálhatnak.

Álláspontom szerint van hatása a beruházásokra az adószintnek, ezen belül a társasági adó mértéke is meghatározó az adókedvezmények, mentességek és állami támogatások rendszerével együtt. Az igaz, hogy önmagában a társasági adókulcs mértéke nem befolyásoló tényező, mivel az országok közötti adóversenyre a teljes átlagos adószint van nagyobb hatással, de az alacsony adókulcs vagy éppen a teljes adómentesség vonzó eszköze a beruházásösztönzésnek.

A szakirodalomban számos közgazdasági és társadalomtudományi tanulmány és több doktori értekezés is foglalkozik az adóverseny témájával, valamint az adó mértékének az adóversenyre gyakorolt hatásával,⁴⁵⁵ ezek többsége is alátámasztja

⁴⁵³ Vörös Gyula: Az adók versenyképességre gyakorolt hatása az Európai unióban ,PhD értekezés, Szent István Egyetem, Gazdálkodás és Szervezéstudományi Doktori iskola, Gödöllő, 2011. http://szie.hu/file/ti/archivum/Voros_Gyula_disszertacio.pdf.

⁴⁵⁴ Vápar József: A külföldi működőtőke-befektetések regionális hatásai és a befektetésösztönzés Magyarországon az 1989-2009 közötti időszakban Doktori értekezés, Győr 2011. Széchenyi István Egyetem, Regionális- és Gazdaságtudományi Doktori Iskola, 170.-180.o.

http://vapar_jozsef_ertekezes_munkahelyi_vita20110315.pdf. adobe reader 2012.november 20.

⁴⁵⁵ Lásd erről bővebben: Maksym Ivanyina: Adóverseny és kormányzati hatékonyság, Eötvös Loránd Tudományegyetem Társadalomtudományi Kar, Közpénzügyi Füzetek 20. 2007.november 1-38.o. [http://tatk.elte.hu/doc/1093_adoverseny_és_kormányzati_hatekonyság_pdf.20.fuzet_071205\(3\).pdf](http://tatk.elte.hu/doc/1093_adoverseny_és_kormányzati_hatekonyság_pdf.20.fuzet_071205(3).pdf), és Vörös

azt a feltevést, hogy a társasági adókulcs alacsony mértéke befolyásolja a befektetési döntéseket, természetesen nem egyedüli szempontként. Maksym Ivanyna például empirikusan megvizsgálta⁴⁵⁶, hogy milyen hatással van a kormányzati hatékonyság az állam adózási politikájára. Kormányzati hatékonyság alatt azt érti a szerző, hogy a beszedett adóforintokat milyen közjóra költi a kormány, vagyis a kormány hogyan költi el egy országban az adóbevételeket, milyen mennyiségben és minőségben keletkeznek közjóságok (pld infrastruktúra, vagy oktatás). Vagyis a szerző azt is vizsgálta modelljeiben, hogy a beszedett adóbevételek és az országok egymás közötti adókulcsainak mértéke mellett, milyen azok elköltésének hatékonysága. Megállapította, hogy a külföldi befektetők nemcsak abban érdekeltek a befektetési helyszín kiválasztásánál, hogy hol alacsony az adókulcs, nemcsak a versenyben álló országok adómértékét hasonlítják össze, hanem abban is, hogy milyen a közszolgáltatások minősége és mennyisége, azaz a közjóságok révén mennyivel csökkennek a termelési költségeik. A szerző két országból álló modellt hozott létre, amelyek a jövedelemadó mértékének megállapítása révén versengenek a külföldi tőkékért, az egyik ország kormánya relatíve hatékonyabb, mint a másiké. A szerző levonta azt a következtetést, hogy egyensúly esetén a hatékonyabb kormánnyal bíró ország magasabb adókulcsot alkalmaz, mint a kevésbé hatékony ország. Ez azért van, mert a hatékonyabb ország a hatékonysága révén magasabb jövedelemhez jut, mivel lemond a „kevésbé igényes vállaltokról”, adózók egy részéről, de a megmaradó adózóktól magasabb jövedelemhez jut. Másrészt a másik ország kénytelen alacsonyabb adókat alkalmazni, mivel csak ilyen módon tud versenyezni a fejlettebb országgal a külföldi befektetőért. A másik fontos következtetés az, hogy a kormányok reakciófüggvénye (azaz egy adott ország adókulcsa a többi ország adókulcsához képest) növekvő, és a kormányzati hatékonyság növekedésével együtt meredekebbé válik. A szerző megállapította, hogy a hatékonyabb ország a másikhoz képest agresszívabb adóztatást követ, magasabb adókulccsal, míg a kevésbé hatékony országnak védenie kell a beruházásait az alacsonyabb adókulccsal. A modellt az empirikus eredmények is igazolták. A szerző véleményével egyetértve megállapítható, hogy az OECD és az EU által követett adóharmonizációs politika nem feltétlenül optimális minden ország számára. A hatékony országoknak, amelyek jól költik el az adóbevételeiket, azonban nem kell félniük az alacsonyabb adókulcsot alkalmazó országok adóversenyétől, a magasabb adókulcsok ellenére sem, mivel más eszközökkel is magukhoz tudják

Gyula: Az adók versenyképességre gyakorolt hatása az Európai Unióban, doktori (PhD.) értekezés, Szent István Egyetem Gazdálkodás és Szervezéstudományok Doktori iskola, Gödöllő, 2011. http://szie.hu/file/tt/archivum/Voros_Gyula_disszertacio.pdf, valamint Vápar József: A külföldi működőtőke - befektetések regionális hatásai és befektetésösztönzés Magyarországon az 1989-2009 közötti időszakban, doktori értekezés, Széchenyi István Egyetem Regionális és Gazdaságtudományi Doktori Iskola, Győr, 2011. http://vapar_jozsef_ertekezes_munkahelyi_vita20110315.pdf. adobe reader 2012.november 20., és Pitti Zoltán: Az Európai Unió az adóversenyben, és az adóverseny az Európai Unióban, Európai Tükör, 2007.XII.Évfolyam, 10. Szám, 13-37.o.

⁴⁵⁶ Maksym Ivanyna(2007) i.m., 16.o., 30.o.

vonzani a külföldi vállalatokat. Másrészt viszont megállapítható, hogy a kevésbé hatékony országoknak a befektetések ösztönzése érdekében alacsonyabban kell tartaniuk az adókat.⁴⁵⁷

Vörös Gyula doktori értekezésében olvashatjuk, hogy az adózás semmiképpen nem tekinthető a versenyképesség egyetlen lehetséges eszközének.⁴⁵⁸ Az adók mértékén kívül döntő, hogy a közteherviselés egésze milyen típusú, mértékű adókat és járulékokat foglal magába, és ezek a társadalom mely csoportjait érintik. Ennek megfelelően az adózás és a versenyképesség kapcsolata úgy határozható meg, hogy az adórendszer egészének igazodnia kell a társadalom jövedelmi viszonyaihoz, és figyelembe kell vennie azt. Az adóalapok kiterjesztése és ezzel együtt az adómérték csökkentés szükségessé teszi a számtalan adónem létjogosultságának felülvizsgálatát, melyek a bevallási rendszer túlbonyolításával ellenkező hatást váltanak ki.

Összegezve a fentieket megállapíthatjuk, hogy a beruházásösztönzés eszközei, szabályozói mára jelentősen átalakultak, a fiskális eszközök megmaradtak ugyan, de szerepük lecsökkent a kezdeti eszközökhöz képest, nincs bennük pozitív diszkrimináció a külföldi befektetők javára, nem különböztetnek az adóalanyok között, és az EU szabályozással konformak lettek. A beruházásösztönzés továbbra is célja a magyar gazdaság fejlesztésének, de csökkent a társasági adókedvezmények szerepe. Az ösztönzés csakis az EU által megengedett területekre terjedhet ki, az állami támogatásoknak, adókedvezményeknek összeegyeztethetőnek kell lennie az EU szabályaival, nem torzíthatják a belső, egységes közös piacot, és rendre új prioritások jelennek meg. Az országok közötti adóverseny nem ütközhet EU szabályokba, ugyanakkor figyelembe kell venni az elmaradott területek fejlesztésére vonatkozó politikát, a munkahelyteremtő beruházások támogatását, és egyéb olyan megengedhető adókedvezményt, ami az ország gazdaságpolitikai céljainak megfelel, de nem keletkeztet káros adóversenyt. Ugyanakkor a társasági adókulcs mértékének csökkentése az adóverseny irányába hat, amellyel a kisebb hatékonysággal működő országok élnek. Ez az adóverseny azonban mindaddig nem tekinthető károsnak, amíg nem vezet a gazdasági verseny és a belső egységes piac torzulásához az EU-n belül.

19.2. Összefoglaló gondolatok, következtetések

Hazánkban a külföldi működőtőke vonzására illetve megtartására alkalmazott ösztönzők az adórendszeren – azon belül is az adókedvezményeken, a társasági adó menteségeken és kedvezményein – keresztül valósultak meg, illetve állami támogatások, egyéb kedvezmények formájában. Az adórendszert és ezen belül a

⁴⁵⁷ Maksym Ivanyina (2007).i.m., 30.o.

⁴⁵⁸ Vörös Gyula (2011) i.m. , 53.o.

társasági adókedvezményeket nagyban meghatározzák az EU szabályai és a nemzetközi alapelvek, elsősorban a nemzeti elbánás, az egyenlő elbánás elve, és a diszkrimináció tilalmának elve, melyek végigvezethetőek és nyomon követhetőek a szabályozási folyamatokon.

Megállapíthatjuk, hogy az első időszakban a kilencvenes évek elején a magyar beruházásösztönzést, a külföldi működő tőkebefektetések ösztönzését az jellemezte, hogy Magyarország nem pénzügyi támogatásokat adott, hanem fiskális eszközöknek adott elsőbbséget, a társasági adó alóli mentesség, adókedvezmények révén. Másik fontos jellemzője volt ennek az időszaknak, hogy nagy nevű multinacionális cégeket sikerült az országba vonzani, mint a General Motorst, Fordot, Audit, Suzukit. A magyar privatizáció lefolytatásához kiemelt jelentőséget kapott a befektetésösztönzés.⁴⁵⁹ 1996-tól a beruházásösztönzésben új korszak kezdődött, átalakult az ösztönzés rendszere, a fiskális eszközök mellett megjelentek a pénzügyi támogatások és a Kormány egyedi kedvezményei. A beruházás ösztönző társasági adókedvezmények ugyan megmaradtak, de jelentős csökkenést mutattak egészen 2004-ig, Magyarország Európai Unióhoz való csatlakozásáig. A Kormány által adott kedvezmények eleinte a Befektetésösztönzési Alapból folytak, valamint egyéb finansziális kedvezmények voltak, mint a kedvezményes hitel, vagy kutatás-fejlesztési támogatásokhoz adott munkahelyteremtő és képzési támogatásokat adott az állam. A beruházásösztönzés ezen szakaszában (1996-2004) történt meg a magyar adószabályok jogharmonizációs célú kiigazítása, azaz a társasági adóban a külföldi befektetőkre vonatkozó pozitív diszkrimináció megszüntetése, oly módon, hogy alanyi jogon már nem lehetett ilyen címen adókedvezményben részesülni, hatályon kívül helyeződtek ezen rendelkezések, és csak a meglévő kedvezmények maradhattak alanyi jog alapján kifutó rendszerben. 2004-től 2007-ig a beruházásösztönzési céllelőirányzat szolgálta azt a célt, hogy az egyedi alkuk alapjául szolgáló pénzügyi támogatásokat a kiemelten fontosnak ítélt beruházások megkapják. Egyetértve más szerzőkkel⁴⁶⁰ megállapíthatjuk, hogy a 2000-es évektől az EU szabályainak való megfelelés volt a meghatározó a beruházásösztönzésben, szem előtt kellett tartani, hogy az EU a külföldieknek alanyi jogon adott adókedvezményeket, állami támogatásokat káros adóversenyt megvalósító szabályozásnak, és így versenytorzító hatásúnak ítélte meg, ezért azok megszüntetését javasolta. Fel kellett vennünk a beruházásösztönzésben a harcot az adóelkerülést elősegítő és káros adóversenyt megvalósító adóparadicsomokkal szemben, vagyis meg kellett szüntetni azt a szabályozást, amelyik megengedte az offshore cégek magyarországi alapítását. Az adóelkerülés, a káros adóverseny elleni fellépés, a diszkrimináció tilalma az adózásban, és ezzel együtt az egyenlő, és nemzeti elbánás elvének alkalmazása továbbra is a legfontosabb cél az európai unió adójogában, amit a magyar adójogban is szem előtt kell tartani.

⁴⁵⁹ Vápár (2011) i.m. 170.o.

⁴⁶⁰ Vápár (2011) i.m. 171.o.

2004-től, hazánk Európai Unióhoz való csatlakozását követően a beruházásösztönzésben új prioritások jelentek meg, és azok elsősorban már nem az adókedvezmények voltak, hanem a szubvenció, alacsony kamatozású, illetve kamatmentes hitel, kormánygarancia, vagy adómentesség. Elsősorban az új munkahelyek létrehozását ösztönző regionális támogatások kerültek előtérbe, valamint a kis- és középvállalkozások támogatása, a termelő beruházások, vagy éppen a környezetvédelem támogatása. A beruházási kedvezmények a társasági adóban lassanként lecsökkentek, majd megszűntek és helyettük fejlesztési adókedvezmények léptek, melyek a Kormány rendelete és egyedi döntése, engedélye alapján kérelemre vehetők igénybe.

Megállapíthatjuk, hogy az európai adóharmonizáció előírásainak eleget tettünk a társasági adó harmonizációjában, leépítettük a külföldi befektetéseket megkülönböztető rendelkezéseket, a versenytorzító, káros adóversenyt elősegítő szabályainkat. Az adókedvezmények csökkenését a társasági adókulcs csökkentésével váltottuk ki, eleinte 19%, 18%-ról 16%, majd 10%-ra csökkentettük a társasági adókulcsot a kisebb vállalkozások számára, a nagyobbak esetében megmaradt a 19% adóterhelés, mely önmagában nem minősül kirívónak az európai országok adatai között⁴⁶¹, azonban egyéb terheléssel együtt magasnak mondható. Megállapíthatjuk, hogy az adókulcsoknak és önállóan az adómértéknek nem elegendő szerepe van a beruházás élénkítésben, ám kétségkívül meghatározó tényező más gazdasági tényezőkkel együtt.

Tehát arra a kérdésre, hogy beszélhetünk-e még egyáltalán beruházásösztönzésről, röviden válaszolhatunk, igen, de már más finanszírozási eszközök váltották fel az adókedvezményeket, mint kedvezményes hitel, kormánygarancia, vagy a befektetéseket segítő szervezet.

Megállapíthatjuk, hogy a beruházásösztönzésre szükség van, de az adókedvezmények helyett új finanszírozási és egyéb eszközök szükségesek, mint: a beruházási támogatások, melyek összegegyeztetetők az EU jogával, kedvező telekeladások, kedvező infrastruktúra, az ipari telepek jó megközelíthetősége, hitelek formájában nyújtott segítség, közületi vagy más, biztos megrendelések, új munkahelyek teremtésének támogatása, környezetvédelem támogatása, kedvező forgalmi adózás és végül a kiszámítható jogrendszer.

Adórendszerünket érheti kritika, elsősorban a magas adóterhelés, a bürokratikus bevallási rendszer, a nehezen átlátható és gyorsan változó szabályok miatt. Erre vonatkozóan a Visegrádi Négyek országait tekintve a beruházásokra vonatkozó ország előnyeinket és versenyhátrányainkat egy összefoglaló táblázat foglalja össze, melyből leszűrhető az a következtetés, hogy 2007-ben még nálunk volt a legtöbb versenyhátrányt jelentő szabály.⁴⁶²

⁴⁶¹ Lásd 4.sz mellékletet a társasági adómértékekről. <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx> (2012.11.10.)

⁴⁶² Lásd 5. sz. mellékletet A visegrádi négyek adórendszere – versenyképességi összehasonlítás, Ernst & Young, 2007.03.14., 54.-55.o.

A statisztikai adatokat tekintve⁴⁶³ viszont az előbbiek ellenére megállapíthatjuk, hogy az ösztönző adópolitika elérte a célját, a külföldi befektetések száma jelentősen megnőtt hazánkban a vizsgált időszak alatt. A külföldi működő tőkebefektetések állománya 2011 végén meghaladta a 65,2milliárd eurót. A GDP arányában a magyarországi állomány a legmagasabb (64,7%) a közép-kelet európai országok között, Csehország (62,5%) és Szlovákia (56%) , Lengyelország (40%), Románia (39,8%). Az egy főre eső magyarországi külföldi közvetlen tőkebefektetési állomány 6550 euró, mely adattal harmadikak vagyunk ezen országok között, Csehország 9215 euró, és Szlovákia 7112 eurós értéke után. A külföldi befektetések legnagyobb állománya Németországból származik és Hollandiának, Ausztriának, és az USA-nak is van részesedése hazánkban, összességében a közvetlen külföldi befektetések 76,4%-a származik az Európai Unióból. A közvetlen működő tőkebefektetések mintegy 2/3-a a szolgáltató ágazathoz kötődik, a feldolgozó iparban a befektetések 25,5%-a található, ezen belül a járműgyártás, az elektronikai termékek gyártásában, a gyógyszer- és élelmiszeriparban működnek. 2001-2010-ig megadott adatok szerint az éves külföldi közvetlen tőkebefektetések átlagos értéke 3,5 milliárd eurót tett ki, és általában emelkedő tendenciát mutatott.⁴⁶⁴ Megállapítható, hogy a külföldi tőkebefektetések növekedésére vonatkozó számadatok ígéretes tendenciát és kilátásokat jelentenek.

A monográfia elején feltettem azt a kérdést, hogy érdemes-e, és lehet-e a külföldi működő tőkét adókedvezményekkel az országba csábítani. Válasz a statisztikai adatok szerint igen, vagyis nem volt elhibázott politika az adórendszeren keresztül bevonítani a külföldi közvetlen működő tőkét az országba. A rendszerváltás idején erre szükség volt, a beruházások elősegítették a gazdasági átalakulást, munkahelyeket teremtettek, ezzel elősegítve a foglalkoztatást. A külföldi tőkebefektetések hozzájárultak a termelékenység növeléséhez, a technológiai modernizációhoz, a munkahelyteremtésekhez, emellett meghatározó szerepe van a külső finanszírozásban is. A válasz tehát, ma is az, hogy szüksége van az országnak a külföldi közvetlen tőkebefektetésekre. Az idő azonban sok változást hozott. A lehet kérdésre is igenlő választ adhatunk, azzal a megjegyzéssel, hogy a beruházásösztönzés mai eszközében már nem lehetnek jelen a diszkriminatív adókedvezmények, a káros adóversenyt okozó és elősegítő szabályok, azaz az Európai Unió tagjaként nem hagyhatjuk figyelmen kívül az uniós jogi szabályozást. Éppen ezért érdemes odafigyelni az adóverseny adópolitikai célként

⁴⁶³ Lásd 6. sz. mellékletet a külföldi közvetlen tőkebefektetésekről Statisztikai Tükör, IV. évfolyam 16.sz. KSH 2010/16. www.ksh.hu (2008-as táblázatok) <http://www.ksh.hu/docs/hun/xftp/gyor/jel/jel30912.pdf> és lásd: Áttekintés az aktuális közvetlen tőkebefektetési folyamatokról, Nemzetgazdasági Minisztérium Gazdaságpolitikai Főosztály http://www.kormany.hu/download/2/2a/80000/fdi_2011q4.pdf/ 2012. december 06.

⁴⁶⁴ Áttekintés az aktuális közvetlen tőkebefektetési folyamatokról, Nemzetgazdasági Minisztérium Gazdaságpolitikai Főosztály http://www.kormany.hu/download/2/2a/80000/fdi_2011q4.pdf/ 2012. december 06.

való megjelölésére, és az európai adóharmonizáció eredményeire, a közös konszolidált társasági adóalapról szóló irányelv javaslatra.

Fel kell számolnunk az adórendszer átláthatatlanságát, egyszerűbbé, átláthatóvá kell tenni mind az anyagi, mind az eljárásjogi adószabályokat. Be kell tartanunk az európai uniós normák előírásait mind a jogalkotásban, mind a jogalkalmazásban. A társasági adó harmonizációja során az uniós szabályba ütköző előírásokat kigyomláztuk, új prioritásokat vezettünk be, melyek azonban nem mindig és nem eléggé kedveznek a termelő tőkének, sokkal inkább olyan periférikus szabályok kerültek előtérbe, mint a látvány csapatsport támogatása, video és filmgyártás.

Ki kell rekeszteni a spekulációs tőkét, és elő kell segítenünk, hogy ne érje meg adóelkerülőnek lenni Magyarországon. Elő kell segítenünk a rendeltetésszerű joggyakorlás elvét. Ennek érdekében a közteherviselés elvét olyan törvényi előírással kell kiterjeszteni, amelyikben megjelenik az az elv, hogy mindenkinek ott kell hozzájárulnia a közszolgáltatásokhoz, ahol azt igénybe veszi.

Le kell dolgoznunk a szomszédos konkurens országokkal szemben fennálló versenyhátrányainkat, ennek érdekében mindenképpen szükség van az adórendszer egyszerűsítésére és az összes adóteher mérséklésére. A külföldi befektetők megjelenése esetén gyors és hatékony adminisztratív segítséggel kell vonzóvá tenni hazánkat.

Ezekkel a lépésekkel elérhetjük, hogy a statisztikának megfelelően még mindig növekedjen a beruházások száma.

A teendők adottak, mindig lesznek új feladatok, és elég nehéz a szuverenitás és az uniós adóharmonizáció talaján egyensúlyozni. Az Európai Unió tagjaként azonban nem tehetünk mást, minthogy betartjuk az uniós szabályokat. A folyamat még nincs lezárva, újabb és újabb ügyek kerülnek és kerülhetnek az Európai Unió Bírósága elé.

Jelen munkámban képet szerettem volna adni a külföldi közvetlen tőkebefektetések korszakairól, a befektetési döntések motivációjáról, a beruházásösztönzés adójogi változásairól, a változás miéértjéről, az európai adójogi szabályozásról, feltárva és rámutatva azokra az érzékeny pontokra, európai uniós szabályokra és uniós bírósági ítélkezési gyakorlatra, amelyek mai napig befolyásolják a gazdaságélénkítő beruházásokat, és amelyeket figyelembe kell vennünk a szabályozásnál. Remélem az olvasó is úgy gondolja, hogy sikerült a vállalt feladatot teljesítenem.

Mellékletek

1. sz. melléklet

A külföldi érdekeltségű gazdasági szervezetek Magyarországon az év végén

Év	Szervezetek száma db	Alapító vagyon	Ebből: külföldi tőkebefektetés
		milliárd forint	
1991	9117	475,6	215,0
1992	17182	713,1	401,8
1993*	4286	65,9	46,2

*1991 folyamán újonnan alapított külföldi érdekeltségű gazdasági szervezetek adatai

Az újonnan alapított külföldi érdekeltségű gazdasági szervezetek adatai az alapítói vagyon nagyságcsoportjai szerint, 1993*

Alapítói vagyonscsoport, millió forint	Szervezetek száma	Alapítói vagyon, millió forint
0-1	2872	2872,0
1,1-10	1011	3468,9
10,1-50	202	5205,2
50,1-100	130	8070,7
100,1-től	71	46235,9
Összesen	4286	65852,7
Ebből:		
magyar és külföldi	2310	44042,5
érdekeltségű	1976	21810,2
csak külföldi érdekeltségű		

*az időszak folyamán újonnan alapított szervezetek adatai

2. sz. melléklet

A külföldi partner által nyújtott támogatási formák megítélése

A támogatás formája	átlagos értékelés*
Pénzügyi	2,78
Termelési technológiai	3,09
Eljárási technológiai	3,06
Feldolgozás	2,91
Eladás/marketing	2,91
Vezetői képességek	3,11
Adminisztratív eljárások	2,70
Együttérző támogatás	3,32
Képzés	3,79
Idő	2,85

*az 1-hez közeli érték a várt alatti, az 5-ös érték (több, mint várt) értékelést jelzi.

Problémakör	átlagos értékelés*
A különféle funkciók integrálása	4,3
Magas költségek	3,7
Finanszírozási forráshoz jutás	3,3
Magas minőség elérése	2,8
Lassú döntéshozatal	2,2
A partnerek érdekütközése	2,2
Bizalmatlanság a partnerek között	2,0
Az eredeti szerződés körüli konfliktusok	2,0
Személyes ellentétek	1,9
A partner működésével kapcsolatos eltérő elvárások	1,8
A vállaltvezetés és a partner/ek közötti feszültségek	1,8
Kulturális különbségek okozta meg-nem-értés	1,7
A helyi és a külföldi vállalatvezetők közötti feszültségek	1,4

*1-től 5-ig terjedő skálán az egyhez közeli érték nagyon kis problémára, az öthöz közeli érték nagyon jelentős problémára utal. (GKI Gazdaságkutató Rt., KOPINT-DATORG Rt: A külföldi működőtőke beáramlás szerepe a magyar gazdaság átalakításában, Budapest, 1994.)

3. sz. melléklet

A külföldi működő tőkeberuházások növekedése Közép- és Kelet-Európában
évente (flow)
(millió USD)

	1989	1990	1991	1992	1993
Szlovákia	5	20	53	130	350
Bulgária	10	20	100	130	200
Románia	20	18	187	240	221
Ukrajna	10	50	100	280	520
Lengyelország	60	88	470	830	1100
Csehország	10	166	200	1210	1100
Magyarország	120	311	1538	1317	2000
Szlovénia	163	500	600	700	700
Összesen:	398	1173	3248	4837	6191

Megjegyzés: Az 1993-as adatok nem véglegesek.

Forrás: East-West Investments and Joint Ventures, UN ECE, Geneva, 1989-1993.

A külföldi működőtőke-beruházások állománya Közép- és Kelet-Európában
(millió USD)

	1989	1990	1991	1992	1993
Szlovákia	27	47	100	230	580
Bulgária	80	100	200	330	530
Románia	95	113	300	540	760
Ukrajna	50	100	200	480	1000
Lengyelország	112	200	670	1500	2600
Csehország	34	200	400	1610	2710
Magyarország	258	569	2107	3424	5424
Szlovénia	300	800	1400	2100	2800
Összesen:	956	2129	5377	10214	16404

Forrás: East-West Investments and Joint Ventures, UN ECE, 1989-1993

4. sz. melléklet

Társasági adó az EU-ban:

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Ausztria	25	25	25	25	25	25	25	25
Belgium	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99
Bulgária	15	15	10	10	10	10	10	10
Ciprus	10	10	10	10	10	10	10	10
Cseh Köztársaság	26	24	24	21	20	19	19	19
Dánia	28	28	25	25	25	25	25	25
Egyesült Királyság	30	30	30	30	28	28	26	24
Észtország	24	23	22	21	21	21	21	21
Finnország	26	26	26	26	26	26	26	24,5
Franciaország	33,83	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33
Görögország	32	29	25	25	25	24	20	20
Hollandia	31,5	29,6	25,5	25,5	25,5	25,5	25	25
Írország	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Lengyelország	19	19	19	19	19	19	19	19
Lettország	15	15	15	15	15	15	15	15
Litvánia	15	15	15	15	20	15	15	15
Luxemburg	30,38	29,63	29,63	29,63	28,59	28,59	28,8	28,8
Magyarország	16	16	16	16	16	19	19	19
Málta	35	35	35	35	35	35	35	35
Németország	38,31	38,34	38,36	29,51	29,44	29,41	29,37	29,48
Olaszország	37, 25	37,25	37,25	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4
Portugália	27, 5	27,5	25	25	25	25	25	25
Románia	16	16	16	16	16	16	16	16
Spanyolország	35	35	32,5	30	30	30	30	30
Svédország	28	28	28	28	26,3	26,3	26,3	26,3
Szlovákia	19	19	19	19	19	19	19	19
Szlovénia	25	25	23	22	21	20	20	18

Forrása: <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx> (2012.11.10.)

5. sz. melléklet

2007.

	Versenyelőny	Versenyhátrány
Csehország	<p>Egységes társasági adó szabályozás</p> <p>Kiszámítható adókönyvet</p> <p>Alacsony ingatlanszerzési illeték (3 %)</p> <p>- Viszonylag alacsony osztalékot terhelő adók (15 %)</p>	<p>Strukturális problémák az adórendszerben</p> <p>Magas munkáltatói és munkavállalói járulékok, járulékküszöb nélkül,</p> <p>Viszonylag magas társasági adó,</p> <p>Forrásadók osztalék-, kamat-, jogdíjbevételek és egyes szolgáltatások után,</p> <p>Beruházásokat/fejlesztéseket kevésbé támogató adórendszer</p>

Magyarország	<p>Nincsenek forrásadók</p> <p>Kamat- és jogdíjbevételek kedvezményes adózása</p> <p>Részesedések árfolyamnyereségének adómentessége</p> <p>K + F kedvezmények széles köre</p> <p>Objektív és átlátható adókedvezmény rendszer</p>	<p>Túlságosan magas adóterhelés</p> <p>Gyakran változó, bonyolult adótörvények</p> <p>Bürokratikus, nehezen átlátható bevallási rendszer</p> <p>Magas munkáltatói és munkavállalói járulékok</p> <p>Összességében a legmagasabb adóterhelés a béreken</p> <p>Nagyon magas társasági adóteher (TA + különadó + HIP + innovációs járulék együtt)</p> <p>Rengeteg „kis adó”</p> <p>Adókedvezmények részleges érvényesíthetősége</p> <p>Magas ingatlanszerzési illeték (10 %)</p> <p>Magas tőkejövedelmet terhelő adók (25-25 %)</p>
--------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Lengyelország	<p>Egységes társasági adó szabályozás</p> <p>Alacsony társasági adókulcs (19 %)</p> <p>Nagyon alacsony munkáltatói járulékok</p> <p>Alacsony ingatlanszerzési illeték (2 %)</p> <p>Viszonylag alacsony osztalékot terhelő adók (19 %)</p>	<p>Forrásadók osztalék-, kamat-, jogdíj-bevételek s egyes szolgáltatások után, Tőkeilleték</p>
Szlovákia	<p>Egyszerű, letisztult, jól strukturált adórendszer, kiszámítható adókörnyezet,</p> <p>Egységes társasági adó szabályozás,</p> <p>Alacsony társasági adó kulcs (19 %)</p> <p>Munkabérrre eső alacsony adóteher</p> <p>Járulékkötelezettségek mind a munkáltatói, mind munkavállalói oldalról abszolút értékben korlátozottak</p> <p>Alacsony, lényegében egykulcsos SZJA (19 %)</p> <p>Osztalékjövedelem teljes mentessége</p> <p>Nincs vagyonszerzési illeték</p>	<p>Forrásadók osztalék-, kamat-, jogdíjbevételek és egyes szolgáltatások után,</p> <p>Beruházásokat/fejlesztéseket kevésbé támogató adórendszer</p>

Forrás: A Visegrádi Négyek adórendszere. Versenyképességi összehasonlítás, Ernst & Young, 2007. 03. 14. 54-55. o.

6. sz. melléklet

Néhány fejlett ország külföldi tőkeállománya, 2008 végén (milliárd dollár)

Ország,országcsoport	Beérkezett külföldi tőke	Külföldre kihelyezett tőke
EU-27	6432	8087
EU-15	5843	8006
ebből:		
Nagy-Britannia	983	1511
Franciaország	991	1397
Németország	700	1451
Hollandia	645	844
Spanyolország	635	602
Belgium	519	588
Egyesült Államok	2279	3162

Forrása: Statisztikai Tükör IV. évfolyam 16.szám 2010. március 03. KSH. 2010/16. www.ksh.hu; <http://www.ksh.hu/docs/hun/xftp/gyor/jel/jel30912.pdf> - 2012.december

A közvetlen külföldi tőkebefektetések állománya az EU új tagországaiban, 2008 végén

Ország, országcsoport	Az állomány értéke, milliárd USD	Növekedés, 2000=100	Arány a GDP-hez viszonyítva	Egy lakosra jutó összeg, USD
Bulgária	46,0	17-szeres	92,2	6038
Ciprus	20,7	712	83,4	26210
Csehország	114,4	528	52,7	10976
Észtország	16,0	603	68,8	11912
Lengyelország	161,4	472	30,7	4233
Lettország	11,4	549	33,9	5043
Litvánia	12,8	550	27,2	3824
Magyarország	63,7	278	41,4	6342
Málta	9,1	404	108,4	22298
Románia	71,9	10-szeres	36,7	3341
Szlovákia	45,9	9678	48,8	8490
Szlovénia	15,8	545	29,0	7813
EU-12 (új tagországok)	589,1	544	47,1	5702
EU-15	5842,8	284	34,6	14850
EU-27	6431,9	297	35,1	12900

Forrás: Statisztikai Tükör IV. évfolyam 16. szám 2010. március 3. KSH. 2010/16. www.ksh.hu; <http://www.ksh.hu/docs/hun/xftp/gyor/jel/jel30912.pdf> - 2012.december

Irodalomjegyzék

ADLER, L. - HLAVACEK J.D. : Joint venture for product innovation; New York, 1976.

ANGYAL Zoltán - ASZTALOS Zsófia - FAZEKAS Judit - GYENEY Laura - METZINGER Péter - MILASSIN László - OSZTOVITS András - SZABÓ Marcel: EU-jog (szerk. OSZTOVITS András) HVG Orac Lap és Könyvkiadó Kft. Budapest,2012.

ANTALÓCZY Katalin - SASS Magdolna: Működőtőke áramlások, befektetői motivációk és befektetés ösztönzés a világgazdaságban és Magyarországon, Közgazdasági Szemle, XLVII. Évfolyam, 2000. Május

ANTALÓCZY Katalin: Működő-tőke befektetések és befektetés-ösztönzés Magyarországon, in: Botos K. (szerk.) 2003., Pénzügypolitika az ezredfordulón,SZTE Gazdaságtudományi Kar Közleményei 2003. JATE Press, Szeged

A NEMZETKÖZI MŰKÖDŐ TŐKE - ÁRAMLÁS ÚJ TENDENCIÁIRÓL, Kihívások, MTA. Világgazdasági Kutatóintézet, Budapest 1991/december

A külföldi működő tőke beáramlás szerepe a magyar gazdaság átalakításában, GKI Gazdaságkutató Rt. - KOPINT DATORG Rt. Kutatási zárójelentés, Budapest 1994.

Assistance to foreing investments in Hungary, East-West Investment News, UN EC., No. 4. Winter 1993.

AZ EURÓPAI KÖZÖSSÉG ADÓJOGA,(szerk. FÖLDES Gábor) szerzők: ERDŐS Gabriella – Dr. FÖLDES Gábor – Dr. ÓRY Tamás - VÉGHÉLYI Mária KJK KERSZÖV, Budapest, 1999.

AZ EURÓPAI KÖZÖSSÉG KERESKEDELMI JOGA (szerkesztette: KIRÁLY Miklós) Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 1999.

AZ EURÓPAI UNIÓ ADÓJOGA (szerkesztette: ÓRY Tamás) OSIRIS Kiadó, Budapest, 2003.

AZ EURÓPAI UNIÓ GAZDASÁGA (szerkesztette: Marján Attila) HVG Könyvek, HVG Kiadói Rt. Budapest, 2005.

ÁRVA László: Külföldi tőke beruházások Közép-Kelet Európában, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 2005.

ÁRVA László: Külföldi beruházások, fizetési mérleg, egyezség, adósságtörlesztés, Közgazdasági Szemle, 1995. December

ÁRVA László: A közép-kelet-európai külföldi működőtőke-beruházások, Külgazdaság, XXXVIII. Évf. 1994/7.

ÁRVA László - DICZHÁZI Bertalan: Globalizáció és külföldi tőkeberuházások Magyarországon, Kairosz Kiadó, Növekedéskutató, 1998.

BÁNDI Kund dr.: Sizing rules for investment Capital Business & Economy, Invest in Hungary Vol. 5. N. 26. 1993/4.

BENCZE Dóra: Az Európai Közösségek fúziós joga és a vegyes vállalatok, Friss Hírek, 6/93.

BENEDEK Tamás: Közvetlen külföldi befektetések Magyarországon, Tanulmány, Budapest, 1994. Július

Brother LAYMAN: Az offshore halála, Szekszárdi Nyomda Kft., 2011.

BRAUN Gábor – KOVÁCS Zoltán László: A lisszaboni stratégia és az adópolitika kapcsolata a gazdasági válság tükrében, Pénzügyi Szemle 2009/4.

BLUTMAN László: Az Európai Unió joga a gyakorlatban HVG Orac Lap és Könyvkiadó Kft. Budapest, 2010.

Luca CERIONI: Harmful Tax Competition Revisited: Why not a Purely Legal Perspective under EC Law? European Taxation, July 2005.

CSIKÓS Csaba: A tőke agressziója, Privát Profit 92/9. III. évf.

CSÁK Csilla: A hulladék fogalmának értelmezése az uniós ítélkezési gyakorlat alapján Sectio Juridica et Politica, Miskolc, Tomus XXIX/2, 423.-434.o., Miskolc University Press, Publicationes Universitatis Miskolcensis 2011.

CSÁK Csilla: Gondolatok a „szennyező fizet” elvének alkalmazási problémáiról, Miskolci Jogi Szemle VI.évfolyam 2011. Különszám, Bíbor Kiadó Miskolc, 2011.31-46.o.

DEÁK Dániel: Adóverseny a kibővített európai Unióban, Gazdaság és Jog, 2005.január., 1.szám

DEÁK Dániel: Adótervezés a nemzetközi gyakorlatban (IFA) Adventura 2000 Kft. Budapest, 2000.

DEÁK Dániel: Adókijátszás és adókikerülés jogi megközelítésben, Jogtudományi Közlöny LX. évfolyam 2005. Május

DEÁK Dániel: A Cartesio ügyben hozott döntés hatása a letelepedési szabadság értelmezésére: honosság és illetőség, tőkeexport semlegesség, székhelyáthelyezés, Európai Jog 2009/2.szám

DEMCSÁK Mária: Eladó a menyasszony! Vegyes vállalatok. Hozományvadászat. Privát Profit 92/9. sz. III. évf.

DICZHÁZI Bertalan: A külföldi tőke szerepe a privatizációban, Állami Privatizációs és Vagyonkezelő Rt. Számadás a talentumról sorozat, GJW Consultatio Konzorcium, Budapest, 1996.

ELLER Erzsébet: Mit kell tudni az off shore-ról? Privát Profit 94/1. V. évf. 76-77. o.

ERDŐS Éva: A külföldi befektetők adókedvezményei és a jogharmonizáció, in: Ünnepi tanulmányok Holló András hatvanadik születésnapjára, (szerk: Bragyova András) Bíbor Kiadó, Miskolc, 2003.

ERDŐS Éva.: Nemzetközi adójogi kérdések, In: Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica, Tomus XI., Jubileumi kötet a Miskolci Egyetem fennállásának 260. évfordulója alkalmából Miskolci Egyetemi Kiadó, 1995. 49-50. o.

ERDŐS Éva: A közteherviselés elvének kiterjesztő értelmezése az európai adóharmonizáció tükrében, Miskolci Jogi Szemle VI. évfolyam 2011. Különszám

ERDŐS Éva - RÁCZ Rita: A jövedelemadóval kapcsolatos diszkriminatív rendelkezések igazolhatósága a közösségi jogban az Európai Bíróság ítélkezési gyakorlatának tükrében I. Publicationes Universitatis Miskolcensis , Sectio Juridica et Politica, Tomus XXVII/1. Miskolc University Press , 2009.

ERDŐS Éva - RÁCZ Rita: A jövedelemadóval kapcsolatos diszkriminatív nemzeti rendelkezések igazolhatósága az uniós jogban az Európai Bíróság ítélkezési gyakorlatának tükrében II.rész, Publicationes Universitatis Miskolcensis , Sectio Juridica et Politica, Tomus XXVIII. Miskolc University Press, Miskolc, 2010.

ERDŐS Éva - FEKETE Zoltán - MOLNÁR Valéria: Pénzügyi Jog ,Igazságügyi ügyintéző szakos hallgatók részére Virtuóz Kiadó, 2006.

ERDŐS Éva - KOVÁCS Kitti: Az adóoptimalizálás egyik eszköze: az offshore jelenség térnyerése és gyakorlati nehézségei Gazdaság és Jog HVG ORAC , Lap és Könyvkiadó Kft. Budapest, XVIII. évfolyam , 2010/1.szám

ERDŐS Gabriella: Európai jogharmonizáció a társasági adózás területén, Európai Jog, 2001/1.

ERDŐS Gabriella - Dr. ÖRY Tamás: Néhány jogharmonizációs és alkotmányossági kérdés a jelenlegi adókedvezményekkel kapcsolatban, Európai Jog 2002/4.szám

ERSTBRUNNER, Franz: Joint Venture – a form of interfirm partnership with special regard to international business joint venture. Wien, 1984. Diplomaarbeit

EURÓPAI BIZOTTSÁG: Növekedés és munkalehetőség – a lisszaboni stratégia új kezdete, Az Európai Közösségek Hivatalos Kiadványainak Hivatala, Luxemburg, 2005.

EURÓPAI KÖZJOG ÉS POLITIKA (szerkesztette: KENDE Tamás és SZŰCS Tamás) Osiris Kiadó, Budapest, 2005.

FRIEDRICH, P.: Vegyes vállalkozások adóztatása I-II., Pénzügyi Szemle, 1990. 6. szám,

FRIEDRICH, P: Vegyes vállalkozások adóztatása, Pénzügyi Szemle 1990/7. sz.

FOREIGN INVESTMENT REGULATION. Slovakia, Eas-West Investment News, United Nations Economic Commission for Europe, No. 4. Winter 1993.

FORCZEK Erika: Apportpanasz, Privát Profit III. évf. 92/9.

GALÁNTAINÉ MÁTÉ Zsuzsanna: Adóverseny az Európai Unióban, Hitelintézet Szemle 2005. negyedik évfolyam 5.-6. Szám

GALÁNTAINÉ MÁTÉ Zsuzsanna: Problémák és újabb törekvések az Európai Unió társasági adózásában, PhD értekezés, Széchenyi István Egyetem Győr, Multidiszciplináris Társadalomtudományi Doktori Iskola, 2008.szeptember

GALÁNTAINÉ Máté Zsuzsanna: Adó rendszertan , EU konform magyar adók Aula Kiadó Kft. Budapest, 2006. (3. Javított , átdolgozott kiadás)

GALÁNTAINÉ MÁTÉ Zsuzsanna: Az adójogi harmonizáció fő jellemzői az Európai Unióban, Külgazdaság, XLVII. Évf. 2003. június

GÁBRIEL Katalin – HÜTTL Antónia: Adók az Európai Unióban és Magyarországon, Statisztikai Szemle 1998/11. sz.

GOODMAN, H. - L. LORENSEN: Illustration of Accounting for joint venture; American Institute of Certified Public Accountants, New York

GKI Gazdaságkutató Rt. KOPINT-DATORG Rt.: A külföldi működő-tőke beáramlás szerepe a magyar gazdaság átalakításában, Kutatási zárójelentés, Budapest, 1994.

HAMAR Judit: A külföldi működő tőke szerepe a magyar gazdaság átalakításában
Külgazdaság, XXXVI. Évf. 1992/4. sz.

HAMAR Judit: Külföldi működő tőke-beáramlás és privatizáció Magyarországon,
Külgazdaság XXXVII. Évf. 1993/12. sz. 49-55. o.

HARMATHY Attila: Vegyes vállalatok szabályai közép- és kelet-európai
és volt szovjet államokban, Friss Hírek, 1994/1.

HERICH György(szerk.) Nemzetközi adózás Penta Unió Pécs 2002.

HITIRIS, T.: Az Európai Unió Gazdaságtana Műszaki Könyvkiadó
Budapest, 1995.

HOVÁNYI Gábor : Menedzserek beruházási és befektetési döntéseiről, Pénzügyi Szemle
2007/3.- 4. szám , 530.o.

HORVÁTH Zoltán: Kézikönyv az Európai Unióról, Magyar Országgyűlés, 1999.

INGHAM, Marc: A kockázati tőke sikeres alkalmazása közép- és nyugat-európai
cégek kapcsolatában, Vezetéstudomány, 1991. 11. sz.

IVANYNA, Maksym: Adóverseny és kormányzati hatékonyság, Eötvös Loránd
Tudományegyetem Társadalomtudományi Kar, Közpénzügyi Füzetek 20.
2007.november 1-38.o. [http://tatk.elte.hu/doc/1093_adoverseny_és_kormányzati_hatekonysag_pdf.20.fuzet_071205\(3\).pdf](http://tatk.elte.hu/doc/1093_adoverseny_és_kormányzati_hatekonysag_pdf.20.fuzet_071205(3).pdf). (2012.november 20.)

JÁNOSI Andrea: A közvetlen adók harmonizációja az európai unióban, különös
tekintettel a magánszemélyek jövedelemadózására, Miskolci Jogi Szemle III.
évfolyam, 2008/1.szám

KAKUK János: Adóharmonizáció az Európai Unióban. Európai Tükör,
Műhelytanulmányok, 1998/37. 82.

KAKUK János: Legújabb eredmények a nemzetközi adózás területén, Pénzügyi Szemle
2002. 8. sz.

KAMASZ Melinda: Érdekházasság, Privát Profit III. évf. 92/9.

KAMASZ Melinda: Magyar vagy külföldi? Privát Profit III. évf. 92/9

KECSKÉS László: EU jog és jogharmonizáció HVG ORAC Lap –és Könyvkiadó Kft.,
Budapest, 2003.

KENDE Tamás - FAZEKAS Orsolya: A közszolgáltatási kötelezettségek állami
támogatása, Európai Jog 2007/1.szám, hetedik évfolyam

KIHÍVÁSOK, nemzetközi működő tőke - áramlás új tendenciáiról, Kihívások, MTA Világ gazdasági Kutatóintézet, Budapest, 1991. December

KING, Timothy: A külföldi működőtőke - beruházás és a kelet-európai gazdasági rendszerváltás I. rész. Külgazdaság, XXXIV. évf.1990/12.

KISS László: Tipikus offshore helyszínek: kivezető utak, Hvg 2004/10. szám

KOCZISZKY Orsolya: Az adójog hatása a befektetési döntésekre, Miskolci egyetem, Doktoranduszok Fóruma, Miskolc, 2000.október 30. Az Állam –és Jogtudományi Kar Szekció kiadványa, 2000. 126-129.o.

KNOTZINGER, Helmut –Walter KONECZNY: Aspects of economics and taxation in Austria , Service Fachverlag an der Wirtschaftsuniversitat Wien, 1989.

KRAMER, Ludwig: Az Európai Unió környezeti joga, Dialóg-Campus Kiadó, Budapest, Pécs, 2012.

KREKÓ Judit- P. Kiss Gábor: Az adóelkerülés és a magyar adórendszer MNB. Tanulmányok 65. 2007.szeptember 12. www.mnb.hu/Kiadvanyok/mnbhu_mnbtanulmanyok_mnbhu_mt65 (2012.szeptember 05.)

LAKATOS Béla: Hogyan működik a külföldi tőke (két esettanulmány), Külgazdaság, XXXVIII. Évf. 1994/8.

LAMPERT Wolfgang: Vállalkozók Ausztriában, Budapest, 1991.

LÁZÁR Ernő: A lengyel „üzleti jog” forrásai, Külgazdaság, XXXVIII. Évf. 1994/3. sz.

LOSONCZ Miklós: EU- csatlakozás. adóharmonizáció és Magyarország nemzetközi versenyképessége, Külgazdaság, XLVII. évfolyam 2003. Szeptember

LYNCH, Porter Robert: Gyakorlati útmutató vegyes vállalatok és társulások létrehozásához – ahogy Amerikában ajánlják, Novotrade, Budapest, 1991.

LYNCH PORTER Robert: Gyakorlati útmutató vegyes vállalatok és társulások létrehozásához – ahogy Amerikában ajánlják, Novotrade, Budapest, 1991.

LÁZÁR Ernő dr.: A lengyel „üzleti jog” forrásai, Külgazdaság, XXXVIII. Évf. 1994/3.

MAGYAR büntetőjog – Különös részi ismeretekben (szerk. GÖRGÉNYI Ilona) Bíbor Kiadó 2009.

MASCIANDARO, Donato: Global Financial Crime Terrorism, Money Laundering and Offshore Centres Ashgate Publishing Company, USA, 2004.

METZINGER Péter: A társaságok és a szabad letelepedés (a Cartesio ügyben közzétett főtanácsnoki indítvány kritikája) Európai Jog 2008/4.sz.

MIKE Károly: A gazdaságpolitikai döntéshozatal nemzetek fölötti centralizációja és a közösségi gazdaságtan, Közgazdasági Szemle, L. évf., 2003, március

MOLNÁR Gábor Miklós: Az adócsalás a költségvetési csalásban, HVG Orac Lap – és Könyvkiadó Kft. , Budapest, 2011.

MOCSÁRY Péter: A közösségi adóharmonizáció és a tagállami adószuverenitás korlátozása, Pénzügyi Szemle, XLVIII. Évfolyam, 2003./12.

MŰKÖDŐ TŐKE-BEÁRAMLÁS néhány közép- és kelet-európai országban MNB Műhelytanulmányok 4.

Működőtőke - beáramlás néhány közép- és kelet-európai országban MNB Műhelytanulmány, Budapest, 1993.

NAGY IMRE Zoltán: Bővülő eszköztár az offshore cégek ellen , Adó Szaklap 2009.13.sz.45-47.o.

NAGY IMRE Zoltán: A jövedelemelvitkolás okai, következményei és visszaszorítási lehetőségei, különös tekintettel Magyarországra in: Vállalkozásfejlesztés a XXI.sz-ban vol.2011.Budapest, Óbudai Egyetem, 69-99.o.

NAGY Zoltán: Adó és támogatáspolitikai szabályozás hatékonysága a környezetvédelem területén, Pázmány Law Working Papers, 2012/9..sz.

NAGY Zoltán: a közpénzügyi támogatási jogviszony a közjogi és magánjogi szabályozás metszetében, Publicationes Universitatis Miskolciensis Sectio Juridica et Politica Tomus XXX/2 Miskolc, 2012 Miskolc University Press

NAGY Zoltán: Környezetvédelmi adók a környezetvédelmi szabályozás rendszerében, in : Nagy Zoltán–Olajos István- Raisz Anikó- Szilágyi János Ede: Környezetjog II. kötet Novotni Alapítvány Miskolc, 2010. 87.-105.o

NYIKOS Györgyi: A PPP finanszírozási technika és az EU fejlesztési támogatásai a közcélú beruházások megvalósításában PhD. Dolgozat, Corvinus Egyetem, Budapest, 2009.

OLAJOS István: Környezetvédelmi szempontok érvényesülése az agrár-támogatásokban In. SZILÁGYI János Ede (szerk): Környezetjog II. kötet -

Ágazati Környezetvédelem és kapcsolódó területei Novotni Kiadó Miskolc, 2008.

OLAJOS István: A közjogi szerződés, mint a támogatásokkal kapcsolatos jogalkalmazás egy útja In: Publicationes Universitatis Miskolciensis Sectio Juridica et Politiica Tomus XXIX/2 Miskolc, 2011 Miskolc University Press

OLAJOS István: A közjogi szerződések jelentősége az agrár-és környezetjogban. A támogatási szerződések eljárásjogi helye és szerződési létszakai In: Pázmány Law Working Papers 2012/26. In: [http://lawecon-hu.org/images/abstracts/2012/ppke/2012-26-Olajos.pdf](http://lawecon.hu.org/images/abstracts/2012/ppke/2012-26-Olajos.pdf)

OSVÁTH Sarolta: Vonzalom számokban, Privát Profit III. évf. 92/9.

ÓRY T.: Néhány jogharmonizációs és alkotmányossági kérdés a jelenlegi adókedvezményekkel kapcsolatban, Európai Jog 2002/4.szám 32. o.

PERSÁNYI Ferenc: A külföldi részvételű gazdasági társaságok szerepe Magyarországon, Külgazdaság, XXXVI. Évf. 1992/6.

PÉNZÜGYTAN II.- Közigazgatástudományi és Államigazgatási Egyetem Pénzügyi Intézet, Tanszék Kft., Budapest, 2002.

PÉNZÜGYI JOG II. (szerkesztette: FÖLDES Gábor) Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó Budapest, 1997.

PÉNZÜGYI JOG II. (szerkesztette: SIMON István) Osiris Kiadó , Budapest, 2007.

PÉNZÜGYI JOG II. (szerkesztette: SIMON István) Osiris Kiadó , Budapest, 2012.

PINTO, Carlo: EC State Aid Rules and Tax Incentives: AU-Turn in Comission Policy (Part I-II.) European Taxation 8-9.

PITTI Zoltán: Az Európai Unió az adóversenyben, és az adóverseny az Európai Unióban, Európai Tükör, 2007.XII. Évfolyam, 10. Szám, 13-37.o.

PORTER E. M. : Versenystratégiák, Iparágak és versenytársak elemzési módszerei, Budapest ,Akadémiai Kiadó. 1993.

SIVÁK József: A globalizáció árnyoldala – a káros adóverseny, Pénzügyi Szemle, XLVI. évfolyam, 2001/ 5.szám

SIVÁK József: Adótrendek, adóreformok az OECD országokban, Pénzügyi Szemle, 2000/11.-12.szám

SIVÁK József: Adóharmonizáció vagy adóreform az Európai Unióban, Pénzügyi Szemle, XLV. Évfolyam 2002. 12.

STIGLITZ, Joseph E: A kormányzati szektor gazdaságtana KJK-KERSZÖV, Budapest,2000.

SZAKÁCS Imre : Az adózás nagy kézikönyve, KJK-Kerszöv, Budapest, 2005.

SZAKÁCS Imre: Az adózás nagy kézikönyve, Complex Kiadó Jogi és Üzleti tartalomszolgáltató Kft.,Budapest, 2011.

SZAKÁL Róbert dr.: Kézfogó, Vegyes vállalatok, Jogi korlátok nélkül, Privát Profit III. évf. 92/9.

SZÉKELY Györgyné: Vegyes vállalatok, Régen több volt! Privát Profit 92/9. III. évf.

SZEIBERT Orsolya: Az európai fúzió-kontroll, Friss Hírek a nemzetközi kereskedelmi jog világából, 3/93.szám

SZILOVICS Csaba: Az igazságos és arányos közteherviselés kialakításának magyarországi feltételeiről, Inter-szféra Kft. Kiadó, Pécs, 2012.

TÁRNOKI Péter: Az adójog átvilágításának lezárása – folytatódó adójog – harmonizáció. Európai Jog 2001/3. sz.

TERRA Ben J.M.- Peter J. WATTEL: European tax law (fourth edition) Kluwer Law International, 2005

THIEL, Servaas Van : Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: Acte Clair Rules That Can Be Readily Applied by National Courts – Part 1, European taxation, Volume 48. Number 2008/6.

THIEL, Servaas Van: Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: Acte Clair Rules That Can Be Readily Applied by National Courts – Part 2, European taxation, Volume 48. Number 2008/7.

TÓTH Tihamér: Az Európai Unió versenyjoga, Complex Kiadó Budapest, 2007.

VADÁSZ Iván: Adóamnesztia 2012, az offshore amnesztia kiterjesztése, ADKÖ Adószakértő Iroda: http://www.adko.hu/01_files/friss-hirek/offshoreamnesztia_logo_ok.pdf 2012. december 4.

VANISTANDAEL, F.: No European taxation without European Representation, EC Tax Review 3/2000.

VÁPÁR József: A külföldi működőtőke - befektetések regionális hatásai és befektetésösztönzés Magyarországon az 1989-2009 közötti időszakban, doktori értekezés, Széchenyi István Egyetem Regionális és Gazdaságtudományi Doktori Iskola, Győr, 2011.
http://vapar_jozsef_ertekezes_munkahelyi_vita20110315.pdf.adobe reader (2012.november 20.)

VÁRHEGYI Éva - GÁSPÁR Pál: A tőke mozgások szabadsága - az Európai Unió kihívásai Pénzügykutató Rt, Perfekt Rt. Budapest, 1997.

VÁRNAY Ernő - PAPP Mónika: Az Európai Unió joga, KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó, Budapest, 2004., (változatlan utánnomás (2001)

VIDA Sándor: Fúziók és meghatározó befolyás szerzésének ellenőrzése az Európai Közösségben, Külgazdaság, XXXVII. Évf. 1993/10.

VÖRÖS Gyula: Az adók versenyképességre gyakorolt hatása az Európai Unióban, doktori (PhD.) értekezés, Szent István Egyetem Gazdálkodás és Szervezéstudományok Doktori iskola, Gödöllő, 2011.
http://szie.hu//file/tti/archivum/Voros_Gyula_disszertacio.pdf, (2012. október 15.)

WHISH, Richard: Competition law (című könyve hatodik kiadásának magyar nyelvű fordítása), HVG-ORAC Lap és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2010.

ZALASIŃSKI, A: Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice, 36 Intertax 4, April 2008.,

Internetes források

A káros adóverseny kezelése: Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue OECD, Paris 1998

www.oecd.org/pdf/M00004000/M00004517.pdf.

Offshore: [http://www.fn.hu/cegek/20090519/megfoghato_off_shore_vagyon/\(2010.06.22.\)](http://www.fn.hu/cegek/20090519/megfoghato_off_shore_vagyon/(2010.06.22.))

Közvetlen tőkebefektetés statisztika Magyarország 1995-2005. MNB. 2007.április
www.mnb.hu/Root/Dokumentumtar/MNB/Kiadvanyok/mnb_hu

Áttekintés az aktuális közvetlen tőkebefektetési folyamatokról, Nemzetgazdasági Minisztérium Gazdaságpolitikai Főosztály
http://www.kormany.hu/download/2/2a/80000/fdi_2011q4.pdf
(2012.december 6.)

A visegrádi négyek adórendszere – versenyképességi összehasonlítás, Ernst & Young , 2007.03.14.

A külföldi közvetlen tőkebefektetések Statisztikai Tükör, IV. évfolyam 16.sz. KSH 2010/16. www.ksh.hu (2008-as táblázatok)
<http://www.ksh.hu/docs/hun/xftp/gyor/jel/jel30912.pdf>

A társasági adómértékekről <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx> (2012.11.10)

http://www.euvonal.hu/index.php?op=kozossegi_politikak&id=19
(2012.október 24.)

Támogatás Vizsgáló Iroda <http://tvi.kormany.hu/tamogatás> (2012.10.24.)

Adóverseny:
http://www.europa.eu.int/comm/competition/state_aid/others/action_plan/saap_hu.pdf

Regionális támogatási térkép
<http://tvi.kormany.hu/regionalis-tamogatasi-terkep> letöltés ideje:2012.10.24.