



Pázmány Law Working Papers

2014/32.

Szlifka Gábor
Adójogi változások nemzetközi
visszhangja

Pázmány Péter Katolikus Egyetem
Pázmány Péter Catholic University Budapest
<http://www.plwp.jak.ppke.hu/>

Adóügyi területen ugyan rendszerszintű átalakításra nem került sor, az utóbbi években új adónemek kerültek bevezetésre, illetve a meglévő és működő adónem szabályozásába jelentős módosítások kerültek beépítésre. Ennek a rövid tanulmánynak a célja annak bemutatása, hogy a nemzetközi szinten ezen változások – legalábbis amelyek nemzetközi bíróságok elé kerültek – mennyire állták ki a jogszerűség próbáját. A kormányzati adópolitika, egészen pontosan a befolyásolni szándékozott társadalmi jelenségek szabályozási szándéka, valamint ennek a jogszabályokban megnyilvánuló implementációja sok esetben nem találkozik a nemzetközi vagy európai jogalkotás alapelveivel. Ebből a sorból kívánok mondhatni önkényesen kiragadni négy, jogi szempontból is figyelmet érdemlő intézkedést a 2010-es kormányzati ciklus időszakából, olyan változtatásokat, amely a jogászai közvélemény számára sem ismeretlenek.

Az adórendszerünk egészét illetően mindig a legfontosabb célkitűzés a versenyképesség és az egyszerűség előmozdítása. Természetesen arra kérdésre nem lehet minden adónemre és intézkedésre vonatkozóan érvényes egyértelmű választ adni, hogy hatékonyabbá és versenyképesebbé vált volna az adórendszer. Ezt ezért meg sem kíséreltem. Egy következtetést azért le lehet vonni, mégpedig azt, hogy kiszámíthatóbb és egyszerűbb biztosan nem lett. A megszűnő adónemeket is figyelembe véve több közteher van jelenleg érvényben, mint 2010-ben, az adminisztráció pedig lényeges változást nem hozott.

A versenyképességet kétségtelenül pozitív irányba mozdító intézkedés volt a társasági adó alsó kulcsának kiterjesztése 500 millió forintos adóalapig. Ez a régióban a legalacsonyabb kulcs.¹

Meg kell említeni azt a talán nem csak a régiókra érvényes folyamatot is, miszerint az adóztatás egyre inkább a fogyasztási, közvetett típusú adók felé tolódik a jövedelemadókról. Személyes gondolatom ezzel a ténnyel kapcsolatban az, hogy ez inkább a fejlődő adómorállal rendelkező államokra igaz. Ez Magyarország részéről is egy logikus lépés volt, ezért került sor például az általános forgalmi adó emelésére², valamint a jövedéki adó mértékének emelésére bizonyos jövedéki termékek esetében.

Nézzünk meg most néhány olyan kormányzati intézkedést, amelyek az adójog területén rendhagyónak mondhatóak és jogi szempontból is gazdag utóélettel rendelkeznek.

1. Átalakítás a társadalombiztosításban

A Tbj.³ egyik alapelve, hogy a kötelező társadalombiztosítás rendszerében a biztosított az egyéni felelősség elvének megfelelően, a törvényben meghatározott járulékfizetési kötelezettség alapján szerezhet jogot saját maga és törvényben meghatározott hozzátartozója javára az egyes társadalombiztosítási ellátásokra. A társadalombiztosítás rendszerében tehát a befizetéssel jog keletkezik az ellátások igénybevételére, ennek a jognak az elvonása – jogszerűen – nem lehetséges.

A törvény másik alapelve ugyanakkor kimondja, hogy a társadalmi szolidaritás elvének megfelelően – a szociális biztonsághoz, a testi és lelki egészséghez való jog érvényesítése,

¹ Szlovákiában a társaságok adókulcsa 14 %, Csehországban 19 %, Lengyelországban szintén 19 %, Ausztriában 25 %, Romániában 16 %, az újonnan csatlakozott Horvátországban 20 %, egyedül a nem uniós Montenegró rendelkezik alacsonyabb adókulccsal, 9 %-kal

² Magyarország így a 27 %-os adókulccsal az Unió első helyére lépett elő

³ 1997. évi LXXX. törvény a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről (Tbj.) 2. § (3) bekezdés

valamint az egységes állami nyugdíjrendszer fenntartása érdekében – törvény a társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak költségvetését egészben vagy részben megfelelő olyan fizetési kötelezettséget is megállapíthat, amelynek megfizetése társadalombiztosítási ellátásra való jogot nem keletkeztet⁴.

Adójogi szempontból a társadalombiztosítás nyugdíjágazatában került sor az első nagy lényegi fordulatra.

A nyugdíjbiztosítási rendszerben elvégzett rendszer-átalakítás következményeként 2012. január 1-jétől a munkáltatót terhelő 27 százalékos társadalombiztosítási járulékot felváltotta a 27 százalékos mértékű szociális hozzájárulási adó. Ez a nyugdíjbefizetéseket érintette nagyobb mértékben, hiszen a munkáltatói nyugdíjjárulék aránya (24 %) tette ki ezen befizetések oroszlánrészét.

Az új adónemet bevezető törvény⁵ alapján a szociális biztonsághoz, valamint a testi és lelki egészséghez való jog érvényesítését szolgáló egyes szociális ellátások fedezetéhez, továbbá az egységes állami nyugdíjrendszer fenntartásához szükséges államháztartási források biztosítása céljából az adóból származó államháztartási bevétel a központi költségvetésről szóló törvényben meghatározott arányok szerint megoszlik a társadalombiztosítás egyes pénzügyi alapjai és a törvényben meghatározott elkülönített állami pénzalap költségvetése között.

Rendkívül fontos alapvetése a jogszabálynak, hogy az adó megfizetése államháztartási forrásból fedezett ellátásra (ideértve különösen a társadalombiztosítási ellátást és az álláskereső ellátást), vagy államháztartási forrásból folyósított támogatás igénybevételére való jogot nem keletkeztet, valamint az adó alapja és összege az ilyen ellátás, illetőleg támogatás összegét nem befolyásolja.

A befizetett adó tehát ellátásra nem jogosít, így teljes mértékben az állam szabályozó hatalmán múlik, hogy mely ellátásra kit tesz jogosulttá. Ezzel az intézkedéssel mindenképpen kimondható, hogy az állam ellátási kötelezettsége és az egyén ellátási igénye a ténylegesség mellett jogi szempontból is távol került egymástól.

Ennek a radikális átalakításnak a sarokpontja volt az, hogy mi történik a magánnyugdíj-pénztári tagokkal, szereznek-e nyugdíjjogosultságot vagy sem az általuk fizetett nyugdíjjárulék fejében. A munkavállalók által fizetendő járulék megmaradt, ebben nem történt változás a jogosultságszerzést illetően.

A társadalombiztosítási nyugellátásról szóló törvény⁶ 1. számú melléklete – amely 2010. december 22-én lépett hatályba – a 2010. október 1. és 2011. november 30. közötti időszak kivételével lényegében elvette volna a magánnyugdíj-pénztári tagok állami nyugdíjjogosultságát teljesen mértékben. Ez egy egyértelmű aszimmetrikus, egyenlőtlen helyzetet eredményezett volna a maradók és az állami rendszerbe visszalépők között, hiszen a magánnyugdíj-pénztári tagok is ugyanúgy fizették volna a nyugdíjjárulékot ellátásra való jogosultság nélkül.

A Magyar Helsinki Bizottság az Alkotmánybíróságnál indítványozta, hogy az semmisítse meg a azon új jogszabályi rendelkezéseket, amelyek lehetővé tennék a magánnyugdíj-vagyon államosítását. Az indítványozó az érvelését elsősorban a hátrányos megkülönböztetés tilalmára alapozta, mivel az

⁴ Tbj. 2. § (6a)

⁵ 2011. évi CLVI. törvény egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról

⁶ 1997. évi LXXXI. törvény a társadalombiztosítási nyugellátásról (Tny.)

inkriminált jogszabály „alkotmányosan homogén csoportba tartozó személyekből két csoportot képezett, s a két csoport tagjait eltérő jogokkal ruházta fel.”⁷

A sokakat negatívan érintő jogi helyzet megoldásaként 2012.07.16-án kihirdetésre került a az Európai Unió tisztviselőinek és más alkalmazottainak nyugdíjbiztosítási átutalásáról és visszautalásáról, valamint egyes nyugdíjbiztosítási tárgyú és más kapcsolódó törvények módosításáról szóló 2012. évi CXII. törvény, így a Tny. 2013.01.01-től módosult.

Ennek megfelelően a 2010. szeptember 30-át követő időszakra az öregségi nyugdíj kiszámításánál a magán-nyugdíjpénztári tagok is a teljes összegű, 100% mértékű ellátásra szereznek jogosultságot. Tegyük hozzá azt is, hogy a társadalom ekkor már visszavonhatatlanul döntött a maradásról vagy nem maradásról, akiket ez a törvénymódosítás érintett, azok a magánnyugdíj-pénztári tagságot választották az ismert ódium ellenére is.

A 2010. szeptember 30-át megelőző szolgálati időben eltöltött évekre továbbra is érvényben marad az a szabály, hogy az ellátás mértéke a 0,75-ös szorzószámmal korrigálva kerül kiszámításra. Ez azonban a magánnyugdíj-pénztári megtakarítást is figyelembe véve méltányos.

Ebben a küzdelemben a kormányzat – talán érezve a súlyosan méltánytalan szabályozás súlyát – visszavonulót fűjt, bár hozzá kell tenni azt is, hogy mindezt azután tette, miután az érintettek túlnyomó többsége a korábbi szabályozás ismeretében mondott le megtakarításairól.

2. Jövedelemadók

2.1. Különadó

Az egyes állami forrásból (állami, önkormányzati, közalapítványi forrásból) származó végkielégítéseket sújtó adót eredetileg 2010. január 1-jétől megszerzett jövedelmekre kellett alkalmazni. Ez az időpont nyilvánvalóan megelőzte a törvény hatályba lépését (2010. október 1.)

Az egyes gazdasági és pénzügyi tárgyú törvények megalkotásáról, illetve módosításáról szóló 2010. évi XC. törvény II. Fejezete, valamint az egyes gazdasági és pénzügyi tárgyú törvények megalkotásáról, illetve módosításáról szóló 2010. évi XC. törvény módosításáról szóló 2010. évi CXXIV. törvény alkotmányosságáról az Alkotmánybíróság első alkalommal 2010. október 26-án döntött⁸.

Fontos körülmény, hogy időközben az akkor még hatályban lévő Alkotmány közteherviselésre vonatkozó szabálya kibővült és lehetővé tette bizonyos jó erkölcsbe ütköző jövedelmek esetében a visszamenőleges adóztatást.

A hivatkozott határozatban „az Alkotmánybíróság megállapította, hogy a különadóról szóló törvény visszaható hatálya nemcsak a jó erkölcsbe ütköző módon juttatott jövedelmekre vonatkozik, hanem olyan jövedelmekre is, amelyek törvényi előírás alapján, alanyi jogon járnak.” Emiatt megállapításra került, hogy a vitatott törvényi rendelkezés túlmutat az alkotmányos felhatalmazáson.

Az országgyűlés és az Alkotmánybíróság csatája ezzel még nem ért véget.

⁷ http://helsinki.hu/wp-content/uploads/Helsinki_Bizottsag_AB_inditvany_manyp_2011_03.pdf

⁸ 184/2010. (X. 28.) AB határozat, ABH 2010, 900.

Az Országgyűlés ezt követően módosította az Alkotmánybíróság hatáskörére vonatkozó szabályokat, módosította a közteherviselési kötelezettséget meghatározó alkotmányi rendelkezést és újraalkotta a különadót.

Az Alkotmány 32/A. §-a az alábbiak szerint került módosításra.

A 32/A. § (2) bekezdése szerint „a költségvetésről, a költségvetés végrehajtásáról, a központi adónemekről, illetékekről és járulékokról, a vámokról, valamint a helyi adók központi feltételeiről szóló törvényeket az Alkotmánybíróság akkor vizsgálhatja felül, ha az erre irányuló indítvány az alkotmányellenesség okaként kizárólag az élethez és emberi méltósághoz való jog, a személyes adatok védelméhez való jog, a gondolat, lelkiismeret és vallás szabadsága, vagy a magyar állampolgársághoz kapcsolódó 69. § szerinti jogok sérelmét jelöli meg, és nem tartalmaz egyéb okot.”

A különadót újraszabályozó törvény azonban már nem csak az adóévre, hanem az azt megelőző ötödik adóévtől kezdődően ír elő adókötelezettséget. Felmerült tehát az a kérdés, hogy a korábbinál sokkal szűkebb mozgástér mire lesz elég az Alkotmánybíróság részéről.

A különadó alaptörvénybe ütközését kimondó alkotmánybírósági határozat⁹ kinyilvánította, hogy „az Alkotmánybíróság gyakorlata értelmében a tág, alkotmányjogi értelemben vett tulajdon közjogi korlátai közé tartozik a közterhekhez való arányos hozzájárulási kötelezettség [17/1999. (VI. 11.) AB határozat, ABH 1999, 131, 134.]”

Az Alkotmánybíróság által levont következtetések röviden az alábbiak szerint foglalhatóak össze:

- A bevallással lezárt időszakban az adóztatott ügyletek is lezárulnak, nincs azonban akadálya az adóév közben alkotott szabályoknak, ha annak alkotmányosan indokolható oka van.
- A visszaható hatályú jogalkotás nem az emberi méltóságot, hanem a jogbiztonságot sérti.¹⁰
- A különadó visszaható hatálya mindenkire vonatkozik, ezért nem teszi lehetővé az egyediesítést.¹¹
- A magánszemély cselekvési autonómiájának anyagi alapját az adó mértéke és időbeli hatálya együttesen súlyosan sértheti vagy veszélyeztetheti.

A logikai levezetés és elvi állásfoglalása alapján osztom Dr. Kiss László alkotmánybíró párhuzamos indokolásában foglaltakat, miszerint a 2010-es esztendőre vonatkozó adó az adóalanyok cselekvési autonómiáját ugyanúgy sérti, mint a 2005. január 1. és 2009. december 31-e között különadóval sújtottaké. Az év közbeni, jövedelemszerzést követő módosítás is visszamenőleges hatályúnak minősül, az adóalany számára ezért nem kiszámítható.

⁹ 37/2011. (V. 10.) AB Határozat, ABH 2011, 225.

¹⁰ „Az emberi méltóság védelméhez való jog sérelme azonban nem állapítható meg pusztán azon az alapon, hogy a törvény az adott adóévben az adóévre vagy az azt követő bevallás időszakára ír elő kötelezettséget, és nem az adókötelezettség keletkezésének az időpontját veszi figyelembe. A bevételnek a különadó alapjába nem tartozó részére (2 és 3,5 millió forint) és az adóéven belüli törvény módosításra, emiatt a bevétel megszerzése óta eltelt viszonylag rövid időre tekintettel nem állapítható meg általánosságban az egyéni körülmények olyan mértékű elnehezülése, amely az emberi méltóság védelméhez való jog sérelmét felvethetné.” 37/2011. (V. 10.) AB Határozat, ABH 2011, 241

¹¹ „Bevallással lezárt adóévre szóló adókötelezettségnek az adóalanyokra hátrányos megváltoztatása azt jelenti, hogy a súlyosabb kötelezettség teljesítése az adóalanyok nemcsak a jövedelmét, hanem a vagyoni, jogszerűen szerzett tulajdonát, vagyis cselekvési autonómiája anyagi alapját is megterheli.” [37/2011. (V. 10.) AB Határozat, ABH 2011, 245]

Ehhez csatlakozik Dr. Lévay Miklós alkotmánybíró is párhuzamos indokolásában, szerinte nincs olyan alkotmányosan elfogadott ok, ami az év közbeni adómódosítást indokolná. Véleménye kiterjed a különadó egy más dimenziójára is, álláspontja szerint a különadó stigmatizáló jellegű, „a 98%-os mérték a jogalkotó szándékától függetlenül is prejudikál. Azt a képzetet kelti, hogy a jövedelem jogosultja a társadalom értékítélete szempontjából jogosulatlanul jutott a közsférából való távozásával összefüggő jövedelemhez. A büntetés jelleget ráadásul felerősíti, hogy egyidejűleg a személyi jövedelemadó mértéke 16%-ra csökkent. A különadó mértékének büntetés jellege tehát alaptalan és megalázó.”

Említésre méltó tény, hogy a különadó nemzetközi fronton is vereséget szenvedett, mely során a végleges verdiktet az Alkotmánybíróság mondta ki a 6/2014. (II. 26.) AB határozatban.

A strasbourgi Emberi Jogok Európai Bíróságának a Kamarája¹² megállapította, hogy a törvényes végkielégítéseknél a 98%-os adómérték az I. kiegészítő jegyzőkönyv I. Cikkével (tulajdon védelme) ellentétes¹³.

Az ítélet arra a következtetésre jut, hogy a végkielégítés jogszerűen elvárt jövedelemnek tekinthető, amiért a kedvezményezett az évek során már megdolgozott. Az indoklás részletesen elemzi és górcső alá vonja a tulajdonviszonyokba közérdekből való beavatkozás mértékének a kérdését és azt az arányosság mércéjével vizsgálta.

A magyar állam az ítéletek meghozatalát követően kérte az ügyeknek a Nagykamara elé terjesztését. A Nagykamara ezt a kérelmet nem fogadta el, így a határozatok véglegessé váltak.

A nemzetközi szerződésben vállalt kötelezettség megszegése nem csupán az Alaptörvény Q) cikkének (2) bekezdésével, de a jogállamiságot biztosító B) cikk (1) bekezdésével is ellentétes. Figyelemmel arra, hogy jogszabály az Alaptörvénnyel nem lehet ellentétes [Alaptörvény T) cikk (3) bekezdés], a Q) cikk (2) bekezdésének, illetve a B) cikk (1) bekezdésének sérelme miatt a nemzetközi jogba ütköző belső jogszabályt főszabály szerint az Alkotmánybíróságnak meg kellene semmisítenie.¹⁴

¹² *CASE OF N.K.M. v. HUNGARY*, Judgement of 14 May 2013, no 66529/11

CASE OF R.Sz. v. HUNGARY, Judgement of 2 May 2013, no 41838/11

CASE OF GÁLL v. HUNGARY, Judgement of 25 June 2013, no 49570/11

¹³ „Thus, a “legitimate expectation” of obtaining an asset may also enjoy the protection of Article 1 of Protocol No. 1. Thus, where a proprietary interest is in the nature of a claim, the person in whom it is vested may be regarded as having a “legitimate expectation” if there is a sufficient basis for the interest in national law, for example where there is settled case-law of the domestic courts confirming its existence.” *CASE OF N.K.M. v. HUNGARY*, Judgement of 14 May 2013, no 66529/11, § 35.

¹⁴ „Az Alaptörvény Q) cikk (2) bekezdése azt a kötelezettséget rója az államra, hogy nemzetközi jogi kötelezettségeinek teljesítése érdekében biztosítsa a nemzetközi jog és a magyar jog összhangját. E rendelkezés megfelel az előző Alkotmány 7. § (1) bekezdésében foglalt szabálynak, ezért az Alkotmánybíróság a 13/2013. (VI. 17.) AB határozat Indokolásának [33] bekezdésében foglaltak szerint figyelembe vette az erre vonatkozó korábbi gyakorlatát. Az 7/2005. (III. 31.) AB határozatban a testület rámutatott arra, hogy a jogállamiság alkotmányos elve [Alkotmány 2. § (1) bekezdés, jelenleg: Alaptörvény B) cikk (1) bekezdés] jelenti egyrészt a jogalanyok belső jognak (az Alkotmánynak és az alkotmányos jogszabályoknak) való alávetettségét, másrészt a magyar állam által vállalt nemzetközi jogi kötelezettségeknek való megfelelést. A jogállamiság tételéhez képest az Alkotmány 7. § (1) bekezdése speciális alkotmányos rendelkezés, amely a belső jogi rendelkezések és a vállalt nemzetközi kötelezettségek egymáshoz való viszonyát rendezi. A nemzetközi kötelezettségvállalás végrehajtása (adott esetben a szükséges jogalkotási feladat teljesítése) a jogállamiságot, ezen belül a nemzetközi jogi kötelezettségek jóhiszemű teljesítését magába foglaló Alkotmány 2. § (1) bekezdéséből, valamint a nemzetközi jog és belső jog összhangját megkövetelő 7. § (1) bekezdésből fakadó köteletség, amely attól a pillanattól fennáll, amikortól a nemzetközi szerződés (nemzetközi jogi értelemben) kötelezi Magyarországot. [ABH 2005, 83, 85-87.]” 6/2014. (II.26.) AB határozat, ABH 2014, 202.

Konklúzióként az Alkotmánybíróság a már hatályban nem lévő szabály alkalmazási tilalmáról hozott döntést.

A jogalkotó mondhatni korrigálta az ítélet alapján a szankciójellegű adó mértékét, melynek alapján az újraszabályozott különadó mértéke 2013. december 31-től 75 %. Feltehető a kérdés, hogy ugyan az új kulcs nem ex tunc érvényes, de ezzel megszűnik az adó pönalizáló jellege?

2.2. Ágazati különadó

Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény rendelkezései 2013.01.01-től kerültek hatályon kívül helyezésre, gyakorlatilag három adóévet érintettek. Megjegyzem a 2010. október 1-jei hatályba lépés szintén a fent említett év közbeni módosítás egyik példája.

A törvény célja az volt, hogy az általános adófizetési kötelezettséget meghaladó közteherviselésre képes adózókra extra adókötelezettséget telepítsen, három tevékenységi körre vonatkozóan: a bolti kiskereskedelmi tevékenységre, a távközlési tevékenységre, valamint az energiaellátók jövedelemadóját fizetők által folytatott vállalkozási tevékenységre.

A törvény inkriminált 7. §-a fogalmazza meg kapcsolt vállalkozások esetében alkalmazandó számítási módot. A kapcsolt vállalkozási viszonyban álló adóalanyok adóköteles nettó árbevételét összegezni kell, majd pedig ezen összegre kell vetíteni a progresszív adómértéket az adó kiszámítása érdekében. Az egyes adóalanyok az így kiszámított adót az adóköteles árbevétel arányában viselik. A törvény ezen szabályának vonalvezetése az volt, hogy a társaságok szétválásával kikerülhető az adókötelezettség, így a költségvetésre hátrányos adóoptimalizációhoz vezethet. Ezzel a szabállyal azonban a jogalkotó más alapelvekbe ütközött.

Az Unió Bíróságának nagytanácsa által 2014. február 5-én a C-385/12. számú ügyben¹⁵, mely a Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága között folyamatban lévő perben előzetes döntéshozatalra felterjesztett ügyben született, a Bíróság kimondta ezen szabály uniós joga ütközését.

A Bíróság a konkrét jogesetet alapul véve megállapította, hogy a különadó erősen progresszív adómértékének a kapcsolt vállalkozások csoportjának teljes árbevételére történő alkalmazása folytán a belföldi adóalanyt magasabb adómérték terheli annál, mint amely a kizárólag a saját üzletei árbevételéből álló adóalap szerint alkalmazandó lenne. A Hervis álláspontja a magyar belföldi piaci viszonyokra utalt, miszerint „a versenytársaiként fellépő magyar üzletláncok által fizetendő adót az utóbbi alapon számítják, mivel azok nagyrészt franchise-rendszerben működő, jogi személyiséggel rendelkező, és nem vállalatcsoportba tartozó boltokból állnak.”

A Bíróság ítéletének¹⁶ érvelése az alábbiak szerint foglalható össze:

¹⁵ C-385/12 sz. ügy, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága* [2014] ECLI:EU:C:2014:47

¹⁶ „Az EUMSZ 49. és az EUMSZ 54. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes a bolti kiskereskedelem árbevételére kivetett adóra vonatkozó olyan tagállami jogszabály, amely e jogszabály értelmében kapcsolt vállalkozásnak minősülő, vállalatcsoportba tartozó adóalanyokat arra kötelezi, hogy árbevételüket egy erősen progresszív adómérték alkalmazása keretében adják össze, majd az így kapott adóösszeget egymás között valós árbevételük arányában osszák szét, amennyiben – és ennek ellenőrzése a kérdést előterjesztő bíróság feladata – a vállalatcsoportba tartozó és a különadó legfelső adósávjába eső adóalanyok többnyire más tagállamban székhellyel rendelkező társaságok kapcsolt vállalkozásai.” C-385/12 sz. ügy, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága* [2014] ECLI:EU:C:2014:47, 46. pont

- Az egyenlő bánásmód elvét nem csak a székhely alapján történő megkülönböztetés sérti, hanem létezhetnek annak rejtett formái is, amelyek az egyéb elhatárolási szempontok alapján ugyanezen hatással járnak.
- A törvény különbséget tesz csoporttagként működő adóalanyok és nem csoporttagként működő adóalanyok között, ami azzal a hatással jár, „hogyan hátrányos helyzetbe hozza a valamely csoporton belül más társaságokhoz kapcsolt jogi személyeket azokkal a jogi személyekkel szemben, amelyek nem képezik ilyen vállalatcsoport részét.”
- Ilyen szabály bevezetése csak „közérdeken alapuló kényszerítő indok” alapján lehetséges.
- Az ilyen típusú szabályozás ellen szól annak a bizonyított volta is, hogy a belföldön a megjelölt tevékenységet végző, vállalatcsoportba tartozó és így az erősen progresszív adó legfelsőbb sávjába eső adózók többnyire más országban székhellyel rendelkező vállalatok kapcsolt vállalkozásai. Mivel a piac felépítése ilyen típusú sajátosságokat mutat, így vitathatatlan, hogy ez a szabály hátrányosan érinti ezeket a vállalatokat a belföldi önálló, független üzleti entitásokkal szemben.

A legtöbb bírósági ítélet adó témában a hozzáadott-érték adó témakörében születik, mivel ezen adónemet érintően létezik uniós szabályozás (irányelv), a hivatkozott ítélet ezért különösen feltűnő, hiszen az alapszerződésre hivatkozással ítélte jogszerűtlennek a különadót.

3. „Pálinkaadó”

Speciálisan magyar vonatkozású ügyben született döntés 2014. április 10-én¹⁷, melyben az Európai Unió Bírósága - helyt adva a Bizottság kereseti kérelmének – elmarasztalta Magyarországot az uniós jog megsértése miatt.

Kifejezetten forradalmi szemléletű újítása volt az új kormányzatnak a vidéki pálinkafőzésre való érzékenység törvényesítése, vagyis lehetővé tette, hogy a magánfőzésben vagy bérfőzésben saját fogyasztásra előállított párlat (pálinka) 50 literig adómentes legyen. Biztosak lehetünk abban, hogy a jogalkotó ezt a szabályt igyekezett a gyakorlatban kialakult szokásokhoz igazítani, vélelmezhetően figyelembe véve az adófizetési morált is. Ezt azonban az uniós jogi háttér teljes figyelmen kívül hagyása mellett tette, holott egészen egyértelmű, félreértelmezhetetlen tilalom alá esett ez a típusú változtatás.

A kereset benyújtását természetesen a szokásos egyeztetési eljárás előzte meg, mely során Magyarország következetesen védte az adómentességet és nem adott helyt a Bizottság észrevételeinek.

Az alkoholok és az alkoholtartalmú italok jövedéki adójának alapvető szabályait két közösségi jogforrás tartalmazza: 1992. október 19-i 92/83/EGK tanácsi irányelv, amely a rendszer kialakítását, az alapvető szabályok összehangolását tartalmazza, valamint az 1992. október 19-i 92/84/EGK tanácsi irányelv, amely a jövedéki adó minimális mértékét írja elő minden alkoholtartalmú ital esetében.

Az előbbi irányelv 22. cikkének (7) bekezdése kifejezett derogációt tartalmaz Magyarország esetére: „Magyarország, Románia és Szlovákia az etilalkoholra vonatkozó normál nemzeti jövedékiadó-kulcs 50%-nál nem alacsonyabb kedvezményes jövedékiadó-kulcsot alkalmazhat a gyümölcsstermesztő háztartások által átadott gyümölcsből éves szinten tíz hektoliternél több etilalkoholt előállító, a gyümölcsstermesztők rendelkezésére álló szeszfőzdeben előállított etilalkoholra. A kedvezményes adókulcs évenként és előállítató gyümölcsstermesztő háztartásonként nem haladhatja meg az 50 liter, kizárólag személyes fogyasztásra szánt

¹⁷ C-115/13. sz. ügy, *Bizottság v. Magyarország* [2014] ECLI:EU:C:2014:253

gyümölcsöszt. Ezt a megállapodást a Bizottság 2015-ben felülvizsgálja és a lehetséges módosításokról jelentést nyújt be a Tanácsnak.”

Az alkoholos italok adótartalma egyértelműen szabályozva van, ez alól a fenti szabály ad kivételt, de adómentesség biztosítására nem ad lehetőséget.

Rendkívül érdekes és a pozitív jogtól távol eső Magyarország álláspontjának alátámasztása. A magyar kormány a 92/83/EGK tanácsi irányelv 16. preambulum-bekezdésére hivatkozott, miszerint a tagállamok számára engedélyezhető, hogy bizonyos regionális és hagyományos jellegű termékekre kedvezményes adómértékeket vagy adómentességeket alkalmazzanak, feltéve, hogy az ilyen kedvezményes adómértékek nem okozhatják a belső piaci verseny torzulását.

Magyarország másodsorban az „Ecofin” Tanács 1992. július 27-i ülésének jegyzőkönyveire is hivatkozott és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetéről szóló viták jegyzőkönyveit úgy értelmezte, hogy azok a tagállamok, amelyek hagyományosan adómentességet alkalmaznak a magánszemélyek által kis mennyiségben előállított alkoholra, fenntarthatják ezen adómentességet

Ezzel szemben Bizottság érvelése teljesen logikus, hiszen „ha a tagállamok diszkrecionális jogkörben kedvezményes adómértéket vezethetnének be, vagy mentesíthetnék a jövedéki adó alól az alkoholtartalmú italokat, az megfosztaná értelmétől az e tárgykörre vonatkozó uniós szabályozást.” Emellett az irányelv preambulum-bekezdéseire nem lehet hivatkozni olyan előnyök bevezetése érdekében, amelyeket nem írnak elő ezen irányelv rendelkezései

A Bíróság a pálinkafőzésre is alkalmazandó egyértelmű uniós szabályozás ismertetését követően helyt adott a Bizottságnak kiemelve, hogy nemzeti hagyomány nem mentesítheti a tagállamot az uniós jogból eredő kötelezettségei alól.