

A FOGLALKOZTATÁSHOZ KACSOLÓDÓ NEMZETKÖZI ADÓZÁSI ÉS JÁRULÉKFIZETÉSI KÉRDÉSEK, KÜLÖNÖS TEKINTETTEL A KETTŐS ADÓZTATÁS PROBLEMATIKÁJÁRA

**International tax and contribution issues related to employment,
in particular the issue of double taxation**

ERDŐS ÉVA* – RICZU ZSÓFIA**

„A nemzetközi pénzügyi jog az egyes államok joghatóságán túlmenő földrajzi, személyi és tárgyi vonatkozásokat ragadja meg; értelmezésével segíti a nemzetközi közjogot a nemzetközi viszonyokban felmerült pénzügyi jogi problémák megoldásában.”

G. Lippert¹

Absztrakt: Az európai integráció, az Európai Unióhoz való tagállami csatlakozás az adójogi szabályozások harmonizációját követelte meg. Az Unió egységének alapját az egységes belső piac kialakítása jelentette, amelyben a személyek szabad mozgásának biztosítása az egyik jelentős alapelv. Az adóztatás joga alapvetően az államot illeti meg, de már az EU alapító szerződéseiben megfigyelhetők jogharmonizációs törekvések adóztatási kérdéseket illetően. Az adózást nem csupán nemzeti jogszabályok szabályozzák, a kétoldalú adóegyezményeken túl a foglalkoztatás szempontjából szignifikáns a kettős adóztatás intézménye. A jövedelmek kettős adóztatásának problematikája a tagállamok szuverenitásának elismerésére vezethető vissza. A kettős adóztatás a nemzetközi adójog alapproblémája, amely az

* DR. ERDŐS ÉVA
PhD intézeti tanszékvezető egyetemi docens
Miskolci Egyetem ÁJK
Államtudományi Intézet
Pénzügyi Jogi Intézeti Tanszék
3515 Miskolc-Egyetemváros
jogerdos@uni-miskolc.hu

** Riczu Zsófia
PhD-hallgató
Miskolci Egyetem ÁJK
Civilisztikai Tudományok Intézete
Munka- és Agrárjogi Intézeti Tanszék
3515 Miskolc-Egyetemváros
jogriczu@uni-miskolc.hu

¹ Idézte: CSÜRÖS Gabriella: *Az Európai Unió, mint regionális gazdasági integráció egyes pénzügyi jogi aspektusa*. PhD-értekezés, Miskolci Egyetem, 2012.

államok adóztatási jogának ütközését reprezentálja, s amely az adóügyi illetőség államától eltérő tagállamban történő foglalkoztatás során fokozott figyelmet kíván.

Kulcsszavak: foglalkoztatás, jövedelem kettős adóztatása, a nemzetközi kettős adóztatás feloldása, nemzetközi adójog

Abstract: European integration, the accession of member states to the European Union, required the harmonization of tax regulations. The unity of the Union has been based on the completion of the single internal market, which is important for ensuring the free movement of persons. Although the right to tax is fundamentally vested in the state, there are already attempts at legal harmonization in the founding treaties on tax issues. Taxation is not only governed by national law, in addition to bilateral tax conventions, the institution of double taxation is significant in terms of employment. The problem of double taxation of income can be traced back to the recognition of the sovereignty of the Member States. Double taxation is a fundamental problem of international tax law, which represents a conflict between the tax laws of states, which requires increased attention when employed in a Member State other than the State of residence for tax purposes.

Keywords: employment, double taxation of incomes, solution of the international double taxation, international tax law

Bevezetés

A hazai és a nemzetközi foglalkoztatásra irányuló jogviszonyok vizsgálata nem új keletű. Az alábbi tanulmányban a foglalkoztatással kapcsolatos adó- és pénzügyi jogi kérdéseket helyezük fókuszba. Ehhez álláspontunk szerint mindenképp szükséges megvizsgálnunk a hazai és nemzetközi pénzügyi, illetve adójogi kérdéseket, érintve az adózás és járulékfizetéshez kapcsolódóan bizonyos társadalombiztosítási kérdéseket is. A téma kutatása egy komplex elemzés első lépcsője, amely kiindulópontot teremt a több államban történő munkavégzés, illetve ehhez kapcsolódóan a kettős adózás témakörének vizsgálatához.

A téma kibontásához elengedhetetlen röviden foglalkozni a pénzügyi jog és az adójog helyzetének a jogrendszerben történő meghatározásával. A pénzügyi jog a közjog egyik jogága, melynek keretében az államhatalom a közhatalom jogosítványával lép fel az állam pénzügyi vonatkozású érdekei védelmében. Az állami jelenlét, beavatkozás a pénzügyi jog közösségi jellegéből ered, közszükségletek kielégítése érdekében a finanszírozás a pénzügyi jog normáin alapul. Maga a közfeladat ellátása az, amely indokolja a pénzügyi és adójogi terület elkülönítését más gazdasági ágazatoktól és területektől. A pénzügyi jogi norma hozza létre a pénzügyi jogi jogviszonyt, ami alá-fölé rendeltségi, az állam és az állami szervek vagyoni-pénzügyi kérdéseit tárgyaló jogviszony. A pénzügyi jogi jogszabályok hozzák létre a pénzügyi jogintézményeket és a társadalom pénzügyi rendszerét. Mivel a pénzügyi jog mint közjogi jogág alapvetően osztársadalmi igényeket és érdekeket szolgál, jellemzően az eltérést nem tűrő kógens szabályokkal operál, a diszpozitivitás kivételesnek mondható, hiszen az állam pénzügyi-gazdasági érdekeinek védelme elsődleges a magán-

érdekekkel szemben.² A pénzügyi jog az állami akarat érvényesítését szolgáló jogi eszközrendszer, amely nem csupán az állam bevételkijelölő, valamint azt központosító funkciójára terjed ki, hanem annak felhasználására és azt ezt ellenőrző jogi eszközökre is.³

A pénzügyi jog állandó változását éli, melynek oka magában a pénzügyi jog cél- illetve eszközrendszerében gyökerezik.⁴ Az egyes gazdaságpolitikai döntések alapjaiban határozzák meg a pénzügyi jog felépítését és feltételrendszerét, a finanszírozási igények megjelenése és változása is a pénzügyi jog állandó módosulását indukálja, ugyanakkor a pénzügyi jog változása is kifejti hatását a gazdasági folyamatokra mint egyfajta interaktív szabály. A gazdasági változások és a pénzügyi jog dinamikája folyamatos kölcsönhatásban van egymással.

Nem csupán a gazdaság helyzete, hanem mind a történelmi események, mind a politikai irányvonal⁵, mind pedig a vallási hovatartozás⁶ is meghatározhatja a pénzügyi jog szerkezetét, ugyanakkor számos nemzeti sajátosság is megfigyelhető.

E tanulmány szempontjából is kiemelkedő jelentőséggel bír, hogy a pénzügyi jogon belül számos, viszonylagos autonómiával rendelkező jogterület jelent meg, mint az államháztartás pénzügyeinek joga, ezen belül az adójog, valamint a nemzetközi és európai adójog, a számviteli jog, illetékjog, bankjog, önkormányzati pénzügyi jog, vámjog, költségvetési jog, tőzsdejog. Közös vonás, hogy az állam a közfeladat ellátása érdekében az egyes területeken kógens szabályozással lép fel. Ahhoz, hogy az állam ezen közfeladatai ellátásának eleget tegyen, a közhatalma alatt álló jogalanyoktól a szabályozás kialakításával pénzforrást gyűjt, amelyből biztosítja a feladatok ellátását, működését, redisztribúciós, allokációs és stabilizációs funkcióinak feltételeit. Az állam bevételeit jellemzően adók, illetékek és egyéb közterhek jogcímén gyűjti be.⁷ Az adó az állam által vállalt kötelezettségek, szolgáltatásoknak a közvetett ellentételezése, amelyeket az állam a közösség érdekében, illetve a közösség nevében közszolgáltatásként vállal, és a közösség javára teljesít. Fontos, hogy az adó megfizetése nem eredményez közvetlen és főleg nem egyenértékű ellenszolgáltatást az állam részéről, a teljesítésnek makroszinten szükséges megvalósulnia. Az adó az állam redisztribúciós funkciójának egyik legfontosabb eleme, amely olyan fizetési kötelezettség, amelynek alapját jogszabályi ren-

² KERTÉSZ Gábor: *Pénzügyi jogi alapismeretek*. Kézirat, Budapest, 2009, <http://www.nemokap.hu/jogi/4fe/pjkg.pdf>, 2021. május 10., 9.

³ SZILOVICS Csaba: *Kézikönyv a pénzügyi jog tanulásához*. <https://pea.lib.pte.hu/bitstream/handle/pea/23111/szilovics-csaba-kezikonyv-a-penzugyi-tanulmanyozasahoz-peccs-2018.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, 2022. február 20., 7.

⁴ ERDŐS Éva: A pénzügyi jog fejlődési tendenciái. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica* Tomus XXII. 2004, 213–230.

⁵ A szocialista berendezkedésű államok jellegzetes vonása volt a pénzügyi rendszer adómentessége.

⁶ Az iszlám vallást követő államokban a saria jog értelmében jellegzetes a kamatszedési tilalom (Korán 30:39), az iszlám nem fogadja el a pénz időértékét és az infláció kamatszedéssel való kompenzálását sem.

⁷ 2011. évi CXCV. törvény Magyarország gazdasági stabilitásáról (GST) 28. §–38./A §.

delkezések határozzák meg, ugyanakkor közvetlen ellenszolgáltatás nélkül, állami kényszer alkalmazásával behajtható. Látható, hogy az adó nem választható, nem önkéntes hozzájárulás, mégis nagy jelentősége van az önkéntes jogkövetésre vonatkozó hajlandóságnak, az adómorálnak. Az adó mint gazdasági, társadalmi, szociálpolitikai eszköz is megjelenik, horizontális és vertikális kapcsolatot teremtve a gazdaság szereplői között.⁸ Míg a pénzügyi jog maga a köz pénzügyeit illetően szabályozza a társadalmi viszonyokat, az adójog egyfajta vagyoni korlátozás, amely az állammal szembeni kötelezettséget testesíti meg.

A pénzügyi jogon belül az adójog elhatárolásának kérdéseit hosszan taglalhatnánk, a területi korlátok okán azonban a munkavégzéshez kapcsolódó adó- és járulékfizetési szabályozást vizsgáljuk a továbbiakban.

1. Munkavégzéshez kapcsolódó, foglalkoztatással összefüggő adójogi kérdések

1.1. Adóügyi illetőség

Az adójogviszonyokon belül két jogviszonycsoportot különíthetünk el: az anyagi jogi jogviszonyt és az eljárásjogi jogviszonyt. Az anyagi jogi jogviszony az adóalanyok kötelezettségeit határozza meg, az eljárásjogi jogviszony az adózók jogait, kötelezettségeit, az adókötelezettségek teljesítését, annak ellenőrzését, illetve az ellenőrzést lefolytató hatóságok működését szabályozza. Az anyagi adójogviszony jogalanyait az adott állam pénzügyi jogszabálya határozza meg, és jelen tanulmány tekintetében fontos kitétel, hogy az adóalanyok nem kizárólagosan az adott állam állampolgárai – az adójogi jogalanyiság kiterjed minden belföldi, illetve külföldi illetőségű, az ország területén jogszerűen tartózkodó, ott gazdasági tevékenységet folytató természetes, illetve jogi személyre. Erre való tekintettel a vizsgálat szempontjából érintenünk kell az adóügyi illetőség kérdéskörét.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal információs kiadványában rögzíti: „az illetőség vagy bővebben az adóügyi illetőség egy speciális jogi fogalom, amely azt fejezi ki, hogy a magánszemély melyik állammal áll adózási szempontból a legközelebbi kapcsolatban. Ez a fogalom nem keverendő össze az állampolgársággal, bár az állampolgárságnak lehet kihatása az illetőségre is.”⁹

Fő szabály szerint a belföldi adóalany minden jövedelme, azaz mind a belföldi, mind a külföldi jövedelme az illetőség államában adózik. Tehát abban az országban, ahol a magánszemély adóügyi illetékességgel bír, az adott adóalany valamennyi jövedelmét, azaz mind a belföldi, mind a külföldi jövedelmét, függetlenül a jövedelem-szerzés helyétől – belföldön, az adóügyi illetőség országában köteles leadózni. E fő szabály alól kivételt képeznek az egyes országok között megkötött kettős adóztatási egyezmények, amelyekre a következő fejezetben térünk ki.

⁸ ERDŐS ÉVA: Az adó fogalma. In: *Pénzügyi jog Adó-illeték-vám és jövedéki jog.* (szerk.: Kalas Tibor) Bíbor Kiadó, Miskolc, 1999, 13–17.

⁹ *Magánszemélyek külföldről származó jövedelmének adóztatása.* Nemzeti Adó- és Vámhivatal 4. számú információs füzet, http://www.nav.gov.hu/data/4_magansz_kulf, 2021. április 10.

Az adóügyi illetőség megállapításának kérdése az előzőkből kifolyólag kiemelten fontos, tekintettel arra, hogy az egyes adóegyezmények¹⁰ az illetőség szerinti államhoz telepítik az adott adóalany adóztatását, amely kiterjed az alany által szerzett minden jövedelemre, mind a belföldön, mind a külföldön megszerzett jövedelemre (korlátlan adóztatás)¹¹, és a külön adózó jövedelmekre (osztalék), és idetartoznak még az ingatlan vagyonból szerzett jövedelmek, melyek nem képezik jelen tanulmány vizsgálati tárgyát. Az adóügyi illetőség a magánszemélyek vonatkozásában a rezidencia elven alapul. A rezidencia elv alapján a belföldi illetőségű adózó – Magyarországon többek között az, aki magyar állampolgár és állandó lakóhelye kizárólag Magyarországon van¹² – összes bevétele belföldön lesz adóköteles, kivéve, ha nemzetközi szerződés¹³ vagy viszonyosság mást nem ír elő.

A fenti definíció fényében megállapíthatjuk, hogy az adóügyi illetőség tekintetében fontos tényező a munkavállaló állandó lakóhelye, mégsem elegendő ahhoz, hogy meghatározzuk az illetőséget: ehhez számos egyéb körülményt szükséges figyelembe vennünk, továbbá a vizsgálandó lakóhely sem jelenti minden esetben a tényleges bejelentett lakóhelyet.

1.2. Az adóügyi illetőség megállapítása

Az adóügyi illetőség megállapítása hazánk Európai Unióhoz való csatlakozásával, a nemzetközi egyezmények számának növekedésével, valamint a személyek szabad mozgásáról szóló 2004/38/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv életbelépésével fokozottan került előtérbe. Az állampolgárságból és a bejelentett lakóhelyből azonban nem következik automatikusan az adóügyi illetőség megállapítása. A következőkben látható, hogy az adószabályozás elsősorban nem a formalitások, hanem a ténybeli körülmények fényében dönt az illetőség tekintetében.

Az illetőség megállapítására vonatkozóan a hazai Szja tv. (1995. évi CXVII. törvény) részletes szabályozást tartalmaz. A belföldi illetőség meghatározásához

¹⁰ A kettős adóztatás elkerülése tárgyában kötött kétoldalú nemzetközi adóegyezmények, valamint az OECD-modell egyezménye a kettős adóztatás elkerülése tárgyában.

¹¹ A rezidencia elvéhez tartozó korlátlan adókötelezettség alól a nemzetközi szerződés, vagy a viszonyosság jelent kivételt. A nemzetközi szerződések alatt a kettős adóztatás miatt, konfliktusba kerülő országok közötti kettős adóztatás elkerülése tárgyában kötött nemzetközi szerződéseket értjük.

¹² A személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (Szja tv.) 3. § 2. a) pont: „Belföldi illetőségű magánszemély: a magyar állampolgár (kivéve, ha egyidejűleg más államnak is állampolgára, belföldön nem rendelkezik a polgárok személyi adatainak és lakcímének nyilvántartásáról szóló törvényben meghatározott lakóhellyel vagy tartózkodási hellyel.)”

¹³ Nemzetközi szerződés alatt Magyarországnak más országokkal a kettős adóztatás elkerülése tárgyában kötött nemzetközi szerződéseit értjük. Magyarországnak minden európai uniós tagállammal van ilyen szerződése, és a világ számos országával is, összesen több mint 80 országgal.

komplex vizsgálat szükséges.¹⁴ Az állampolgárságon keresztül, a Magyarország területén való tartózkodáson és a létérdek központján túl vizsgálnunk szükséges a szokásos tartózkodási helyet is.¹⁵ Külföldi illetőség tekintetében a törvény meghatározza: Szja tv. 3. § 3. pont *Külföldi illetőségű magánszemély: a belföldi illetőségű magánszemélynek nem minősülő természetes személy, valamint – a 2. pont c) alpontjában foglaltaktól eltérően – a harmadik országbeli állampolgárok beutazásáról és tartózkodásáról szóló 2007. évi II. törvény 35. § (1) bekezdésének e) pontja hatálya alá tartozó letelepedett jogállású személy, feltéve, hogy bármely 12 hónapos időszakban – a ki- és beutazás napját is egész napnak tekintve – kevesebb, mint 183 napot tartózkodik Magyarország területén.*¹⁶

A belföldi illetőség meghatározásánál a kiindulópont a magyar állampolgárság és az állandó belföldi lakóhely, ennek hiányában a létérdek¹⁷ központja, és a 183 napot meghaladó tartózkodási hely.

A belföldi illetőség megállapításánál a létérdek vizsgálata talán a legösszetettebb kérdés. Ennek során számos tényezőt szükséges figyelembe vennünk, az adóalany személyes, családi és gazdasági kapcsolatait is. Személyes kapcsolat tekintetében a család a legjellemzőbb vizsgálati szempont, amely azonban olyan kérdéseket is magával hozhat, hogy ki minősül családtagnak adójogi szempontból. A magánszemély nyilatkozatot tehet erre vonatkozóan, nyilatkozat hiányában nyilvános információk alapján hozható meg a döntés. Kérdés, hogy a digitális technológia térnyerésével egy közösségi oldalon beállított kapcsolati státusz nyilvános információnak tekinthető-e ebben a tekintetben. A gyermekeket illetően a gyermekek életkora (kiskorúság) irányadó. A szabályozás tekintetében illetőséget megalapozhat a házasságon túl egy nem formalizált (be nem jegyzett élettársi) kapcsolat, valamint az ebből a kapcsolatból származó gyermek(ek).¹⁸ A gazdasági kapcsolat vizsgálatára vonatkozóan pedig szükséges megállapítani, hogy mely államhoz köthetik gazdaságilag nagyobb mértékben a magánszemély. Ez esetben figyelembe kell venni minden releváns szempontot, többek között tulajdonjogot, befektetéseket is. Amennyiben a létérdek központja a fenti szempontok alapján nem definiálható egyértelműen, a szokásos tartózkodási hely vizsgálata segíthet.

Amennyiben a fenti feltételek alapján egy nem magyar állampolgár esetében megállapítható a belföldi illetőség, vizsgálnunk kell, hogy a másik állam is illeté-

¹⁴ A magánszemélyek jövedelemadójáról szóló 1995. évi CXVII. törvény (továbbiakban Szja tv.) 3. § 2. pont.

¹⁵ 1995. évi CXVII. törvény 3. § (2) bek.

¹⁶ 1995. évi CXVII. törvény 3. § (3) bek.

¹⁷ A létérdek központja: az az állam, amelyhez a magánszemélyt a legszorosabb személyes, családi és gazdasági kapcsolatok fűzik, továbbá állandó lakóhely az olyan lakóhely, ahol a magánszemély tartós ottlakásra rendezkedett be, és ténylegesen is ott lakik. (Szja tv. 3. § 2. pont).

¹⁸ Ezt a témát fejti ki bővebben Irene DINGELDEY: *European Tax Systems and their Impact on Family Employment Patterns*. Cambridge University Press, Jnl. Soc. Pol. 2001, 653–672. című munkájában.

kességgel bírónak tekinti-e az adott alanyt, és ha a válasz igen, abban az esetben a kettős adóztatást kizáró egyezmények előírásai lesznek az irányadók.

2. Nemzetközi adózás, adójogi konfliktusok, a kettős adóztatás konfliktusa

Az Európai Gazdasági Térség, az Európai Közösség, a NATO-tagság, az Európai Unió létrejöttével a nemzetközi gazdasági kapcsolatok dinamikája intenzívebbé vált, a személyek szabad mozgásával a más államban történő munkavállalás, a határon átnyúló munkavállalás egyre gyakoribb jelenséggé vált. Több kontinensen olyan gazdasági integrációk jöttek létre, amelyek a közös piac és a vámunió létrehozását tűzték ki célul. Európában a gazdasági integráció és a vámunió létrehozását később a munkaerő szabad áramlása és a tőkeáramlás követte.

Ez magával hozta az olyan határokon átnyúló nemzetközi adójogi kérdéseket, amelyek gátolhatják a nemzetközi gazdasági kapcsolatok alakulását és fejlődését. Az államok nemzeti adórendszerei összetett szabályozáson alapulnak és számos esetben eltérést tartalmaznak. Az Európai Unió szintjén sem alakítható ki egységes adóügyi szabályozás, az adórendszerek közelítése érdekében az EUMSZ.-ben is megfogalmazásra kerültek célkitűzések, ezek megvalósítására adóügyi irányelveket és ajánlásokat fogadtak el. Az adóharmonizáció kérdése már 1951-ben az Európai Szén- és Acélközösséget létrehozó szerződés aláírásakor is felmerült, fejlődésének irányát azóta számos egyezmény, ajánlás és irányelv érintette.¹⁹

Nem csupán az adónemek sokszínűsége, vagy azok mértéke tér el nemzeti szinten, az adó megfizetése alóli mentességek, illetve adókedvezmények tekintetében is államonként egyedi szabályozás került kialakításra. Ezek az eltérések sok esetben jelentős adójogi konfliktusokhoz vezetnek, mint például az alacsonyabb mértékű adókulcs alkalmazása, vagy éppen a lényegesen magasabb adómértékek – az egyes adónemekben belül a hasonló adójogi szabályozás is ugyanúgy eredményezhet nemzetközi konfliktust.²⁰

2.1. Kettős adóztatás

A határokon átnyúló munkavállalás fogalmához és a személyek szabad mozgásához kapcsolódóan érintenünk szükséges a kettős adóztatás kérdéskörét. Kettős adóztatás esetén előfordulhat, hogy az adófizetőre vonatkozóan két állam is gyakorolni kívánja az adókiivetési és adóbeszedési jogot. Ezzel ellentétes oldalon megjelenhet az adókikerülés jelensége is.²¹

¹⁹ KUCSMA Luca: *Adójogi harmonizáció az Európai Unió Bírósága döntéseinek tükrében.* (szakdolgozat) Miskolci Egyetem ÁJK, Miskolc, 7.

²⁰ Ilyen a rezidencia és a forrás elv alkalmazása a tagállamokban és nemzetközi szinten is. Ld. ERDŐS Éva: *Nemzetközi adójogi konfliktusok – az adóelkerülés elleni harc kihívásai.* *Miskolci Jogi Szemle* 15. évfolyam, 2020/2. különszám, 32–34., https://www.mjsz.uni-miskolc.hu/files/13377/7_erdoseva_t%C3%B6rdelt.pdf, 2021. május 15.

²¹ FÖLDES Gábor: *Adójog.* Osiris Kiadó, Budapest, 2004, 77.

Az már idejekorán felismerésre került, hogy a kettős adóztatás akadályozza a nemzetközi kapcsolatok erősödését, ugyanakkor felerősíti az ilyen irányú adójogi konfliktusokat. „*A jelenlegi adózási körülmények között számos olyan tényező létezik, amellyel elégedetlenek lehetünk, de semmi nem vált ki olyan széles körű irritációt és bosszúságot, mint a kettős adóztatás néven ismert sajátos gonoszság*” – írta A. C. Miller tanulmányában 1902-ben az Osztrák–Magyar Monarchia és a Porosz Birodalom között megkötött kettős adóztatás megkerüléséről szóló egyezmény apropójára.²²

Számos olyan esetben, amikor egy magánszemély más állam területén vállal munkát, a nemzetközi egyezmények nemzeti jogszabályokkal való kapcsolata félreértésekhez vezethet, amely rosszabb esetben jelentős következményekkel járhat. Általánosságban elmondható, hogy a nemzetközi adózási konfliktusok az adórendszerek különbségeiből, olykor pedig azok hasonlóságaikból adódhatnak.²³

De mi is az a kettős adóztatás a nemzetközi adójogban? Erdős Éva és Kiss Lilla Nóra kiváló megfogalmazása alapján: „*A kettős adóztatás két elv egyidejű alkalmazásából eredő problémakört jelenti, nevezetesen azt, amikor a rezidencia elve és a forrás elve egyszerre jelenik meg ugyanazon adóalany ugyanazon jövedelme viszonylatában. Ez azt jelenti, hogy a személyt kettős adóztatás terheli ugyanazon jövedelem után, amelyet ugyanazon időszak alatt adóztatnak két különböző államban.*”²⁴ A szerzők ezzel párhuzamosan egy újabb jelenségre is felhívják a figyelmet: a kettős nem adóztatásra, amely adott esetben nem csupán politikai, hanem jogi problémát is generálhat.²⁵ Utóbbi problematikája azért is jelentős, mert az Európai Unió egyik fontos célkitűzése a tagállamok közötti tisztességes verseny biztosítása a torzulás elkerülésével.²⁶

A nemzetközi adójogban a kettős adóztatás tehát lényegében ugyanazon adóalany vonatkozásában, ugyanannak a jövedelemnek ugyanarra az időintervallumra vonatkozóan egyszerre két államban történő adóztatása, mely során mind a rezidencia elv, mind pedig a forrás elv érvényesül. A belföldi illetőségű adóalany külföldön megszerzett jövedelme ugyanis a forrás elve miatt fog adózni külföldön, belföldön viszont a rezidencia elve alapján adózik ugyanazon külföldön megszerzett jövedelem immár kétszeresen. A konfliktust tehát az országok közötti forrás és rezidencia elv alkalmazása és egyben összeütközése jelenti.

²² A. C. MILLER: Fiscal Reciprocity; *The Journal of Political Economy* Vol. 10, No. 2. 1902, 255. <https://www.journals.uchicago.edu/doi/10.1086/250828>, 2021.június.1.

„*There is much that is unsatisfactory in existing conditions of taxation, but it is doubtful whether there is any other thing that has given rise to such widespread irritation and annoyance as the particular evil known under the name of double taxation.*”

²³ ERDŐS Éva: Nemzetközi adójogi alapok *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica* XI, 1995, 43–57.

²⁴ ERDŐS Éva – KISS Lilla Nóra: A kettős adóztatás és a kettős nem adóztatás, mint az európai adójog új jelenségei. *Miskolci Jogi Szemle* 15. évf., 2020/1. különszám, 80.

²⁵ ERDŐS – KISS. Uo.

²⁶ EUMSZ. 106. és 107. cikk.

Az ilyen, és ehhez hasonló nemzetközi adójogi konfliktusok elkerülése érdekében nemzetközi bilaterális, országok közötti nemzetközi szerződések kötése kínál megoldást, amelyben a felek, mint országok arról rendelkeznek, hogy vitás esetben, mely állam gyakorolja az adókiivetés, illetve adóbeszedés jogát. Másik megoldási lehetőség, amikor szupranacionális hatóság rendelkezik az adóztatás kérdéséről, illetve az Európai Bíróság esetjogának alkalmazása is lehetőséget kínál a konfliktus feloldására.²⁷ Bár az adók meghatározása az állami szuverenitás központi eleme, a korábbi²⁸, illetve a folyamatban lévő kormányközi egyeztetések során is felmerülnek kérdések az Európai Unió adóharmonizációját illetően. Ilyen harmonizációs javaslat többek között a Bizottság által benyújtott a Közös konszolidált társasági adóalapot érintő javaslat, melynek értelmében az adóalap uniós szintű egységes szabályait uniós szintű, egységes adókulcs kísérné²⁹, vagy a globális minimumadó nemzetközi szintű megjelenése.³⁰

2.2. Nemzetközi egyezmények

Ahogy már a jelen tanulmányban érintettük, fő szabály szerint az Európai Unióban a tagállamok elsődleges hatáskörébe tartozó, szuverén joga az adókiivetés, azonban az eltérő adónemek és mértékek nemzetközi szinten adójogi konfliktusokat eredményeznek. Ezek elkerülésére, megoldására és/vagy mérséklésére vizsgálnunk kell az európai, illetve nemzetközi adójog rendelkezéseit. *A nemzetközi adójog tágan értelmezve a nemzeti adórendszerek által létrehozott minden olyan belső nemzeti adószabály, amelyekben megjelennek a külföldi alanyok, vagy a külföldi jövedelmek adóztatására vonatkozó szabályok, és ezek összeütközésbe kerülnek egy másik nemzet belső adójogi szabályaival. Ebben az esetben a nemzetközi adójog tulajdonképpen a belső nemzeti adórendszerek szabályaiból áll, amelyekben a külföldi jogviszony megjelenik. Mivel a nemzeti adójog a külföldi illetőségű adózóra vagy annak jövedelmére sokszor más országhoz képest azonos vagy éppen különböző elveket, szabályokat követ az adóztatásban, ez a nemzeti adószabályok összeütközéséhez, nemzetközi adójogi konfliktusok keletkeztetéséhez vezet.*³¹

²⁷ ERDŐS Éva: Nemzetközi, illetve európai adójogi konfliktusok és kezelésének módjai. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica* Tomus XXV/1., 2007, 269.

²⁸ Európai Bizottság Agenda 2000: Az erősebb és nagyobb Európáért” programcsomag 1997.

²⁹ Lásd bővebben: Luca CERIONI: The European Commission Proposal for a 3% ‘Call Rate’ as a New Suggestion for a EUCIT: An Assessment Against the Criteria for a Fair Taxation, *EC Tax Review* Volume 27, Issue 5 (2018), 237–249.

³⁰ *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti Base Erosion Model Rules: Pillar Two, Inclusive Frameworks on BEPS on 14 December 2021.* OECD G/20 Base Erosion and Profit Shifting Project <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf>, 2022. március 20.

³¹ ERDŐS Éva: Nemzetközi, illetve európai adójogi konfliktusok és kezelésének módjai. *Sectio Juridica et Politica*, Tomus XXV/1., 2007, 269.

A nemzetközi adójogon túl az Európai Unió adójogának, mint az adóharmonizáció eredményének célja a nemzeti adórendszerek különbségéből vagy éppen azonos módszerek alkalmazásából eredő adójogi konfliktusok felszámolása az egységes belső piac kialakítása és működése érdekében.³² Ez a folyamat sokszor akadályba ütközik, tekintettel arra, hogy az EK Szerződés 93. és 94. cikkének értelmében egyhangú szavazás szükséges olyan irányelvek meghozatalához, amelyek az adók harmonizációjára és az egységes belső piac működésére vonatkoznak.³³ Jelenlegi számolás szerint az EUMSZ 113. és 115. cikke fekteti le ezeket a szabályokat. Az Európai Unió az államok szuverén adókiivetési és beszedési jogát nem befolyásolhatja (a tagállamok nemzeti adójogába történő beavatkozást az érintett államok részéről érthetően ellenállás kísérik), ugyanakkor az egységes belső piac működése érdekében, a kettős adóztatás elkerülésére harmonizációs eszközök alkalmazása megfigyelhető.³⁴ Fentiek fényében az európai adójogot felfoghatjuk a nemzetközi adójog azon eszközeinek, amellyel a tagállami adójogszabályok összeütközéseit próbálja feloldani az adóharmonizáció eszközeivel.³⁵

Az európai és nemzetközi adójog célja tehát nem a nemzeti adópolitikákba történő beavatkozás, hanem azok összeütközéséből és átfedéséből eredő érdekütközések feloldása.

2.3. A kettős adóztatás elkerülésére kötött nemzetközi egyezmények

Nem csupán az Európai Unión belül, hanem nemzetközi szinten is jellemző, hogy két ország a kettős adóztatás elkerülése érdekében bilaterális egyezményeket köt, melyek előmozdítják mind a gazdasági, mind pedig a diplomáciai kapcsolataikat.³⁶ A személyek szabad mozgása, illetve a határon átnyúló munkavégzések még inkább előmozdították az ilyen kétoldali (bilaterális) egyezmények létrejöttét. Ezek a megállapodások a bevételek szerződő felek közötti megosztásán túl azt határozzák meg, hogy olyan esetekben, amikor egy multinacionális vállalat egyes szervezeti országhatáron kívül helyezkednek el, az adóztatás joga mely államot illeti meg.

³² ERDŐS Éva: Az európai adóharmonizáció, mint a káros adóverseny elleni fellépés. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica* Tomus XXX/1., 2012, 256.

³³ EK Szerződés 93. és 94. https://gvh.hu/pfile/file?path=/jogi_hatter/eu_piacra_iranyado_szabalyozas/europai_unios_versenyjog/kozossegi_versenyjog/jogi_euszab_EU_szerzodes_m.pdf&inline=true, 2021. június 1. Jelenlegi számolás szerint az EUMSZ 113. és 115. cikke fekteti le ezeket a szabályokat.

³⁴ Bővebben: Az adóharmonizáció módszereiről lásd még: ÖRY Tamás: *Adóharmonizáció az Európai Unióban*. Magyar Köztársaság Külügyminisztériuma, <http://www.bmeip.hu/download/engemiserint/Adoharmonizacio%20az%20EUban.pdf>, 2021.május 12., 8–17.

³⁵ ERDŐS: *Nemzetközi, illetve európai adójogi konfliktusok...*, 270.

³⁶ Tomas BALCO: Mapping of Double Taxation Treaties (DTTs) of selected Central and Eastern European (CEE) countries with primary focus on treaties with developing countries, Glopolis, 2017 https://glopolis.org/site/assets/files/1122/report_dtts-in-cee-final2.pdf, 2021.június 1.

A kettős adóztatás elkerülése tárgyában kötött egyezmények eltérést mutathatnak, ugyanakkor alapjaiban követik a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) által kiadott Modellegyezményt, amely döntő szerepet játszik a határokon átnyúló kereskedelem és befektetések adózási akadályainak felszámolásában. Ez a „mintaegyezmény” az alapja a kétoldalú adóügyi egyezményeknek, az államok közötti tárgyalásoknak, amelyek egyik alapvető célja az üzleti vállalkozások támogatása, miközben segítenek megakadályozni az adóelkerülést. Az OECD-modell eszközként szolgál a nemzetközi kettős adóztatás területén felmerülő leggyakoribb problémák egységes rendezésére is. Természetesen az OECD-modell folyamatos felülvizsgálatot igényel a globális gazdaság fejlődésével összefüggésben felmerülő új adózási kérdések kezelésére.³⁷

A kétszeres adóztatás elkerülését célzó OECD Egyezmény, és az az alapján megkötött kettős adóztatást elkerülő, országok közötti egyezmények azzal a céllal jöttek létre, hogy eszközt teremtsenek a nemzetközi kettős adóztatást érintően felmerült problémák egységes rendezéséhez.

A szerződő felek számára ezek az egyezmények egyszerűbbé teszik a külföldi befektetésekkel járó adminisztratív terheket, és megkönnyítik az áruk és szolgáltatások áramlását a szerződött államok között.³⁸

Az OECD Modellegyezmény a kettős adóztatás elkerülésére két fő módszert tartalmaz: egyik megoldás a mentesítés módszere³⁹, a másik lehetőség pedig a beszámítás módszere.⁴⁰ Az első metódus esetén a külföldön szerzett jövedelem nem képezi az adóalap részét, azután adózni nem kell (tehát adóalap szinten kezeli a problémát), másik módozat esetén a külföldön szerzett jövedelem a belföldi adóalap része, azzal a kitételrel, hogy a már külföldön megfizetett adó mértékével csökkenteni szükséges a belföldön keletkezett adófizetési kötelezettség mértékét, vagyis a befizetendő adó szintjén biztosítja a kétszeres adózás elkerülését.

Napjainkra már a legtöbb állam között létrejött a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény, így számos kétoldalú adóegyezmény értelmében a munkavégzés helye szerinti országban fizetett adó összegét beszámítják a lakhely szerinti országban fizetendő adóba; más esetekben a munkavégzés helye szerinti országban keresett jövedelmet csakis a kérdéses ország adóztathatja meg, tehát a kérdéses jövedelem adómentességet élvez a lakhely szerinti országban.⁴¹ A kettős adóztatás elkerü-

³⁷ The OECD Model Tax Convention. <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>, 2021. május 10.

³⁸ Karl P. SAUVANT – Lisa E. SACHS: *The Effect of Treaties on Foreign Direct Investment – Bilateral Investment Treaties, Double Taxation Treaties, and Investment Flows*, (eds.: Sauvant–Karl P.–Sachs Lisa E.), Oxford University Press, 2009.

³⁹ OECD Modellegyezmény 23 A. cikk.

⁴⁰ OECD Modellegyezmény 23 B. cikk.

⁴¹ Európai Unió honlapja: *Kettős adóztatás*. https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_hu.htm, 2021. május 7.

léséről szóló egyezmények bilaterális jellegűek, kétoldalúak, Magyarország számos állammal kötött ilyen tárgyú egyezményt.⁴²

A Modellegyezmény alapján létrejött bilaterális egyezményt kötő államoknak elsősorban azt szükséges vizsgálniuk, hogy az adott ország nemzeti jogszabálya hogyan határozza meg az adóügyi illetőséget (állampolgárság, lakóhely alapján). Amennyiben több állam nemzeti jogszabálya is megállapítja az illetőséget, azt szükséges vizsgálnunk, hogy melyik országban található az adóalany lakóhelye / létérdekének központja / szokásos tartózkodási helye. Amennyiben az illetőség nem állapítható meg a fenti szempontok alapján, az adóegyezmények az állampolgárság szerint telepítik az illetőséget, illetve, amennyiben több állampolgársággal is rendelkezik a magánszemély, az illetékes hatóságok döntenek az illetőség megállapításáról.

Az adókikerülés globálisan jelentkező probléma, mely nemzetközi konfliktusok okozója is lehet. E problémák feloldása érdekében már multilaterális egyezmény is kialakításra került, amely az OECD BEPS projektben rögzített szabályokon alapul.⁴³ Hazánkban a Multilaterális Adóegyezmény az adóegyezmények végrehajtásához kapcsolódóan a 2021. évi III. törvénnyel került kihirdetésre.⁴⁴ Fontos megjegyeznünk, hogy a törvénnyel kihirdetett multilaterális egyezmény a kétoldalú egyezményekkel párhuzamosan alkalmazandó, azokat nem váltja ki.

2.4. Biztosítási jogviszony

A kettős adóztatásra irányuló egyezmények alapján megállapított illetőségen túl a munkavégzéshez kapcsolódóan külön vizsgálatot érdemel a járulékfizetés kérdésköre. A járulékfizetés a szociális biztonság egyik lényeges eleme. Az EUMSZ a mozgásszabadság kimondása mellett külön rendelkezik az uniós munkavállalók szociális biztonsági jogainak védelméről is. Az EUMSZ 48. cikke értelmében: „A Tanács a 251. cikkben megállapított eljárásnak megfelelően a szociális biztonság területén elfogadja azokat az intézkedéseket, amelyek a munkavállalók szabad mozgásának biztosításához szükségesek; e célból olyan eszközrendszert hoz létre, amely a migráns munkavállalók és az azok jogán jogosultak számára biztosítja

a) a különböző országok jogszabályai szerint figyelembe vehető összes időszak összevonásának a juttatásokhoz való jog megszerzése és fenntartása, valamint a juttatások összegének kiszámítása céljából;

b) a juttatások kifizetését a tagállamok területén lakó személyek számára.”⁴⁵

⁴² Magyarországnak minden európai uniós tagállammal és összesen már több, mint 80 országgal kötött ilyen egyezménye van. Lásd erről bővebben *Adóügyi tájékoztató Magyarország 2020. január 1-jétől alkalmazható adóegyezményeiről*. Nemzeti Adó- és Vámhivatal. https://nav.gov.hu/nav/ado/egyeb/map_tajekoztato.html, 2021. június 1.

⁴³ *What is BEPS?* <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>, 2021. június 7.

⁴⁴ 2021. évi III. törvény az adóalap-erózió és nyereségátcsoportosítás megelőzése érdekében hozott, adóegyezményekhez kapcsolódó intézkedések végrehajtásáról szóló Multilaterális Egyezmény kihirdetéséről.

⁴⁵ EUMSZ 48. cikk.

Az adókötelezettséghez hasonlóan a járulékfizetési kötelezettség is egy államban áll fenn, a munkát végző egy államban lehet biztosított, a társadalombiztosítási jogviszonyra egy tagállam jogszabályai alkalmazandók.

A több tagállamban tevékenységet folytató, munkát végző személy társadalombiztosítására vonatkozóan a szociális biztonsági rendszerek koordinálásáról szóló 883/2004/EK rendelet és az annak végrehajtására kiadott 987/2009/EK rendelet határoz meg szabályokat (tevékenység alatt munkavégzést, illetőleg vállalkozási tevékenységet is értünk). Az EUMSZ a szociális biztonsági koordinációról szóló 883/2004/EU rendelet a *lex domicilii* elvvel (területi elv) és a *lex patriae* elvvel (az állampolgársághoz kötöttség elve) szemben a *lex loci laboris* elvét, vagyis a munkavállalás helyének elvét irányozta elő.⁴⁶ A rendeletek kiemelt figyelmet fordítanak az egyenlő bánásmód követelményének teljesítésére.⁴⁷

A szociális biztonság biztosítása a munkavállalók szabad mozgásával egyidejűleg hangsúlyos kérdéssé vált, mely kérdésre az egyes államok bilaterális, illetve multilaterális egyezményekkel kívántak megoldást nyújtani. A bilaterális megállapodások a legtöbb esetben hűen tükrözik a két állam között fennálló, migrációból eredő problémákat. A bilaterális egyezmények lehetnek szociális biztonsági egyezmények, szociálpolitikai egyezmények, illetve egészségügyi együttműködési egyezmények. (Az Európai Unió tagjainak nem szükséges ilyen egyezményeket kötniük, hiszen az EU jogforrásai alapvetően biztosítják a személyek szabad áramlásának jogát és szabályozzák a tagállamok közötti mozgásból eredő kérdéseket.)

A multilaterális (többoldalú) koordinációs egyezményeket általában nemzetközi szervezetek alkotják meg, az egyes tagállamoknak pedig lehetőségük nyílik arra, hogy ezekhez a multilaterális egyezményekhez csatlakozzanak, ratifikáció útján. Kiemelkedő szerepe van a szociális jogok vonatkozásában az Egyesült Nemzetek Szervezetének.⁴⁸

Összefoglaló gondolatok

Vitathatatlan, hogy az adózást és járulékfizetést illetően számos nemzetközi konfliktus alakulhat ki. A nemzetközi adójog indukálja ezeket a nemzetközi adójogi konfliktusokat, amelyet tovább fokoz a digitális vállalkozások és szolgáltatások, a digitális munkavégzés elterjedése, és azok fokozott adókikerülési szokásai: többek között az ír adóhatóság által a Nemzeti Adó- és Vámhivatalnak megküldött adatok

⁴⁶ HUNGLER Sára – GELLÉRNÉ LUKÁCS Éva – PETROVICS Zoltán-DUDÁS Katalin: *Az Európai Unió szociális és munkajoga*. ELTE Eötvös Kiadó Kft., Bp., 2020, 76.

⁴⁷ 883/2004/EK rendelet 4. cikk, Egyenlő bánásmód. E rendelet eltérő rendelkezései hiányában az e rendelet hatálya alá tartozó személyeket bármely tagállam jogszabályai szerint ugyanolyan jogok illetik meg, és ugyanolyan kötelezettségek terhelik, mint az adott tagállam állampolgárait.

⁴⁸ HAJDÚ József – BERKI Gabriella – ÁCS Vera – JANINÉ LADOS Dóra: *Szabad mozgás és az Európai Unió szociális joga*. Képzési anyag, 2015, 37–61.

szerint az Airbnb-hálózat magyar szállásadói adóbevallásaikban jóval kisebb összeget ismernek be.⁴⁹

A technológiai fejlődés és a digitalizáció térnyerésével egy új világ kezdődött, a digitalizáció újrendezi a gazdasági, politikai, társadalmi viszonyokat, az egyes országok, ágazatok, szakmák súlyát és szerepét.⁵⁰ A hazai és külföldi adóhatóságok számos eszközt bevetnek a feketegazdaság visszaszorítása érdekében, melynek fő céljai szintén az adóelkerülés; az egyes adó- és pénzügyi szabályozások be nem tartása és egyéb adminisztrációs előírások elkerülése, amely nemzetközi szinten is számos problémát generálhat.

Az európai adójog célja a tagországok közötti adójogi konfliktusok feloldása és a versenytorzító és diszkriminatív adóztatás megszüntetése, a versenysemlegesség elősegítése az egységes belső piac működésének megteremtése érdekében. A konfliktusfeloldás eszközei: az európai adójog elsődleges jogforrásai, az ezeken alapuló intézkedései a Bizottságnak, és a másodlagos jogforrások, valamint a soft law dokumentumok: a Code of Conduct (az Üzleti Adózás Magatartási Kódexe), az OECD BEPS Akcióterve, a Tanács ATAD irányelve, a Bizottság fellépése a versenyjogi szabályok alapján, a jogellenesen nyújtott adóelőnyök, állami támogatások ellen, és a további irányelvjavaslatok, mint a KÖTA, valamint az átlátható digitális adóztatás irányelv javaslata, a digitális jelenlét adózására tett javaslat.⁵¹

Az adóügyi konfliktusok, mint az adókikerülés, kettős adóztatás vagy éppen kettős nem adóztatás problémája általános, nemzetközi szintű jelenség, mely ellen a fellépés ugyancsak nemzetközi érdekként jelentkezik. Bár az OECD Modellegyezménye nem rendelkezik kötelező jogi erővel, mégis hatást gyakorol az államok belső pénzügyi és adójogi területének formálására, az országok között kötött kétoldalú nemzetközi egyezmények kialakítására és államok együttműködésére az adókikerülés és a kettős adózással szembeni fellépés kapcsán. Mint nemzetközi szervezet azért is jelentős, mert nem kizárólag a részes tagállamok számára, hanem globális szinten nyújt iránymutatást és támogatást, amelyet az Európai Unió jogalkotása is tükröz.⁵² Legújabb példa erre a globális minimumadó bevezetésének terve 2023 után, melyről az OECD Egyezményt 137 állam írta alá, köztük Magyarország is 2021. október 8-án. Az OECD kétpillérű globális minimumadója a multinacionális társaságok adózását érinti, és a társasági adóra van ugyan hatással az egységes 15%-os társasági adó bevezetésével, jelentősége igen nagy a vállalkozások kettős adóztatásának felszámolása és az adóelkerülés elleni harc eszközeinek növelésé-

⁴⁹ *Uber, Airbnb: Csak futnak a jogászok a fejlődés után.* https://piacesprofit.hu/kkv_ceg_blog/uber-airbnb-csak-futnak-a-jogaszok-a-fejlodes-utan/, 2019. szeptember 15.

⁵⁰ KALTENECKER Szilárd: *A digitális gazdaság adóztatása.* BA/BSc-szakdolgozat, 2018, BCE, 8.

⁵¹ ERDŐS: Nemzetközi adójogi konfliktusok..., 41. Ezek az eszközök az adóelkerülés ellen ható eszközöket jelentik.

⁵² GUBACSI Bernadett nyitóelőadása a XII. Nemzetközi Adókonferencián. Penta Unió Oktatási Centrum, <https://www.penta.hu/blog/xii-nemzetkozi-adokonferencia-3-resz>, 2021. június 8.

ben, ezért az EU Tanácsa is már kész irányelvjavaslatot terjesztett elő, melynek elfogadása előtt állnak a tagállamok.⁵³ A magánszemélyek foglalkoztatásához kapcsolódó kettős adóztatás felszámolásához pedig továbbra is a bilaterális egyezményeken keresztül vezet az út a rezidencia és a forrás elv ütközésének a feloldásával.

Felhasznált irodalom

- [1] A. C. MILLER: Fiscal Reciprocity. *The Journal of Political Economy* Vol. 10, No. 2, 1902, 255, <https://www.journals.uchicago.edu/doi/10.1086/250828>, 2021. június 1.
- [2] COM(2021)823: *Proposal for a Council Directive on Ensuring a global minimum level of taxation for Multinational Groups in the Union*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/HIS/?uri=COM:2021:823:FIN>, 2022. március 20.
- [3] CSÜRÖS Gabriella: *Az Európai Unió, mint regionális gazdasági integráció egyes pénzügyi jogi aspektusai*. PhD-értekezés, Miskolci Egyetem, 2012.
- [4] ERDŐS Éva: Nemzetközi adójogi alapok. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica* XI/1995, 43–57.
- [5] ERDŐS Éva: Az adó fogalma. In: *Pénzügyi jog. Adó – illeték – vám és jövedéki jog*. (szerk.: Kalas Tibor) Bíbor Kiadó, Miskolc, 1999, 13–17.
- [6] ERDŐS Éva: A pénzügyi jog fejlődési tendenciái. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica* Tomus XXII. 2004, 213–230.
- [7] ERDŐS Éva: Nemzetközi, illetve európai adójogi konfliktusok és kezelésének módjai. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica* Tomus XXV/1. 2007, 267–287.
- [8] ERDŐS Éva: Az európai adóharmonizáció, mint a káros adóverseny elleni fellépés. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica* Tomus XXX/1. 2012, 255–270.
- [9] ERDŐS Éva: Nemzetközi adójogi konfliktusok – az adóelkerülés elleni harc kihívásai. *Miskolci Jogi Szemle* 15.évfolyam, 2020/2. különszám, 32–44.
- [10] ERDŐS Éva – KISS Lilla Nóra: A kettős adóztatás és a kettős nem adóztatás, mint az európai adójog új jelenségei. *Miskolci Jogi Szemle* 15. évf., 2020/1. különszám, 80.
- [11] *Agenda 2000 – „Az erősebb és nagyobb Európáért” programcsomag*. Európai Bizottság, 1997.
- [12] FÖLDES Gábor: *Adójog*. Osiris Kiadó, Budapest, 2004.

⁵³ COM (2021) 823: Proposal for a Council Directive on Ensuring a global minimum level of taxation for Multinational Groups in the Union, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/HIS/?uri=COM:2021:823:FIN>, 2022. március 20.

- [13] GUBACSI Bernadett nyitóelőadása a XII. Nemzetközi adókonferencián. Penta Unió Oktatási Centrum. <https://www.penta.hu/blog/xii-nemzetkozi-adokonferencia-3-resz>, 2021. június 8.
- [14] HAJDÚ József – BERKI Gabriella – ÁCS Vera – JANINÉ LADOS Dóra: *Szabad mozgás és az Európai Unió szociális joga*. Képzési anyag, 2015, 37–61.
- [15] HUNGLER Sára – GELLÉRNÉ LUKÁCS Éva – PETROVICS Zoltán – DUDÁS Katalin: *Az Európai Unió szociális és munkajoga*. ELTE Eötvös Kiadó Kft., Bp., 2020.
- [16] Irene DINGELDEY: European Tax Systems and their Impact on Family Employment Patterns. *Journal of Social Policy* 30 (4), 2001, 653–672.
- [17] KERTÉSZ Gábor: *Pénzügyi jogi alapismeretek*. Kézirat, Budapest, 2009. <http://www.nemokap.hu/jogi/4fe/pjkg.pdf>, 2021. május 10.
- [18] Luca CERIONI: The European Commission Proposal for a 3% ‘Call Rate’ as a New Suggestion for a EUCIT: An Assessment Against the Criteria for a Fair Taxation. *EC Tax Review* Volume 27, Issue 5, 2018, 237–249.
- [19] *Magánszemélyek külföldről származó jövedelmének adóztatása*. Nemzeti Adó- és Vámhivatal 4. számú információs füzet. http://www.nav.gov.hu/data/v4_magansz_kulf, 2021. április 10.
- [20] *Adózói tájékoztató Magyarország 2020. január 1-jétől alkalmazható adóegyezményeiről*. Nemzeti Adó- és Vámhivatal. https://nav.gov.hu/nav/ado/egyeb/map_tajekoztato.html, 2021. június 1.
- [21] *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti Base Erosion Model Rules: Pillar Two, Inclusive Frameworks on BEPS on 14 December 2021*. OECD G/20 Base Erosion and Profit Shifting Project. <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf>, 2022. 03. 20.
- [22] *OECD Model Tax Convention*. <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>, 2021. május 10.
- [23] ÓRY Tamás: *Adóharmonizáció az Európai Unióban*. Magyar Köztársaság Külügyminisztériuma, <http://www.bmeip.hu/download/engemiserint/Adoharmonizacio%20az%20EUban.pdf>, 8–17. 2021. május 12.
- [24] Karl P. SAUVANT – Lisa E. SACHS: *The Effect of Treaties on Foreign Direct Investment – Bilateral Investment Treaties, Double Taxation Treaties, and Investment Flows*. (szerk: Sauviant– Karl P.–Sachs Lisa E.), Oxford University Press, 2009.

-
- [25] SZILOVICS Csaba: *Kézikönyv a Pénzügyi jog tanulásához*. <https://pea.lib.pte.hu/bitstream/handle/pea/23111/szilovics-csaba-kezikonyv-a-penzugyi-tanulmanyozasahoz-pecs-2018.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, 2022. február 20.
- [26] Tomas BALCO: *Mapping of Double Taxation Treaties (DTTs) of selected Central and Eastern European (CEE) countries with primary focus on treaties with developing countries*, Glopolis, 2017, https://glopolis.org/site/assets/files/1122/report_dtts-in-cee-final2.pdf, 2021. június 1.
- [27] *Uber, Airbnb: csak futnak a jogászok a fejlődés után*. https://piacesprofit.hu/kkv_cegblog/uber-airbnb-csak-futnak-a-jogaszok-a-fejlodes-utan, 2019. szeptember 15.
- [28] *What is BEPS?* <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>, 2021. június 7.