Gondolatok a nemzetközi és európai adójog fogalmi köréről

Erdős Éva*

A tanulmányban a nemzetközi és európai adójog fogalmát, célját és jellemzői, valamint a két jogterület egymáshoz való viszonyát elemeztem. A nemzetközi adójog részét képezi az európai adójog, és mindkét jogterületnek jellemzője, hogy nem önálló jogágat alkotnak, hanem a közpénzügyek jogágába tartoznak. A nemzetközi és európai adójog végső célja a nemzetközi, határon átnyúló adójogi konfliktusok feloldása, melyek az egyes államok eltérő vagy éppen azonos adórendszereinek, szabályainak az összeütközéséből, és problémáiból keletkeznek, és ezen konfliktusokra jelentenek megoldásokat. Mindkét jogterület keletkezteti a konfliktusokat, ugyanakkor törekszik a problémák megoldására. A tanulmány a konfliktusok rendszerezésével bemutatja az EU adójog megoldásait, rámutatva a nemzetközi és európai adójog konfliktusfeloldó szerepére.
Kulcsszavak: Európai adójog tartalma, fogalma célja, nemzetközi adójogi konfliktusok, feloldásuk

Thoughts on the conceptual scope of the definition of international and European Tax law

In this study I analyzed the concept, definition, purpose and characteristics of international and European tax law, as well as I also showed the relationship between the two areas of law. The European tax law is the part of the international tax law, and both areas of law characterized by the fact, that these are not an independent branch of law, but both of them belong the branch of the law of public finances. The ultimate goal of international and European tax law is to resolve the cross – border tax law conflicts, which arise from the collision and problems of different or the similar tax systems and rules of the Member States, and to provide solutions to these conflicts. Both areas of law create conflicts, but at the same time try to solve problems, too. In this study I present the solutions of EU tax law by systematizing conflicts, and pointing out the conflict solving role of international and European tax law.
Keywords: Definition, goals,contents of European Tax Law, international tax law's conflicts, and solve the international and European Tax conflicts

https://doi.org/10.32980/MJSz.2026.2.162

* Egyetemi docens, Miskolci Egyetem Állam – és Jogtudományi Kar, Államtudományi Intézet, Pénzügyi Jogi Tanszék.

Bevezető gondolatok

A szuverén államok önálló adójoggal, eltérő adórendszerrel rendelkeznek, adórendszerekben különféle adók, adómértékek, adókedvezmények és mentességek kerülnek alkalmazásra. Minden állam önállóan, saját önrendelkezési joga alapján állapítja meg, hogy saját illetékességi területén milyen adókat vezet be, kiket és mit adóztat meg, milyen adóalapot, milyen adókedvezményeket és milyen adó mentességeket alkalmaz. Az egyes államok adójoga az Európai Unió tagországaiban is eltérő vonásokat mutatnak, az elvek és adóztatási módszerek bizonyos esetekben megegyeznek, sőt egybe is eshetnek, máskor viszont éppen különböznek, és ez mindkét esetben a nemzetközi kapcsolatokban méltánytalansághoz, kettős adóztatáshoz, diszkriminatív adóztatáshoz, adóelkerülésekhez és egyéb adójogi konfliktusokhoz vezethet.

A nemzetközi adójogi kapcsolatok egyik kulcsproblémája a kettős adóztatás vagy éppen kettős vagy többes nem adózás, vagy az olyan pozitív diszkrimináció, mint a külföldi beruházások ösztönzése adókedvezményekkel. Mivel minden állam fenntartja magának az Európai Unióban is az adóztatás jogát, ez kettős vagy többszörös adózáshoz, diszkriminációhoz, versenytorzító magatartáshoz, vagy éppen káros adóversenyhez vezethet.

A nemzetközi adójog és az európai adójog – mely része a nemzetközi adójognak – megpróbálja saját eszközeivel kiküszöbölni az adózási anomáliákat, megpróbálja elérni a nemzetközi gazdasági kapcsolatok terén a méltányos és „igazságon" alapuló adóztatást, az adóversenysemlegességet és az egyenlő elbánás elvének érvényesülését.

A méltányos és igazságon alapuló adóztatás, az egyenlő elbánás elve, a diszkrimináció tilalma, a versenysemlegesség így nemcsak a nemzetközi adójog klasszikus alapelveinek számítanak, de az európai adójogban is kiemelkedő fontosságúak.

Tanulmányomban röviden kitérek a nemzetközi adójog és az európai adójog céljára, konfliktusfeloldó jellegére, megkísérlem ennek megfelelően definiálni; áttekinteni, hogy a konfliktusok feloldásában milyen eszközöket alkalmaz a nemzetközi adójog, és az európai adójog.

1. A nemzetközi adójog és az európai adójog definíciója, célja, jellemzői

1.1. A nemzetközi adójog meghatározása, a pénzügyi jogágban történő elhelyezése. A nemzetközi adójogot többféle szerző többféle módon közelíti meg, azt mindenképpen megállapíthatjuk, hogy jelentős átalakuláson ment keresztül az európai integráció következtében az Európai Uniós szövetség megjelenése kapcsán.

Meznerics Iván[1] 1972-ben a nemzetközi adójogot a kettős adóztatás elkerülésének szabályozásával és az adóügyi eljárásban pedig a kölcsönös

[1] Meznerics Iván: *Pénzügyi Jog,* Budapest, KJK, 1977, 532. o.; Meznerics Iván: *Pénzügyi jog a szocialista gazdálkodásban és a nemzetközi kapcsolatokban,* Budapest, KJK, 1972.

segítségnyújtásra vonatkozó jogsegély biztosítását célzó egyezményekkel azonosította.

Nagy Tibor[2] kicsit később, 1980-ban már kitért rá, hogy a nemzetközi adójog fogalmában „felfedezhető egy ellentmondás", miszerint nemzetközi adó nem létezik, mégis beszélhetünk nemzetközi adójogról, sőt ez az adójog egyik legrégebbi területe. Álláspontja szerint a kettős adóztatási egyezményeken és jogsegélyegyezményeken túl, a nemzetközi szervezetek, a diplomáciai testület tagjainak adóztatására, mentességére vonatkozó szabályok és a nemzetközi integrációk[3] közös adójogi szabályai is ide tartoznak.

A nemzetközi adójog azonban azért jön létre, mert az egyes államok fenntartják maguknak az adóztatás jogát, az államok a pénzügyi szuverenitásuk alapján mindenkit adóztathatnak a területükön, akár külföldi az illető, akár saját állampolgáraikat és szerveiket is adóztathatják az államok, a lakóhelytől, telephelytől függetlenül.[4]

A nemzetközi adójog ma már az előbbi szerzők által említettektől sokkal több területet érint, gondolunk itt például a beruházás védelem szabályaira, a külföldi tőkemozgással kapcsolatos adózási előírásokra és az európai adójognak olyan elemeire, amelyek nemcsak jogforrási formában öltenek testet, hanem szankciót nem tartalmazó, de akár önkéntes jogkövetéssel érvényesülő jelentések, közösségi iránymutatások és Magatartási Kódexek formájában jelennek meg.[5]

A többféle megközelítésben megállapíthatjuk, hogy a nemzetközi adójog egyrészt - a célját tekintve - azoknak a jogszabályoknak az összessége, amelyek megpróbálják elérni:[6]

a.) a nemzetközi gazdasági kapcsolatok terén a méltányos és igazságon alapuló adóztatást az alábbi eszközökkel:

- „a fizetési képesség" elvével: ütemezett adóztatással (fix mértékkel, vagy forrásonként, de nem adófizetőként eltérő adómértékkel),
- a VAT-tal[7] és a progresszív jövedelemadókkal (az ÁFA ugyanis nem tesz különbséget az adóalapok között adófizetési kötelezettség szempontjából, hiszen ugyanazt a százalékos adót kell fizetni ugyanazon termék vagy

[2] Nagy Árpád - Nagy Tibor: *Pénzügyi jog és igazgatás,* Budapest, Államigazgatási Főiskola, 1980. III. rész 6. o.

[3] Gondolunk itt az akkor már (1980-ban) létrejött Európai Gazdasági Közösségre (1957. Római Szerződés), melyben egyben az európai adójog elsődleges jogforrását is megtalálhatjuk. Természetesen 1980-ra már az európai adójogi harmonizáció következményeként megjelentek a másodlagos jogforrások is, pld. 1977-ben az Áfa alapjául szolgáló 6. Hozzáadott értékadóról szóló irányelv.

[4] Nagy –Nagy: i.m. 6. o.

[5] A Közösségi iránymutatásokról, a megengedhető és károsnak nem minősíthető állami támogatásokról ld. Várnay Ernő - Papp Mónika: *Az Európai Unió joga,* Budapest, KJK, 2004, 550-575. o.; A jelentésre ld. az OECD „Káros adóversenyről szóló jelentését" „Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue", OECD, Paris, 1998. A Magatartási Kódex alatt az Üzleti Adózás Magatartási Szabályzatát/Kódexét értjük, amit az ECOFIN Tanács fogadott el 1997. decemberi ülésén. Code of Conduct for Business Taxation (1998) Conclusions of the ECOFIN Council meeting on 1 December 1977 concerning taxation policy (98/C 2/01, Official Journal 6. 1. 1998.)

[6] Basic Themes in international taxation. In: *Introduction to principles of international taxation*, Budapest, IBFD, International Tax Academy, 1994, 3. o.

[7] VAT = Value Added Tax, azaz hozzáadott-értékadó, ÁFA

szolgáltatás után; a progresszív jövedelemadónál – minél több a jövedelem, annál több az adó),
- egyenlőség elvével (ugyanolyan körülmények között azonos adójogi „bánásmódot" alkalmaznak),

b.) A nemzetközi befektetésekkel kapcsolatos „torzítások" kiküszöbölésével, mint pl. a területi ösztönzők (pl. a vámszabadterületen alapított társaságok adókedvezményei, vagy egy sokkal kedvezőbb, kisebb adómérték; esetleg egyéb ösztönzők, mint a külföldi befektetések adókedvezményeinek tiltásával).

Más értelmezésben megállapíthatjuk, hogy a nemzetközi adójog alapvetően egy kétarcú jog, amely egyrészt keletkezteti a nemzetközi (határokon átnyúló) adójogi konfliktusokat, másrészt megoldást adnak ezekre a konfliktusokra.

2. A nemzetközi adójog, mint a konfliktusok keletkeztetésének és a konfliktusok feloldásának joga

2.1. A nemzetközi adójog határa és tartalma. A nemzetközi adójogot jellemzőit és definíciós elemeit illetően értelmezhetjük a konfliktusok keletkeztetése és konfliktusok feloldása jogának.

a.) Szűkebb értelemben**:**[8] a nemzetközi adójog a nemzetközi adójog eszközeivel, dokumentumaival befolyásolja a pénzügyi jogszolgáltatást, ez tulajdonképpen a nemzetközi konfliktusok feloldásának a joga, amihez tartoznak:
- a bi- és multilateriális nemzetközi egyezmények, (pld: OECD BEPS Akció terve (2015), A globális minimumadóról szóló OECD Globe TAX I-II. Pillar)
- a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények, (OECD Modell egyezmények a kettős adóztatás elkerülése tárgyában, ENSZ Egyezmények, kétoldalú, országok közötti egyezmények a kettős adóztatás elkerüléséről)
- az EU alapító szerződései és módosításai, és az Európai Unió másodlagos jogforrásai,
- az adójogi harmonizáció egyéb eredményei (pld: az Üzleti Adózás Magatartási Kódexe, Bizottság Jelentései az uniós joggal összeegyeztethetetlen állami támogatásokról),
- a nemzetközi szokásjog,
- a nemzetközi esetjog (Európai Bíróság esetjoga).

A nemzetközi adójog ezen eszközökkel oldja meg a nemzeti adójogból eredő konfliktusokat.

b.) Szélesebb értelemben: mind a nemzeti, mind a nemzetközi adójog azon szabályai, amelyek a fiskális jogszolgáltatás problémáit tervezik megoldani, beleértendő a nemzetközi adójog fogalmába.

c.) A legszélesebb értelemben: a nemzetközi és nemzeti adójogok konfliktusainak joga, valamint a nemzeti adójog által létrehozott szabályok - a nemzetközi pénzügyek vonatkozásában – konfliktusainak joga (mint pl. a külföldi adófizetők, a külföldiek tevékenysége vagy a „helybeli" adófizető konfliktusa). Mivel a nemzeti

[8] Basic themes in international taxation: i.m. 3. o.

jogszolgáltatás külföldi illetőségű adózóira vonatkozó szabályai sokszor azonos vagy éppen különböző elveket követnek az adóztatásban, ez keletkezteti az egyes államok adójogszabályainak összeütközését, konfliktusba kerülését. Ebben az esetben beszélhetünk a külföldi adójogviszonyban résztvevő nemzeti adójogok konfliktusáról. A nemzetközi adójog az első és a második értelmezésben (az a.) és b.) esetben) megoldást talál a konfliktusokra, azaz feloldja a konfliktusokat és ebben az értelemben a nemzetközi adójog a konfliktusok feloldásának joga, míg a harmadik esetben /c.)/, kreálja az összeütközést, vagyis a konfliktusok keletkeztetésének a joga.

Az összeütközések az adórendszerek, az adójogszolgáltatás átfedéseiből keletkeznek, és ezek az átfedések éppen a szuverén adóztatás belső és külső (ami alatt a belső nemzeti jogot és a külső nemzetközi jogot kell érteni) korlátainak hiányára vezethetők vissza.[9]

Tulajdonképpen a fenti meghatározással megállapíthatjuk, hogy a nemzetközi adójog mutat hasonlóságot a nemzetközi magánjoggal annyiban, hogy mindkét jogterület kapcsoló elveket alkalmaz a nemzeti jogszabályok összeütközésének, konfliktusainak a feloldására.

A nemzetközi magánjog a „vagy-vagy" elvét alkalmazza az egyes államok jogának összeütközésekor, a nemzetközi adójog szintén megengedi a kettős vagy többes jogalkalmazást, de megpróbálja kiküszöbölni az átfedést, például a kettős adóztatás elkerülése tárgyában kötött nemzetközi egyezményekkel, vagy éppen az európai adójogi harmonizációval, a kettős adóztatási egyezményekben pedig ugyancsak kijelöli kapcsolóelvekkel azt az országot, ahol az adót valójában meg kell fizetni.

A nemzetközi adójog, azonban abban teljesen különbözik a nemzetközi magánjogtól, hogy a fiskális közpénzügyek jogába tartozik, és jellemzőit tekintve a közpénzügyi jogviszonyban a felek alá- és fölérendeltségi pozícióban vannak, nem a magánjog, vagyis a polgári jog részét képezi, hanem fiskális közjog, kötelező kényszerrel bír, ezzel szemben a nemzetközi magánjog megengedi a résztvevőknek a választás jogát, választhatnak, hogy melyik állam jogát alkalmazzák, míg az adójog esetében nincs meg az ilyen jellegű választás lehetősége, kógens jogszabály rendezi az adójogviszonyt.

Mivel minden állam a szuverenitásából eredően önállóan, saját önrendelkezési joga alapján állapítja meg, hogy saját illetékességi területén milyen adókat vezet be, kiket és mit adóztat meg, milyen adóalapot, milyen adókedvezményeket és milyen adó mentességeket alkalmaz, így az adókra vonatkozó szabályok az egyes államokban eltérőek, mely eltérések nemzetközi adójogi konfliktusokat generálnak (mint például adóelkerülést, adókijátszást tesznek lehetővé, vagy éppen adódiszkriminációt, kettős adóztatást, vagy éppen kettős vagy többes nem adóztatást idéznek elő), mely konfliktusokra a nemzetközi adójognak megoldást kell adnia.

Ennek megfelelően a nemzetközi adójog definíciója: A nemzetközi adójog egyrészről az egyes államok adóinak és adórendszerének azonosságából és különbözőségéből eredő nemzetközi adójogi konfliktusok joga, másrészről viszont a

[9] Basic themes in international taxation: i.m. 3-4. o.

nemzetközi adójog az egyes államok adórendszerének és adóira vonatkozó szabályozásának azonossága és különbözősége miatt keletkezett nemzetközi adójogi konfliktusok feloldásának a joga. A nemzetközi adójog célja tehát hogy feloldja az egyes államok szabályozási azonosságából és különbözőségéből fakadó nemzetközi adójogi konfliktusokat, megoldást találjon a gazdasági versenyt torzító magatartásokkal szemben, az adóeltitkolással szemben, az adódiszkriminációval szemben, azaz a nemzetközi adójogi problémákra megoldást találjon.

3. Az európai adójog definiálása és kapcsolata a nemzetközi adójoggal

Ahogyan növekedett az Európai Unió tagállamainak a száma, úgy lett a nemzetközi adójognak is egyre növekvő és meghatározó területe az európai adójog. Az Európai Unió adójoga tartalmát tekintve tulajdonképpen nem más, mint a szuverén tagállamok adórendszerén belül alkalmazott adójogszabályok közelítése, harmonizációja, tehát célja nem az egységes és közös adó létrehozása[10], hanem a tagállamok adójogszabályainak közelítése. A közösségi adóharmonizáció tehát egy olyan jogközelítési folyamat, ahol a közelítés fő célja az egységes, integrált közös piac megfelelő működéséhez szükséges közösségi, illetve tagállami adószabályozás megteremtése.[11] Az adójogszabályok közelítése egyébként politikailag nagyon érzékeny terület, mivel az adóztatási felségjog a pénzügyi szuverenitás olyan alapvető eleme, melyet egyetlen állam sem enged át más állam vagy nemzetközi szervezet, integráció részére.[12] *Az* európai adójog alatt tehát az adóharmonizáció eredményeként létrejött közösségi, uniós elsődleges és másodlagos[13] jogforrások összességét értjük.

Az adóharmonizáció módját tekintve a szakirodalom[14] kétféle megközelítést taglal, azaz pozitív és negatív harmonizációs folyamatról beszél. A pozitív harmonizáció alatt a tételes jogi szabályozást, jogszabályi vagy egyéb közösségi szabályozói szinten (főleg másodlagos jogforrásokkal, irányelvi szinten) történő harmonizációt értjük. Ez a módszer az adózási rendszerek felülről vezérelt szabványosítását, kiegyenlítését szorgalmazza, annak figyelembevételével, hogy a közösség egészének szintjén milyen adózás típusok, adóalapok és mértékek kívánatosak, melyek torzítják legkevésbé a közös piac működését. E megközelítés

[10] Annak ellenére, hogy jelenleg is munkálatok folynak az egységes európai társasági adó létrehozására, az Európai Társaság mintájára, nem beszélhetünk még egységes európai adóztatásról, és szupranacionális jogról. Ez alól friss kivételt jelent a profitadót érintő egységes globális minimumadó (15%), amit a tagállamok a Tanács irányelve alapján egységesen 2024-től vezettek be az Európai Unióban.

[11] Erdős Gabriella - Földes Gábor - Őry Tamás - Véghelyi Mária: *Az Európai Közösség adójoga,* Budapest, KJK, 2001, 18. o.

[12] Uo.

[13] A közösségi jog elsődleges és másodlagos jogforrásai ld. például: Várnay – Papp: i.m. 145-199. o.; az európai adójog elsődleges és másodlagos jogforrásairól: Őry Tamás (szerk): *Az Európai Unió adójoga*, Budapest, Osiris, 2003, 39-61. o., valamint Erdős –Földes – Őry – Véghelyi: i.m. 31-53. o.

[14] Ld. Gábriel Katalin - Hüttl Antónia: Adók az Európai Unióban és Magyarországon, *Statisztikai Szemle,* (1998) 11., 897-915. o.; és Galántainé Máte Zsuzsanna: *Adó(rendszer)tan,* Budapest, Aula, 2004.

problémája, hogy az Unió közös céljait, az egyes tagországok egyéni céljai elé helyezi, és ezzel az államok szuverénitását csorbítja.

A negatív harmonizáció tiltó normák felállításával valósul meg, és elsősorban a nehezebben haladó közvetlen adók harmonizációját jellemzi. Az Európai Unió tagállamaiban a nemzeti adórendszerek eltérő módon kezelik a belföldi és külföldi forrásból származó jövedelmeket – megegyezően a nemzetközi adójog egyik alapproblémájával – illetve eltérő szabályokat állapítanak meg a belföldi és külföldi adóügyi illetőséggel rendelkező adózókra nézve. Abban teljesen megegyezik a nemzetközi adójog és az európai adójog célja, miszerint hogyan lehet felszámolni a külföldi, nemzetközi viszonyokból eredő konfliktusokat, problémákat. A negatív harmonizáció az adózási feltételeket a termelés egyéb körülményeihez hasonlóan a piacok regionális különbségei közé sorolja. Ebből ered egyes szakemberek[15] azon következtetése, hogy az adózási rendszerek különbözőségeit a verseny önmaga fogja megszüntetni, mivel a teljes politikai és gazdasági integráció előbb-utóbb kikényszeríti azok teljes egységesítését.

Az adóharmonizáció kapcsán egy *harmadik harmonizációs tényezőt* is meg kell említeni álláspontom szerint. A pozitív harmonizációhoz hasonlóan, azzal egyenértékűként tarthatjuk számon, legalábbis a közvetlen adók területén az Európai Uniónak a káros adóverseny kiküszöbölése céljából hozott intézkedéseit. A káros adóverseny tilalma egy újfajta alapelvként is felfogható a nemzetközi adózásban, ezen belül az európai adójog területén. A káros adóverseny tilalma az egyenlő elbánás elvéből és a diszkrimináció tilalmának elvéből eredeztethető, és gazdasági veszélye olyannyira meggyőző az EU szervei és a tagállami adópolitika irányítói számára, hogy jogszabályok nélkül is alkalmazzák előírásait.[16]

Összefoglalóan megállapíthatjuk, hogy az európai adójog az európai adójogi harmonizáció során létrejött európai adójogi elsődleges és másodlagos jogforrások összessége, a soft law és az Európai Unió Bíróságának eseti döntéseit tartalmazó jog.

Az európai adójog célja:[17]

- Célja nem egy „szövetségi adórendszer létrehozása, hanem a termékek és szolgáltatások mozgásának adóügyi megítélése során a nemzeti elbánás követelményének maradéktalan megvalósítása", és végső soron az egységes belső piac, a Római Szerződés 2. cikkében lefektetett négy alapszabadság – az áruk, a szolgáltatások, a személyek (munkaerő) és a tőke mozgásának – érvényesülésének a biztosítása.

[15] Lád Őry Tamás, Gábriel Katalin, Hüttl Antónia.

[16] Gondolunk itt ezalatt a már korábban említett OECD Jelentésre (1998) a káros adóversenyről, vagy az Üzleti Adózás Magatartási Kódexre (1998). Megjegyezzük, hogy az Európai Unióhoz később csatlakozott országokon, így Magyarországon is, a csatlakozási folyamat során „behajtották" a fenti – jogszabálynak nem minősülő Üzleti Adózás Magatartási Kódexét – a társasági adóharmonizációban annak ellenére, hogy ez egy politikai dokumentuma az ECOFIN Tanácsnak, nem kötelezően alkalmazandó jogforrás. Éppen ezen szabályok következtében került ki a magyar adójogból a társasági adónál a (külföldiekre vonatkozó) befektetési kedvezmények, és az adóparadicsomnak számító 3%-os társasági adómérték. 1996. évi LXXXI. tv. 4. § 28. adókedvezmények, és a „külföldön tevékenységet végző adóalany", azaz off-shore cég. Ugyanis a magyar társasági adó 19.§ (2) értelmében az ilyen szerveknek csak 3%-os társasági adót kellett fizetnie Magyarországon a 38 %-os társasági adó helyett.

[17] Őry: i.m. 17-18. o.

- Főbb akadályai ennek megfelelően azok a tagállami jogszabályok, amelyek a négy alapszabadság érvényesülését akadályozzák, amelyek a hazai és külföldi áruk és szolgáltatások diszkriminatív megítélését eredményezik, a tagállami adórendszerek különbözőségeiből adódó problémák, illetve kettős adóztatás.
- Eszközei: az elsődleges és másodlagos jogalkotás, az Európai Unió Bíróságának jogértelmezési tevékenysége és jogfejlesztése, illetve a tagállamok azon intézkedései, melynek célja a káros adóverseny kiküszöbölése.

Célja továbbá a határokon átnyúló, az egyes tagállamok eltérő jogrendszeréből eredő európai és (nemzetközi) adójogi konfliktusok feloldása, ezért konfliktusfeloldó jog.

A nemzetközi adójog főbb konfliktusai, mint a kettős adóztatás, a külföldi befektetések adókedvezményezése, az európai adójogban is ugyanúgy megjelennek, mint a nemzetközi adójogban. Az egységes integrált közös piac hatékony működését gátló nemzeti szabályok között jelentős szerepet játszanak azok az adószabályok, amelyek a hazai és importtermékek és szolgáltatások között diszkriminatív adóügyi megítélést eredményeznek, a külföldi illetőségű adózókat diszkriminatívan adóztatják, vagy éppen a külföldről származó jövedelem kettős adóztatásához vezetnek, így ebben mindenképpen közös az európai adójog és a nemzetközi jog.

Az európai adójog szűkebb, mint a nemzetközi adójog, egyrészt, mert kevesebb államra vonatkozik, másrészt viszont a nemzetközi adójog egyik nagy területe. Az Európai Uniós tagállamokra vonatkozó európai adójogot jelenti, ami az európai adóharmonizáció során létrejött, adójogi tárgyú európai jogforrásokat foglalja magában. Ide tartoznak az elsődleges jogforrások, amelyek adójogi tárgyúak, mint az alapító okiratok (Római Szerződés, Maastrichti Szerződés, Lisszaboni Szerződés), amelyek közvetlen hatállyal bírnak, azonnal a kihirdetéssel hatályba lépnek, és primátussal rendelkeznek, valamint a csatlakozási okmányok. Másodlagos jogforrások az európai adójogban az irányelvek, melyeket csakis az Európai Unió Tanácsa hozhat meg, és egyhangúsággal fogadhat el. Az EU Tanácsában minden tagállamból egy fő vesz részt, a (az államfők, kormányfők), Miniszterelnök vagy a Köztársasági Elnök, és minden tagállamnak egy szavazata van. Ez azt jelenti, hogy az EU-ban az adó kérdésekben az csakis irányelvvel lehet harmonizálni az adószabályokat, és a Bizottság által előkészített irányelv javaslatot tehát minden tagállamnak (állam, vagy kormányfőjének) egy szavazattal egyhangúan el kell fogadni. Ez azért van, mert az adóztatás tagállami hatáskör elsősorban, és azért is, mert a konfliktusokra a kitűzött európai céloknak megfelelően megoldást kell találni. A harmadik eleme az EU adójognak a soft law, ami nem kötelező erejű, nem minősül jogforrásnak, de önkéntes jogkövetéssel alkalmazzák a tagállamok. Ilyen az ECOFIN Tanács által meghozott dokumentum: A káros adóversenyről, azaz az Üzleti Adózás Magatartási Kódexe. Végül negyedik eleme az EU adójognak az Európai Unió Bíróságának az előzetes döntéshozatali eljárásban meghozott eseti döntései, ítéletei. Az Európai adójog - ugyanúgy, mint a nemzetközi adójog - megpróbálja feloldani az egyes tagállamok adóinak vagy adórendszerének azonosságaiból vagy éppen különbözőségéből eredő nemzetközi adójogi konfliktusokat; az Unió elsődleges jogforrásaival; másodlagos jogforrásaival, mint a Tanács által egyhangúan

meghozott irányelveivel; vagy az Európai Unió Bíróságának egyedi adó ügyekben hozott ítéleteivel; és a jogforrásnak nem minősülő, de önkéntes jogkövetéssel érvényesülő soft law rendelkezéseivel.

4. Nemzetközi adójogi konfliktusok és feloldásuk a nemzetközi és európai adójogban

A következőkben néhány példát említenék a nemzetközi adójogi konfliktusokra és azok feloldására a nemzetközi adójog vagy az európai adójog által. Az államok közötti eltérő szabályok magyarázhatók az államok szuverenitásának jogából, az adómértékek például sok helyen eltérőek még ugyanannál az adónál is, amelyek például káros adóversenyhez vezetnek, azonban az azonos szabályozás is okozhat konfliktust, és erre a legjobb példa a kettős adóztatás konfliktusa.

4.1. A kettős adóztatási konfliktusok okai. Vizsgáljunk meg először egy azonosságból fakadó nemzetközi adójogi konfliktust! Az egyes államok az adójogi illetőségnél ugyanazokat az elveket alkalmazzák az adóztatásnál, azaz a belföldi illetőségűeknek minden jövedelme, azaz mind a belföldi, mind a külföldi jövedelme belföldön lesz adóköteles a rezidencia elve alapján, függetlenül attól, hogy a belföldi adóalany külföldön szerzett jövedelme után az adót levonták külföldön a forrás elve alapján. (Korlátlan adókötelezettség) A külföldi illetőségű adóalany tekintetében pedig minden ország a forrás elvet alkalmazza, azaz a külföldi illetőségű adóalany a belföldön megszerzett jövedelme után belföldön köteles az adót megfizetni. Tehát például a német adóalany Magyarországon megszerzett jövedelme Magyarországon lesz adóköteles. (korlátozott adókötelezettség) Tehát minden ország a rezidencia elve szerint adóztatja korlátlanul a belföldi illetőségű adóalanyt belföldön, és korlátozottan a belföldi jövedelme után adóztatja a külföldi illetőségű adóalanyt belföldön, akit saját országa majd a rezidencia elve szerint a külföldi jövedelemnél újból adóztatni fog. Vagyis a belföldi adóalany külföldön megszerzett jövedelme kétszeresen fog adózni a rezidencia elv miatt belföldön és a forrás elv miatt külföldön is. A kettős adóztatás alól alól csakis a nemzetközi kettős adóztatás elkerülése tárgyában kötött egyezmények adhatnak felmentést.

a.) A nemzeti adójog kapcsoló tényezőket állít fel az adófizető és az adót kivető állam között

- állampolgársági, lakóhely-székhely, tartózkodási hely, rokonsági kapcsolatok szerint (személyi tényezők) és (illetőség elve, rezidencia elv); vagy
- a jövedelem forrása, a vagyontárgy fekvési helye vagy a tevékenység kifejtésének helye szerint (ezek a gazdasági tényezők) (forrás elv, területi elv);

b.) az egyes nemzetek jogszolgáltatása közötti átfedések keletkezhetnek akkor, amikor:

- különböző kapcsoló tényezők határozzák meg az adófelelősséget ugyanazon adótárgy vonatkozásában (pl. A és B országból származó jövedelem esetén → lakóhely, a rezidencia elve és székhely szerint adóztat A ország (belföld), míg a forrás elve szerint adóztat B ország (külföld), ami a gazdasági és nemzetközi kettős adóztatáshoz vezet → így az A országbelinek (belföldi illetőségű

adózónak) a B országból (azaz külföldről származó) jövedelme adózik A és B országban is.

- vagy ugyanazt a kapcsoló tényezőt alkalmazza mindkét nemzet jogszolgáltatása: de mindegyik különféle kritériumokat állít fel az egyes tényezőkhöz (pl. a tartózkodási hely elvét A ország az ott tartózkodás idejének függvényében határozza meg, míg B ország a lakóhellyel való rendelkezéshez köti és ez ugyancsak kettős adózáshoz vezet.)

Mind a két esetben kiküszöbölhető a probléma, ha mindkét ország a területi elvet követi, tehát mindegyik csak a saját területén keletkezett jövedelmet adóztatja meg, és nem az adóalany illetőségéhez köti az adóztatást. Mindez a saját belső jogalkotással is elérhető, amennyiben viszont az elvek az egyes nemzetek jogalkotásában is keverednek, mint pl. a magyar SZJA törvényben, miszerint a belföldi illetőségű magánszemélyt az összes jövedelme – akár bel-, akár külföldi forrásból származik, míg a külföldi illetőségűt a belföldről származó jövedelme után belföldön terheli adókötelezettség, úgy ez konfliktushoz, kettős adóztatáshoz vezet. Erre a megoldást csak a bi-, vagy multilaterális nemzetközi egyezmények jelenthetik a kettős adóztatás elkerülése tárgyában.

A konfliktusok tehát abból erednek, hogy a szuverén államok különféle módon határozzák meg az adójoguk fő koncepcióit, elveit, vagy éppen az azonos szabályozásból, hiszen egyforma elveket alkalmaznak a belföldi illetőségű adózóra (rezidencia elvét) és a forrás elvét a külföldi adózóra, melyek átfedést, kettős adóztatást eredményeznek.[18]

A rezidencia elvű adórendszerekben a személy azért válik adóalannyá, mert a lakóhelye a kérdéses állam területén van. Így a több államban lakóhellyel rendelkező személyek gyakran adót fizetnek több országban is minden gazdasági érdekeltségük – mint a több országból származó jövedelem vagy a más országban fekvő vagyon – után. Ezért az adóalanyok adókötelezettsége korlátlan, vagyis mind a belföldi, mind a külföldi jövedelem után belföldön kell adót fizetniük, kivéve ha nemzetközi szerződést más nem állapít meg.

A forráselvű adórendszerekben az adókötelezettséget korlátozza az a tény, hogy a jövedelem külföldről vagy belföldről származik-e, vagy a tulajdon a kérdéses állam területén fekszik-e, de a forrás elv alapján a jövedelem után az adót abban az országban kell megfizetni, ahol az keletkezett.

A forráselvű – a jövedelem keletkezésének a helyét követő elvű – adóztatást általában a tőkeimportáló országok, míg a rezidencia elvet a tőkeexportáló országok

[18] Ld. SZJA hivatkozott rendelkezését, miszerint a belföldi illetőségű adóalanynak mind a belföldi, mind a külföldi jövedelme után Magyarországon kell az adót megfizetni, függetlenül attól, hogy a belföldi illetőségű adóalanynak a külföldön szerzett jövedelmét külföldön adóztatták-e. Ebben az esetben a magyar SZJA törvény a belföldi illetőségű adóalanyra a rezidencia elvét alkalmazza. Ugyanakkor a külföldi illetőségű adóalany vonatkozásában az SZJA törvény a forráselvet alkalmazza, miszerint a külföldi illetőségű adóalanynak a Magyarországon keletkezett jövedelme után Magyarországon kell adót fizetnie, függetlenül attól, hogy az esetleges rezidencia elv alkalmazása miatt a külföldi országában is adózni fog a külföldi illetőségű adóalany.

alkalmazzák, bár az is igen gyakori, amikor egy-egy nemzet egyaránt követi a lakóhely és a forrás elvét is.[19]

A magyar adójog[20] a jövedelemadó terén a rezidencia elvet követi a belföldi illetőségű magánszemélyeknél (a Magyarországon lakóhellyel és a magyar állampolgárokra, vagy a szokásos tartózkodási hellyel rendelkezőkre, azaz azokra, akik 183 napot meghaladóan Magyarországon tartózkodnak) és a forráselvet a külföldi illetőségű magánszemélyek adóztatásával kapcsolatban. Ez a fő szabály, ami alól kivételt a nemzetközi egyezmények jelentenek. Ilyen egyezmények a két ország között kettős adóztatás elkerülésére kötött bilaterális nemzetközi egyezmények.

A társasági adófizetési kötelezettségnél a cégek vonatkozásában elsősorban rezidencia elvű a magyar adójog, mivel a Magyarországon székhellyel rendelkező cégeket adóztatja, de ugyanúgy, mint a magánszemélyeknél a külföldi székhelyű, de magyar telephelyű cégeknek és a külföldi székhelyű cégeknek is kell adót fizetniük a Magyarországon szerzett jövedelmeik után.[21]

A kettős adóztatás feloldása az OECD kettős adóztatás elkerüléséről szóló Modell egyezménye alapján történhet, mely minta egyezmény az országok számára, aminek az ajánlása alapján megkötik az egyes álamok a saját bilaterális vagy multilaterális egyezményüket a kettős adóztatás elkerülése érdekében. A feloldást az egyezményekben alkalmazott kapcsolóelvek jelentik, mellyel kijelölik azt az országot, ahol az adót meg kell fizetni. Itt elsősorban a rezidencia elvét (illetőségi elv) vagy a forrás elvét alkalmazzák az egyezmények.[22] A feloldást pedig a mentesítés vagy a külföldön megfizetett adó beszámítása jelenti a belföldön az összes jövedelem (mind a belföldi, mind a külföldi összes jövedelem) után kiszámított adóba.

4.2. A nemzetközi adójogi konfliktusok és feloldásuk. A nemzetközi adójogi konfliktusok közül természetesen nem említhető egy teljes felsorolás, csak a leggyakrabban előforduló esetekre hozok néhány példát. További nemzetközi adójogi konfliktusok:

a.) a nemzetközi kettős adóztatás konfliktusa
b.) adóelkerülés, adókikerülés, adókijátszás konfliktusa
c.) az offshore tevékenység és szabályozás
d.) adódiszkrimináció, a külföldi adóalanyok adókedvezményezése
e.) Uniós joggal össze nem egyeztethető állami támogatások , az adójogi intézkedésekkel megvalósuló állami támogatások

[19] Base companies and general principles of international tax law. in: *Introduction to Principles of International Taxation,* Budapest, IBFD, International Tax Academy, 1994. 215. o. (Ugyanezt teszi Magyarország is.)

[20] A magánszemélyek jövedelemadójáról szóló 1991. évi XC. tv. 1. § (1) bek., 3. §
A belföldi illetőséget meghatározó szempontok: az állampolgárság, az állandó lakóhely, a szokásos tartózkodási hely, a létérdek központja.

[21] A társasági adóról szóló 1991. évi LXXXVI. tv. 2. § és a 6. sz. melléklet D. és E. fejezete.

[22] Például az ingatlan hasznosításából származó jövedelem esetében az ingatlan fekvésének az országában kell az adót megfizetni. A nem önálló tevékenységből származó jövedelemnél pedig elsősorban az illetőség országában kell az adót megfizetni a külföldről származó jövedelemnél, kivéve ha a másik országban azaz külföldön 183 napot meghaladóan tartózkodott az adóalany, és külföldi munkáltató fizette a bérét, és külföldön számolták el költségként. Magyarországnak egyébként több, mint 80 országgal van kettős adóztatás elkerülése tárgyában kötött egyezménye.

f.) a káros adóverseny területei, konfliktusa
g.) digitális adóelkerülés konfliktusa
f.) a nemzetközi adójogi alapelvek (versenysemlegesség elve, diszkrimináció tilalmának alapelve) megsértéséből eredő konfliktusok

1997-ben elfogadásra került az OECD jelentése a káros adóversenyről, 1998-ban pedig megszületett a káros adóverseny elleni adócsomag az EU –ban is. 1998-ban csatlakozott a küzdelemhez az Európai Unió is, amikor az ECOFIN Tanács (Tanács munkaszerve, a tagállamok pénzügy, - és gazdasági miniszterei alkotják) létrehozta az Üzleti Adózás Magatartási Kódexét. A Kódex az üzleti tevékenységet, a tásasági adórendszerben keletkezett káros adóversenyt tekinti tárgyának, az OECD jelentése a káros adóversenyt és a pénzügyi szolgáltatásokat veszi alapul.

Az Üzleti Adózás Magatartási Kódexe (Code of Conduct for Business Taxation) politikai állásfoglalás, mely az üzleti adózás szabályait alakítja. Soft law, tehát jogi kötőerővel nem rendelkezik, nem hajtható végre nem teljesítés esetén, és nem a jogalkotási hatáskörrel felruházott Tanács hozta meg, hanem annak egy jogalkotással fel nem ruházott szerve (az ECOFIN TANÁCS), azonban Magyarország köteles volt figyelembe venni a jogharmonizáció során. Rögzíti, hogy a tagállamok nem vezethetnek be káros adóversenyt előidéző szabályokat, a meglévő szabályokat pedig meg kell szüntetni. Felsorolja, hogy mik tartoznak a káros adóverseny alá (magatartások, kritériumok), hogyan kell ellene harcolni, illetve a tagállam miként számolhatja fel. Potenciálisan káros, ha a versenyt befolyásoló magatartások alacsonyabb adóterhet jelentenek, mint amit a többi ország környezete lehetővé tesz, ideértve a nulla kulcsos adózást, vagy a külföldi multicégeknek adott beruházási adókedvezményeket. Káros lehet, ha az adókedvezmények nem csak a rezidensekre vonatkoznak, vagy ha a kedvezményhez nem párosul tényleges gazdasági tevékenység vagy lényeges jelenlét abban az országban, ahol a kedvezményt adják. Az OECD jelentése három kategóriát különböztet meg:

1. Adóparadicsom: vagy nincs adó, vagy minimális adókulcsot alkalmaznak, vagy regisztrációs díjat. A probléma az offshore-szabályozás alkalmazása, vagy az, ha megengedi a szabályozás, hogy belföldi cég a nyereségét offshore helyszínekre vigye ki, és ott rejtse el az adózás elöl. Feloldása: maga az OECD Jelentése a káros adóversenyről, amely feltárja a jelenséget és megnevezi a káros adójogi magatartásokat.
2. Preferenciális adórendszerek esetén nagy mértékű adókedvezmény, vagy adómentesség vonatkozik külföldi multinacionális vállalkozásokra. Preferenciák tekintetében az államok szabad kezet kapnak, azonban ezek az adókedvezmények, vagy egyedi adó megállapodások nem ütközhetnek uniós jogforrásokba.
3. Országok közötti adóverseny a legérzékenyebb terület. Az illető országban a törvényben szabályozott adókulcsokhoz képest a kedvezményeket figyelembe vevő tényleges adókulcs lényegesen kisebb, mint egy másik ország ugyanazon jövedelemre kivetett adójának a kulcsa, amely eltérítve a nemzetközi tőkeáramlást, káros adóversenyhez vezethet.

A káros adóversenynek öt legfőbb területe különböztethető meg az európai adójogban. Feloldását pedig az ECOFIN Tanács Üzleti Adózás Magatartási Kódexe jelenti.

1. Diszkriminatív pozitív adókedvezmények adása külföldi beruházóknak(beruházási és fejlesztési adókedvezmények területe): Külföldi és belföldi adóalanyok közt hátrányos megkülönböztetés a külföldi adóalany javára. Azáltal is megvalósul, ha valamennyi adóalany alkalmazhat olyan preferenciát, kedvezményt, mentességet, amelyet az Unió jogrendszere nem enged meg. Feloldása az Üzleti Adózás Magatartási Kódexe: stand still és roll back szabály alkalmazása.
2. Tiltott, az uniós joggal össze nem egyeztethető állami támogatások területe: Az EU adójogban ilyennek minősülnek és a versenyjog területére tartoznak azok az adókedvezmények, amelyeket kizárólag csak a külföldi befektetők, beruházások kaphatnak meg. Sérti a versenysemlegességet, diszkriminációt idéz elő. Jogellenes állami támogatásnak minősülnek azok az adókedvezmények, amelyek szelektívek, sértik a versenysemlegesség elvét és hátrányos megkülönböztetést alkalmaznak, ezáltal akadályozzák a belső egységes piac működését. Kivételek pl. a csekély jelentőségű támogatások, a képzési és foglalkoztatási támogatások, vagy a környezetvédelmi támogatások. Feloldásuk: EUMSZ elsődleges EU adójogi jogforrás, az EUMSZ. 107.-109.cikke, amely a Bizottság számára engedélyez versenyjogi eszközökkel történő fellépést, hatósági határozatot hozhat, a meg nem fizetett adó visszafizettetését írhatja elő a Bizottság. (EUB: eseti döntései pld. Apple ügy)
3. Offshore szabályozás, tevékenység**:** Adóparadicsomokba történő nyereségelhelyezést jelent, vagy cégalapítást olyan helyen, ahol egyáltalán nem, vagy csak nagyon kevés adót kell fizetni az ilyen külföldi tulajdonú cégeknek. 2010 december 31-éig volt haladék a külföldi befektetőknek adott beruházási adókedvezmények kivezetésére, megszüntetésére Magyarországon. Ilyen jellegű adókedvezményre való jogokat 2011-től már nem lehet többé szerezni. Az offshore szabályozás a külföldön tevékenységet végző szervezetekre terjedt ki a társasági adóban, nagyon alacsony társasági adókulccsal, ha Magyarországon regisztrálták magukat, székhellyel itt rendelkeztek, és 100%-ban külföldi tulajdonú társaságok voltak, de valójában a saját hazájukban végezték a gazdasági tevékenységüket, ahol azonban adót nem fizettek. Feloldása a konfliktusnak: Ezt a kedvezményes offshore szabályunkat, ami a társasági adóba volt beépítve, az uniós csatlakozáskor ki kellett vezetnünk (roll back szabály alkalmazása a Kódexből), hatályon kívül kellett helyezni, és új ilyen szabályozást sem vezethettünk többé be! (stand still szabály) A megszerzett jogokat 2006-ig élvezhették a külföldi befektetők átmeneti időben.
4. Székhelyáthelyezések konfliktusa: A feloldás gyakorlati példája az EUB előtt előzetes döntéshozatali eljárásban meghozott Cartesio-ügy (C-210/06). A letelepedési szabadságból adódik a konfliktus, hogy ténylegesen át lehet-e szabadon helyezni egy cég székhelyét az EU-n belül más tagállamba. A személyek szabad mozgása alóli alapelv alól van azonban nemzeti kimentési lehetőség, az igazolhatósági érv, mint pl. az adóelkerülés érve, ami azt jelenti, hogy

amennyiben a székhelyáthelyezés adóelkerülés céljából történik, abban az esetben az alapelv korlátozható, azaz nem megengedhető.

5. Országok közötti adószuverenitásból eredő adóverseny és korlátok: pl. az uniós társasági adókulcsok vagy túl magasak, vagy túl alacsonyak. Az átlag társasági adókulcs 30% - 40% mozog, amihez képest Magyarországé alacsonyabb, jelenleg 9%. Ez is problémát jelenthet, mert a nemzetközi tőkeáramlást károsan befolyásolja az alacsony profit adókulcs. Feloldása: Az EU adójogban a soft law alkalmazásával, Üzleti Adózás Magtartási Kódexe, stand still és roll back szabály alkalmazása, és Tanács irányelve a multinacionális vállalatok gobális minimumadójáról (egységesen 15% adót kell fizetniük a multinacionális, azaz 750 millió EUR vagy afeletti árbevétellel rendelkező vállalkozásoknak. Így ez a szabály a digitális szolgáltató cégekre is vonatkozik.) Az egységes adó megfizetése megszünteti a preferenciális adórendszerekbe való profit és székhely áthelyezéseket, ezért az adókikerülést is akadályozza.

A diszkrimináció tilalmának elvével kapcsolatban mindenképpen bővebben kell megemlítetnünk a káros adóverseny tárgyában hozott Üzleti Adózás Magatartási Kódexét.[23] Az ECOFIN Tanács 1997. december 1-ei ülésén alkotta meg e fontos szabályzatot, ami klasszikus értelemben nem minősül, és nem is sorolható be jogforrásnak. A Magatartási Kódex nem jogszabály, nincs jogi kötőereje és szankciója, nem végrehajtható, 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.

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 alapgondolatként tartalmazza azt az elvet, miszerint minden olyan intézkedés sérelmes, amely alacsonyabb adóterhet eredményez, mint a tagállamban szokásos mérték. Kivételként említi a Kódex az alábbiakat:[24]

- a szociális segélyeket
- a katasztrófa által sújtott területeknek nyújtott segélyeket,
- az elmaradott, illetve magas munkanélküliséggel sújtott területeknek nyújtott segélyeket
- az egyes európai fejlesztési programokhoz kapcsolódó kedvezményeket.

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

[23] Code of Conduct for Business Taxation (1998)

[24] Erdős Gabriella: Európai jogharmonizáció a társasági adózás területén, *Európai Jog*, (2001) 1., 22. o.

Miért tekinthető károsnak az adóverseny? Az adóverseny, az adókedvezmények azért tekinthetők károsnak, mert nem biztosítanak versenysemlegességet és torzítják a piaci versenyt. Mivel ilyen kedvezmények igénybevevői máshol adóznak, azaz járulnak hozzá a közterhekhez és máshol veszik igénybe a közszolgáltatásokat, így átalakítják az adott ország közbevételek és közkiadások közötti kívánatos egyensúlyát.[25]

5. Összegző gondolatok

A nemzetközi adójog és az európai adójog vitathatatlanul lényeges, és anyagában is állandó növekvő helyzetben van a közpénzügyek joga jogági területén belül. Az európai adójogban az adóharmonizáció eredményei sokáig a közvetett adó, az Áfa harmonizációban érvényesültek, a hozzáadott-értékadó harmonizációja ugyanis már a Római Szerződéssel elkezdődött, és sokkal gyorsabban haladt, mint az egyenes adóké, például a társasági adóé. Az egyenes adókban az eredmények, a konfliktus feloldó jogforrások egyhangú meghozatala, irányelvek elfogadása nem könnyű, de 2010-től kezdődően ez a terület is egyre több eredményt hoz. Főleg az Európai Unió Bíróságának ítéletei oldanak fel joghézagos területeket a nemzetközi adózásban, és a Bizottság versenyjogi alapon végzett hatósági tevékenysége is megnőtt a jogellenes állami támogatások témakörében. A nemzetközi adójogi konfliktusok feloldásával a nemzetközi szervezetek, mint az OECD, valamint az Európai Unió említett intézményei is sokat foglalkoznak, az eredmények pedig, ha nem is könnyen, de látható fejlődést mutatnak. A legújabb eredmények az adóelkerülés elleni harcban az OECD BEPS Akcióterve (2015), és az ez alapján megszületett GLOBE I- és II. Pillar, valamint az egységes 15%-os globális minimumadó bevezetését előíró irányelv lett a tagállamokban. Nagy jelentősége van még az adóelkerülés megakadályozását célzó közigazgatási együttműködési Tanácsi irányelveknek is. (DAC I. – VIII. EU Tanácsi irányelvek.)

Irodalomjegyzék

- Base companies and general principles of international tax law. in: *Introduction to Principles of International Taxation,* Budapest, IBFD, International Tax Academy, 1994.
- Basic Themes in international taxation. In: *Introduction to principles of international taxation*, Budapest, IBFD, International Tax Academy, 1994,
- Erdős Éva: *A beruházásösztönzés adójoga*, Miskolc, Miskolci Egyetemi Kiadó, 2012.
- Erdős Gabriella: Európai jogharmonizáció a társasági adózás területén, *Európai Jog*, (2001) 1., 18-23. o.
- Erdős Gabriella - Földes Gábor - Őry Tamás - Véghelyi Mária: *Az Európai Közösség adójoga,* Budapest, KJK, 2001, 18. o.

[25] Ilyenek pld. az off-shore cégek is. Ld. bővebben erről Kakuk János: Legújabb eredmények a nemzetközi adózás területén, *Pénzügyi Szemle,* (2002) 8., 736-739. o. és az OECD Harmful Tax Competition – an Emerging Global Issue és Erdős Éva: *A beruházásösztönzés adójoga*, Miskolc, Miskolci Egyetemi Kiadó, 2012.

- Galántainé Máte Zsuzsanna: *Adó(rendszer)tan,* Budapest, Aula, 2004.
- Gábriel Katalin - Hüttl Antónia: Adók az Európai Unióban és Magyarországon, *Statisztikai Szemle,* (1998) 11., 897-915. o.
- Kakuk János: Legújabb eredmények a nemzetközi adózás területén, *Pénzügyi Szemle,* (2002) 8., 736-739. o.
- Meznerics Iván: *Pénzügyi jog a szocialista gazdálkodásban és a nemzetközi kapcsolatokban,* Budapest, KJK, 1972.
- Meznerics Iván: *Pénzügyi Jog,* Budapest, KJK, 1977, 532. o.
- Nagy Árpád - Nagy Tibor: *Pénzügyi jog és igazgatás,* Budapest, Államigazgatási Főiskola, 1980. III. rész
- Őry Tamás (szerk): *Az Európai Unió adójoga*, Budapest, Osiris, 2003.
- Várnay Ernő - Papp Mónika: *Az Európai Unió joga,* Budapest, KJK, 2004