

Különjelentés

A káros adózási rendszerek, illetve a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelem

Az első védelmi vonalat létrehozta az Európai Unió, de hiányosságok tapasztalhatók az intézkedések végrehajtásában és nyomon követésében



EURÓPAI
SZÁMVEVŐSZÉK

Tartalomjegyzék

	Bekezdés
Összefoglaló	I–IX
Bevezetés	01–21
A káros adózási rendszerek és a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelem – uniós szempontból	01–05
Uniós intézkedések és eszközök	06–15
Szerepek és felelősségi körök	16–21
Az ellenőrzés hatóköre és módszere	22–30
Észrevételek	31–92
Közös uniós jogi keret van érvényben, de hiányzik egy jogi kétértelműségektől tisztázásra vonatkozó iránymutatás	31–53
A jogszabályok nagyjából összhangban vannak a nemzetközi fejleményekkel, de továbbra is jelentős kétértelműségeket tapasztalhatók a szabályok alkalmazásában	32–43
Nincsenek a jogalkotási aktusok végrehajtására és alkalmazására vonatkozó iránymutatások	44–48
A Bizottság megfelelően felügyeli az uniós jog beépítését a nemzeti jogba, de az átfogó értékelések már esedékesek lennének	49–53
A tagállamok automatikusan megosztják egymással a DAC 6 információkat, azonban csak kismértékben használják azokat	54–66
Működnek DAC 6 szerinti adatszolgáltatási eljárások, de a felkeresett tagállamokban a minőség-ellenőrzések nem következetesek	55–58
Nem megfelelő az automatikusan kicserélt DAC 6 információk minősége	59–63
Az ellenőrzött tagállamok szankciórendszereket dolgoztak ki a DAC 6 be nem tartása esetére, de még nem alkalmazták azokat	64–66
A magatartási kódexszel foglalkozó csoport munkája jogszabályi változásokat von maga után, de az eredmények korlátozottak	67–84
A Bizottság betölti korlátozott szerepét a magatartási kódexszel foglalkozó csoport támogatásában	70–74

A tagállamok ajánlásokat hajtottak végre a káros adóügyi rendelkezések megszüntetésére, bár a káros rendelkezések leépítésének időszakai és a szerzett jogi rendelkezések alkalmazásának fenntartására vonatkozó határidők bizonyos esetekben hosszadalmasak voltak	75–79
A tagállamok óvintézkedéseket hoznak a nem együttműködő országokkal és területekkel szemben, de nincs egységes megközelítés	80–84
Nincs megfelelő teljesítménymonitoring-keret a meghozott uniós intézkedések hatásainak ellenőrzésére	85–92
Az uniós projektek kapcsán egyszeri alkalommal végeztek becslést az adókikerülés és adókijátszás hatásáról, de nincs közös uniós teljesítménymonitoring-keret	86–90
Az öt felkeresett tagállam közül csupán egy rendelkezett teljesítménymérési kerettel az intézkedések eredményességének értékelésére	91–92

Következtetések és ajánlások 93–101

Mellékletek

I. melléklet. Ellenőrzési megközelítésünk a Bizottság szintjén

II. melléklet. Ellenőrzési megközelítésünk a tagállamokban

III. melléklet. Az uniós jogszabályok összehasonlítása az OECD/G20-ak BEPS előírásaival

IV. melléklet. Az ATAD által bevezetett, adókikerülés elleni intézkedések

V. melléklet. A DAC 6-nak a fő előny vizsgálatára irányuló tesztre és az ismertetőjegyekre vonatkozó rendelkezései: az eltérő értelmezések kockázata (az irányelv IV. melléklete)

VI. melléklet. Az uniós XML sémát alkalmazó DAC 6 beszámolókkal kapcsolatos operatív kérdések

VII. melléklet. A TDRD kialakításával kapcsolatos problémák eltérő értelmezésének kockázata

VIII. melléklet. A Fiscalis programok és az ATAD, a DAC 6 és a TDRD

IX. melléklet. Az Európai Unió társasági adózásra vonatkozó magatartási kódexe – A potenciálisan káros preferenciális adóügyi intézkedések értékelésének kritériumai

X. melléklet. A Bizottság szerepe a magatartási kódexszel foglalkozó csoport tekintetében

Rövidítések

Glosszárium

A Bizottság válaszai

Időrendi áttekintés

Ellenőrző csoport

Összefoglaló

I A káros adóügyi rendelkezések és a társaságiadó-kikerülés olyan gazdasági jelenségek, amelyek nemcsak uniós szinten nyilvánvalóak, hanem globális kihívást is jelentenek. Egy adóügyi rendelkezés akkor tekinthető károsnak, ha egy ország által bevezetett rendelkezésnek olyan káros hatásai vannak, mint például a külföldi adóalap-erózió vagy az adóterhek tisztességtelen elosztása. Az ilyen rendszerek az uniós tagállamok számára jelentős adóbevétel-kieséseket okozhatnak, és a belső piac torzulásához vezethetnek.

II Az Európai Unió első védelmi vonalként jogi keretet hozott létre, és más támogató eszközöket is alkalmaz a káros adórendszerek és a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelem érdekében. Az uniós tagállamok nemzeti kormányai továbbra is nagyrészt szabadon alakíthatják ki saját adóügyi jogszabályaikat és adórendszereiket, és uniós szintű beavatkozásra csak akkor kerülhet sor, ha a belső piac működése érintett. E keretben az Európai Bizottság felelős az uniós jog érvényesítéséért, valamint a tagállami intézkedések nyomon követéséért, koordinálásáért és összehangolásáért.

III Ellenőrzésünk során azt vizsgáltuk, hogy az uniós keret megfelelő-e a közvetlen adózás területén meglévő korlátozott uniós hatáskörökön belül. Ezért azt értékeltük, hogy megfelelőek-e a Bizottság és a tagállamok által az Unióban alkalmazott intézkedések és mechanizmusok. Különösen három irányelv (az adókikerülés elleni irányelv, az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló irányelv 5. módosítása [DAC 6] és az adóügyi vitarendezési mechanizmusokról szóló irányelv) kidolgozására, valamint ezek 2019 és 2023 közötti végrehajtására összpontosítottunk. Megvizsgáltuk továbbá, hogy a tagállamok és a Bizottság teljesítették-e a társasági adózásra vonatkozó, jogilag nem kötelező erejű uniós magatartási kódexszel kapcsolatos kötelezettségeiket, és értékeltük, hogy eredményesen nyomon követik-e szakpolitikáik végrehajtását az általunk ellenőrzött területen.

IV Ezt az ellenőrzést azért végeztük el, mert a káros adórendszerek és a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelem érdekében hozott uniós intézkedéseket mindeddig nem fedték le átfogóan a Számvevőszék ellenőrzései, holott ezen intézkedések gazdasági szempontból egyre relevánsabbak és jelentősebbek az uniós menetrendben. Az e területen végzett korábbi munkánk középpontjában az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló irányelv által bevezetett eljárások álltak (DAC 1–5, [03/2021. sz. különjelentés](#)). Jelenlegi ellenőrzésünk során az elemzés hatókörét az intézkedések szélesebb körére is kiterjesztettük azok eredményességének javítása érdekében, ami végső soron annak biztosítását jelenti, hogy a megfelelő adóösszeget, a megfelelő tagállamban fizessék meg.

V Általános következtetésünk az, hogy a létrehozott uniós keret – amennyire az Unió korlátozott hatásköre engedi – szükséges első védelmi vonalként szolgál a káros adórendszerek, illetve a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelem támogatásához. Hiányosságok tapasztalhatók azonban az uniós intézkedések kidolgozásában és végrehajtásában, és nincs megfelelő monitoringrendszer azok eredményességének értékelésére.

VI Megjegyezzük, hogy az elmúlt években a Bizottság továbbfejlesztette a káros adórendszerek és a társaságiadó-kikerülés uniós szintű kezelésére vonatkozó jogszabályi keretet. Ugyanakkor olyan homályos meghatározásokat és hiányosságokat találtunk, amelyek tagállamonként eltérő értelmezéseket eredményeztek. A Bizottság megfelelően felügyeli az uniós jogszabályok beépítését a nemzeti jogba, de egyes értékelések határideje, noha azok folyamatban vannak, már lejárt. Tagállami szinten fő megállapításaink a DAC 6 végrehajtására vonatkoznak. Megállapítottuk, hogy az öt általunk felkeresett tagállam valóban cserélt adóügyi információkat a potenciálisan káros, határokon átnyúló konstrukciókkal kapcsolatban, de az adatminőségre irányulóan kevés ellenőrzést végzett, és nemigen használta fel a kapott információkat.

VII Bár a Bizottság megfelelő segítséget nyújt a magatartási kódexszel foglalkozó csoportnak a potenciálisan káros adórendszerek értékelésében, szerepe ellenőrzésünk idején igen korlátozott volt. A tagállamok visszavonják káros adórendszereiket, amennyiben a csoport ezt javasolja. A megfelelésre rendelkezésre álló határidő azonban több esetben jóval hosszabb volt, mint a Tanács által ajánlott két év. Ez azzal a veszéllyel jár, hogy a vállalatok továbbra is hosszabb ideig részesülnek a tisztességtelen adókedvezményekben.

VIII Megállapítottuk továbbá, hogy a Bizottság és az öt felkeresett tagállam közül négy nem rendelkezett megfelelő megközelítéssel az Unióban a káros adóügyi rendelkezések és a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelemhez használt eszközök teljesítményének mérésére. A megfelelő teljesítménykeretek hiánya miatt nem tudták mérni és értékelni fellépéseik eredményét, és ott mozgósítani az erőforrásokat, ahol azokra a legnagyobb szükség van.

IX A következőket javasoljuk a Bizottságnak:

- pontosítsa az uniós jogi keretet;
- javítsa a DAC 6 jelentések minőségét;
- biztosítsa, hogy a szankciók megfelelő hatásúak legyenek;
- fokozza a magatartási kódexszel foglalkozó csoportnak nyújtott támogatását;
- kövesse nyomon a káros adórendszerek és a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelem eredményeit és hatását.

Bevezetés

A káros adózási rendszerek és a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelem – uniós szempontból

01 Az Európai Unió egységes piacán az egyes tagállamok nemzeti adórendszerét más adójogrendszerek is befolyásolják, különösen akkor, ha ez utóbbi joghatóságok adókedvezményeket kínálnak annak érdekében, hogy területükre vonzzák a vállalatokat, a magánszemélyeket vagy a tőkét. Az adóverseny egyik formájának minősül minden olyan nemzeti adóintézkedés, amely növeli az egyik ország adórendszerének versenyképességét egy másikkal szemben.

02 A káros adóügyi rendelkezések formájában megvalósuló adóverseny akkor válik aggályossá az Unió számára, ha nemkívánatos következményekkel, különösen az Unió egységes piacán belüli verseny torzulásával jár. Az adóügyi rendelkezés akkor káros, ha olyan negatív hatásokkal jár, mint például a külföldi adóalap-erózió vagy az adóterhek tisztességtelen elosztása (lásd: [1. háttérmagyarázat](#)).

1. háttérmagyarázat

Káros adózási gyakorlatok mintái

A nemzeti adórendszerek bizonyos adóintézkedések révén versenyképesebbé tehetők. Bár ezek az intézkedések jogszerűek, fennáll annak a kockázata, hogy károsítják az Unió egységes piacát, ha struktúrájuk torzítja a kereskedelmet és a beruházásokat, és csökkenti az egyéb nemzeti adóalapokat.

Az Európai Parlament *Harmful tax practices within the EU: definition, identification and recommendations* című, 2021. évi tanulmánya hét olyan, a tagállamok által alkalmazott adóintézkedést határozott meg, amelyek bizonyos esetekben káros adózási gyakorlatoknak tekinthetők:

- a társaságiadó-kulcsok csökkentése (úgynevezett „negatív verseny”);
- szabadalmi adókedvezmények rendszere;
- fedőcégek létrehozására szolgáló struktúrák;
- fiktív kamatlevonási rendszerek;
- a külföldről származó jövedelmekre vonatkozó mentességi rendszerek;
- különleges gazdasági övezeti rendszerek;
- feltételes adómegállapítások.

03 Amikor az adózók jogi módszereket alkalmaznak a fizetendő adó összegének minimalizálására, azt adókikerülésnek nevezik. A globalizált gazdasági környezet egyre összetettebb üzleti modelleket és vállalati struktúrákat tett lehetővé, megkönnyítve a multinacionális vállalatok számára a nyereség határokon átnyúló átcsoportosítását és a társasági adózás elkerülését. Az, hogy a vállalatok agresszív adótervezési célokra használják a nemzeti adórendszerek közötti eltéréseket és réseket, a káros társaságiadó-kikerülés egyik formájává válik.

04 A káros adóügyi rendelkezések és a társaságiadó-kikerülés olyan helyzetet teremtenek, amelyben végül a „hiányzó” adóbevételt azoknak az adófizetőknek kell hozzájárulásukkal kipótolni, akik helyzetüknél fogva nem tudnak agresszív adótervezési konstrukciókat vagy hasonló intézkedéseket alkalmazni. Emellett az ilyen rendelkezések tisztességtelen versenyt eredményeznek a vállalatok között, és egyenlőtlen versenyfeltételeket teremtenek az országok között, ami könnyen vezethet az uniós tagállamok számára adóbevétel-kieséshez, és a belső piac torzulását idézhetik elő. Az e jelenségek elleni küzdelem nem kizárólag uniós szinten történik, hanem

globális kihívást jelent. Így ezen a területen számos közelmúltbeli uniós fellépés nemzetközi megállapodásokon alapul, például az [OECD/G20-ak adóalap-erőzítővel és nyereségátcsoportosítással foglalkozó inkluzív keretén](#) (BEPS), amely 15 olyan intézkedésből áll, amelyek célja a kapcsolódó kihívások enyhítése és egy nemzetközi előírás meghatározása ezen a területen.

05 Kevés az uniós adat a káros adórendszerek és adókikerülés miatti adóbevétel-kiesésekre vonatkozó becslésekről, és nem állnak rendelkezésre naprakész becslések. A Bizottság [2023. évi éves adóügyi jelentése](#) kiemelten tárgyalta az agresszív adótervezés és adókikerülés miatti társaságiadó-bevételkiesést. A 2013. évi becslések alapján az adóbevétel-kiesés világszerte mintegy 172,7 milliárd eurót tehet ki, amelyből 68,2 milliárd euró Európa számára veszhet el. A társasági adózásról szóló tanulmányok becslései szerint a nyereségátcsoportosítás globális mértéke 183–274 milliárd euró teljes globális adóbevétel-kiesést eredményezett.

Uniós intézkedések és eszközök

06 Az adókikerülés elleni küzdelem és a tisztességes adóverseny biztosítása a közelmúltban kiemeltebb helyre került az Európai Unió napirendjén, bár az uniós intézkedések nem szabhatnak határt a tagállamok előjogainak a közvetlen adózás területén. Az Unió hatásköre a tagállamok adópolitikáira vonatkozó általános szabályok megállapítására korlátozódik. A közvetett adókkal ellentétben az uniós szerződések nem rendelkeznek kifejezetten a közvetlen adók harmonizálásáról.

07 Az Európai Unióról szóló szerződés abban az esetben ír elő uniós szintű fellépést, ha a Bizottság a tagállamok jogi rendelkezéseiben, szabályaiban vagy közigazgatási gyakorlatában olyan különbségeket észlel, amelyek közvetlenül érintik a belső piac megteremtését vagy működését ([az EUMSZ 115. cikke](#)). A káros adóügyi rendelkezések és a társasági adókikerülés elleni küzdelem támogatására számos irányelv általános, rendszerszintű normákat állapít meg és eszközöket hoz létre. Az irányelvek formáját öltő jogalkotási aktusok mellett az uniós szabályozási keretet jogilag nem kötelező erejű, úgynevezett „puha” jogi eszközök (például a társasági adózásra vonatkozó uniós magatartási kódex vagy az európai szemeszter keretében megfogalmazott országspecifikus ajánlások) is alkotják.

08 A káros adóügyi rendelkezések és a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelmet támogató jelenlegi uniós keret alapjait a Bizottság több adócsomagban és cselekvési tervben fektette le¹. A 2015. decemberi [tanácsi következtetések](#) hangsúlyozták továbbá, hogy uniós szinten közös, de rugalmas megoldásokat kell találni, amelyek összhangban vannak az [OECD adóalap-erózió és nyereségátcsoportosítás \(BEPS\) elleni cselekvési tervének](#) (2016 júniusától az OECD/G20-ak adóalap-erózióval és nyereségátcsoportosítással foglalkozó inkluzív kerete) 15 intézkedésével. A felülvizsgált projekt kiterjesztette a kezdeményezés hatókörét annak érdekében, hogy az az OECD-tagságon túl az országok szélesebb csoportjára is kiterjedjen, és nemzetközi normát hozott létre ezen a területen.

09 A közvetlen adózás területére vonatkozó (2019. január 1-je előtt elfogadott) irányelvek, amelyek a valamely tagállamban társasági adó fizetésére kötelezett valamennyi adófizetőre alkalmazandó szabályokat állapítottak meg, a következőket foglalják magukban:

- az adókikerülés elleni irányelv (**ATAD**) és annak módosítása²;
- az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló irányelv (2011/16/EU irányelv) 5. módosítása (**DAC 6**)³;
- az adóügyi vitarendezési mechanizmusokról szóló irányelv (**TDRD**)⁴.

¹ A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak – Méltányos és hatékony társaságiadó-rendszer az Európai Unióban: 5 kulcsfontosságú cselekvési terület, [COM\(2015\) 302 final](#); A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak – A helyreállítási stratégiát támogató méltányos és egyszerű adózásra irányuló cselekvési terv, [COM\(2020\) 312 final](#).

² Az [\(EU\) 2017/952 tanácsi irányelvvel](#) (ATAD 2) módosított [\(EU\) 2016/1164 tanácsi irányelv](#) (ATAD 1).

³ A Tanács [\(EU\) 2018/822 irányelve](#) (DAC 6).

⁴ A Tanács [\(EU\) 2017/1852 irányelve](#) (TDRD).

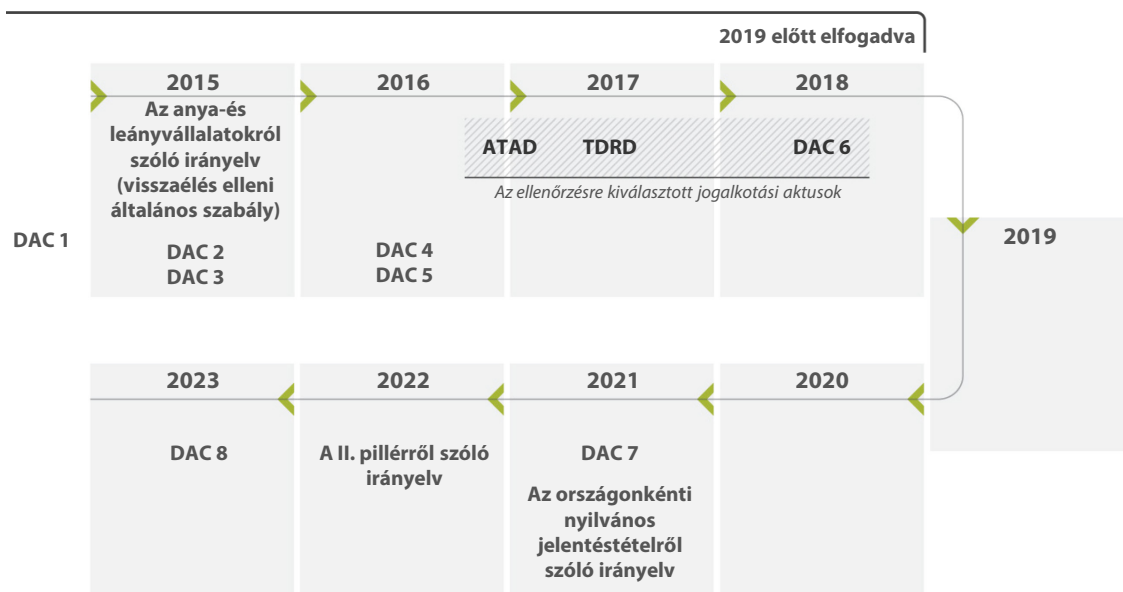
10 Az **ATAD** célja, hogy megerősítse az agresszív adótervezéssel szembeni védelem átlagos szintjét azáltal, hogy szabályokat állapít meg a belső piacon belüli adóalap-erózió és a belső piacról kifelé irányuló nyereségátcsoportosítás megelőzésére, valamint hogy az adókikerülési szabályok harmonizálása révén tisztességes és átlátható adózási környezetet teremtsen a tagállamokban. Az irányelv az adókikerülés különböző formáival foglalkozik, különösen az agresszív adótervezési stratégiákkal, amelyek a nemzeti adójogszabályok közötti különbségeket kihasználva csökkentik a vállalatok általános adókötelezettségét.

11 A **2011/16/EU tanácsi irányelv** (DAC) – amely megteremtette az Unióban a közvetlen adózás területén folytatott közigazgatási együttműködés jogalapját – előírja, hogy valamennyi tagállamnak meg kell osztania egymással bizonyos, adózással kapcsolatos információkat. Az irányelv ötödik módosítása (**DAC 6**) az adózási átláthatóság további erősítése és az agresszív adótervezés elleni küzdelem érdekében kötelező közzétételi kötelezettségeket vezetett be a potenciálisan káros, határokon átnyúló konstrukciókra vonatkozóan.

12 A Bizottság 2015. évi cselekvési terve nagy hangsúlyt fektetett az adóalap-erózió és a nyereségátcsoportosítás elkerülésére irányuló intézkedésekre, ugyanakkor szorgalmazta a vállalkozások számára biztonságot és kiszámíthatóságot garantáló, a kettős adóztatást megszüntető mechanizmusok javítását is, mivel az egységes piacon a kettős adóztatás negatív hatással lehet a határokon átnyúló beruházásokra, emellett gazdasági torzulásokhoz és a hatékonyság hiányához vezethet. A **TDRD** célja, hogy közös eljárások és határidők bevezetésével javítsa az uniós tagállamok közötti adóügyi viták rendezésére szolgáló mechanizmusokat, és ezáltal biztosítsa az adóügyi viták gördülékenyebb rendezését. Egy adott tagállamban a más tagállamokhoz képest szigorúbb adóügyi vitarendezési mechanizmusokkal szembesülő adófizetők voltaképpen a tisztességtelen bánásmód egy formájában részesülnek. Az adófizetők szempontjából ezért a TDRD – azáltal, hogy egyenlő versenyfeltételeket biztosít –, fontos szerepet játszik e számukra káros bánásmód enyhítésében.

13 A közvetlen adózás területére vonatkozó (2019 előtt elfogadott) egyéb releváns uniós jogalkotási aktusok közé tartozik a **DAC 3** (a határokon átnyúló vonatkozású feltételes adómegállapítási határozatokra és az előzetes árképzési megállapodásokra vonatkozó automatikus információcsere), a **DAC 4** (országokénti jelentések) és az **anya- és leányvállalatokról szóló irányelv** (beleértve a visszaélés elleni szabályt is). Az uniós jogi keret folyamatosan fejlődik és bővül: a legutóbbi fejlemények a **DAC 7**, a **DAC 8**, valamint az Unióban a multinacionális vállalatcsoportokra és a nagy volumenű belföldi vállalatcsoportokra vonatkozó minimum-adószint biztosításáról, azaz a **2. pillérről szóló irányelv** elfogadása (lásd: **1. ábra**).

1. ábra. A vonatkozó uniós jogszabályok elfogadása



Forrás: Európai Számvevőszék.

14 A jogalkotási aktusok mellett a Tanács 1997-ben elfogadta a társasági adózásra vonatkozó uniós magatartási kódexet (a továbbiakban: „kódex”)⁵, amely egy puha jogi eszköz. Ez felszólította a tagállamokat, hogy e kormányközi, jogilag nem kötelező erejű eszköz alkalmazásával teljes mértékben működjenek együtt az adókiátszás és adókikerülés megelőzése terén, emellett különleges szerepet játszik a tisztességes adóverseny előmozdításában mind az Unión belül, mind azon kívül. 1998-ban létrejött a [magatartási kódexszel foglalkozó csoport](#) (a továbbiakban: a „csoport”), hogy értékelje azokat a preferenciális adóügyi intézkedéseket, amelyek a kódex hatálya alá tarthatnak. A csoport a tagállamok és a Bizottság magas szintű képviselőiből áll.

15 A Bizottságnak lehetősége van arra is, hogy foglalkozzon az agresszív, határokon átnyúló adótervezést ösztönző nemzeti adórendszerekkel, és az európai szemeszter keretében – szintén másik puha jogi eszközként – országspecifikus ajánlásokat fogalmazzon meg. Az európai szemeszter a gazdaság- és foglalkoztatáspolitikák integrált felügyeletének és összehangolásának kerete az Unióban.

⁵ *Conclusions of the ECOFIN Council meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy*, HL C 2., 1998.1.6.

Szerepek és felelősségi körök

16 Az adópolitikák kialakítása és fejlesztése, valamint az adók beszedése az uniós tagállamok hatáskörébe tartozik. A káros adóügyi rendelkezések és a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelem azonban szintén az uniós adópolitika prioritásai közé tartozik. A Bizottság sokrétű szerepet játszik ezen a területen. Feladatai közé tartozik a nyomon követés, a koordináció, a harmonizáció és a végrehajtás, amelyek célja a tisztességes adóverseny előmozdítása, valamint az egységes piac káros adórendszerekből és a társaságiadó-kikerülésből eredő torzulásának megelőzése.

17 A Bizottság illetékes szervezeti egysége az Adóügyi és Vámuniós Főigazgatóság (DG TAXUD). A DG TAXUD-nak – az Unió egységes piacán belüli tisztességes és átlátható adózási környezet megteremtésére irányuló uniós törekvés központi szerveként – a következőket kell tennie:

- jogalkotási javaslatok kidolgozása és a jogszabályok tagállami végrehajtásának felügyelete;
- olyan mechanizmusok, rendszerek és elektronikus felületek biztosítása, amelyek lehetővé teszik az adóügyi információk cseréjét, valamint a határokon átnyúló adókonstrukciókra vonatkozó információcserét szolgáló uniós központi adattár felügyelete;
- iránymutatások nyújtása, valamint a vonatkozó uniós jogszabályok egységes értelmezésének és alkalmazásának biztosítása a tagállamokban;
- a tagállamok adórendszereinek elemzése, és ajánlások megfogalmazása a magatartási kódexszel foglalkozó csoport számára e rendszerek káros jellegére vonatkozóan;
- az érintett nem uniós országok adórendszereinek elemzése, és azoknak az adózási szempontból [nem együttműködő országok és területek európai uniós jegyzékébe](#) való felvételre vagy az abból való törlésre irányuló javaslattétel.

18 Az Európai Parlament folyamatosan figyelemmel kíséri az adókijátszás és adókikerülés alakulását, és számos bizottságán – például az adóügyekkel foglalkozó állandó albizottságon (FISC) és az eseti vizsgálóbizottságokon – keresztül tevékenykedik. A tanácsi munkacsoportok és az e területekkel foglalkozó egyéb előkészítő szervek elsősorban a magatartási kódexszel foglalkozó csoporton (a továbbiakban: „csoport”) keresztül működnek. Az uniós adójogszabályokat a Tanács általában egyhangú szavazással fogadja el, figyelembe véve az Európai Parlament véleményét.

19 A csoportot azzal a céllal hozták létre, hogy értékelje azokat az adóügyi intézkedéseket, amelyek a társasági adózásra vonatkozó, jogilag nem kötelező erejű uniós magatartási kódex (a „kódex”) hatálya alá tartozhatnak. A csoport fő feladatai a következők:

- az uniós tagállamokon belüli, a tisztességes versenyre károsnak ítélt adózási gyakorlatok feltárása;
- az adórendszerek nyomon követése és annak értékelése, hogy azok megfelelnek-e a káros adóügyi rendelkezések meghatározására megállapított kritériumoknak;
- a tagállamok közötti párbeszéd és együttműködés elősegítése, lehetővé téve számukra a bevált rendelkezések megosztását és erőfeszítéseik összehangolását;
- az átláthatóság előmozdítása azáltal, hogy előírják a tagállamok számára, hogy nyújtsanak tájékoztatást adóintézkedéseikről és adómegállapítási gyakorlatukról;
- az unió védelme a nem uniós országok káros adóügyi rendelkezéseivel szemben: a csoport felelős az adózási szempontból nem együttműködő országok és területek európai uniós jegyzékének elkészítéséért.

20 Az **uniós tagállamok** nemzeti kormányai nagyrészt szabadon alakíthatják ki saját adójogszabályaikat és -rendszereiket. Ugyanakkor minden tagállami jogszabálynak tiszteletben kell tartania bizonyos alapelveket, például a megkülönböztetés tilalmát és a belső piacon belüli szabad mozgáshoz való jogot.

21 A tagállamok feladatai a következők:

- az adórendszerek működtetése;
- az adókikerülés, az adókijátszás és a nyereségátcsoportosítás elleni küzdelmet célzó uniós intézkedések végrehajtása;
- az adózással kapcsolatos szükséges információk összegyűjtése és adatszolgáltatás;
- a bevált rendelkezések megosztása;
- tisztességes adóverseny biztosítása a belső piacon.

Az ellenőrzés hatóköre és módszere

22 Ellenőrzésünk célja annak értékelése volt, hogy a káros adóügyi rendelkezések és a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelemre vonatkozó uniós keret megfelelő-e a közvetlen adózás területén meglévő korlátozott uniós hatáskörökön belül (lásd: [06. bekezdés](#)). Ennek érdekében három irányelv (az ATAD, a DAC 6 és a TDRD) kialakítására és végrehajtására összpontosítva értékeltük az Unióban alkalmazott intézkedések és mechanizmusok megfelelőségét a 2019–2023-as időszakra nézve.

23 Azért választottuk ki az ATAD-ot, a DAC 6-ot és a TDRD-t, mert ezek a 2019. január 1-je előtt elfogadott legfőbb jogalkotási aktusok a közvetlen adózás területén, rendszerszintű kérdésekkel foglalkoznak, és általánosan alkalmazandók az Unión belüli valamennyi vállalatra. A határnapot az alapján határoztuk meg, hogy a tagállamoknak mennyi időre van szükségük ahhoz, hogy azokat átültessék nemzeti jogszabályaikba és végrehajtsák. Megvizsgáltuk továbbá, hogy a tagállamok és a Bizottság teljesítették-e a társasági adózásra vonatkozó, jogilag nem kötelező erejű uniós magatartási kódexszel kapcsolatos kötelezettségeiket, és az ellenőrzésünk területén értékeltük a teljesítmény nyomon követését.

24 Az ellenőrzést azért végeztük el, mert a káros adóügyi rendelkezések és a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelmet szolgáló mechanizmusok és rendszerek átfogó ellenőrzésére az érintett időpontig nem került sor. Az „Adóügyi információk cseréje az Unióban: biztos alapok, bizonytalan végrehajtás” című ellenőrzésünk ([03/2021. sz. különjelentés](#)) feltárta a közigazgatási együttműködésről szóló 1–5. irányelv (DAC 1–5) szerinti eljárások hiányosságait. Jelenlegi ellenőrzésünk során az e különjelentésben szereplő következtetéseket vettük alapul, és az elemzés hatókörét kiterjesztettük az – eredményesség javítása érdekében bevezetett – intézkedések szélesebb körére.

25 Az ellenőrzés rendszerszintű kérdésekkel foglalkozott, és ennek során elsősorban a következőkre összpontosítottunk:

- a kiválasztott jogszabályok kidolgozása és nyomon követése, a Bizottság iránymutatása az ATAD, a DAC 6 és a TDRD végrehajtására vonatkozóan, valamint ugyanezen jogszabályok tagállamok általi végrehajtása;
- a DAC 6 jelentések cseréjére szolgáló uniós központi adattár alkalmazása, valamint a tagállamok által kicserélt DAC 6 információk minősége és felhasználása;

- a Bizottság által a magatartási kódexszel foglalkozó csoportnak nyújtott segítség megfelelő volta, valamint a csoport ajánlásainak az érintett tagállamok általi végrehajtása;
- a Bizottság és a tagállamok által az ellenőrzés területén hozott intézkedések teljesítményének nyomon követése.

26 Ezt az ellenőrzést az uniós hatáskörök keretein belül végeztük el (lásd: [06.](#) és [22.](#) bekezdés), így nem vizsgáltuk többek között az uniós tagállamok konkrét nemzeti adóügyi rendelkezéseit. A tagállamokban végzett ellenőrzésünk a három kiválasztott irányelvnek, illetve a csoport ajánlásainak a végrehajtására összpontosított.

27 A tiltott állami támogatásokkal és az európai szemeszter keretében kiadott országspecifikus ajánlásokkal kapcsolatos bizottsági munka (lásd: [15.](#) bekezdés) nem tartozott ellenőrzésünk hatálya alá, mivel az állami támogatási eljárások és a megfogalmazott ajánlások egyedi és az érintett tagállamra jellemzőek. Ezek a területek horizontálisak is, vagyis nem kifejezetten a közvetlen adózásra vonatkoznak, és más számvevőszéki ellenőrzések (például a [16/2020. sz. különjelentés](#) és a [21/2020. sz. különjelentés](#)) tárgyát képezték.

28 Ellenőriztük a Bizottság Adóügyi és Vámuniós Főigazgatóságának tevékenységét (az ellenőrzési megközelítés áttekintését lásd: [I. melléklet](#)), valamint öt tagállam (Írország, Ciprus, Luxemburg, Málta és Hollandia) tevékenységét, amelyeket mennyiségi és minőségi kockázati kritériumok alapján választottunk ki (lásd: [II. melléklet](#)).

29 A felkeresett tagállamokban kockázatalapú mintavételt alkalmaztunk a határokon átnyúló adókonstrukciókra (DAC 6), a felkeresett tagállamokat érintő adóvitákra (TDRD) és a magatartási kódexszel foglalkozó csoport által megvizsgált potenciálisan káros adóügyi rendelkezésekre vonatkozó információcsere kiválasztásához.

30 Az ellenőrzési bizonyítékokat kiegészítettük azzal, hogy megvitattuk a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezettel (OECD) az adókijátszás és az adókikerülés elleni küzdelem eszközeire és mechanizmusaira alkalmazott nemzetközi referenciaértékeket. Emellett interjút készítettünk az Európai Parlament Adóügyi Albizottságának (FISC albizottság) képviselőivel, és panelbeszélgetést tartottunk külső társaságiadó-szakértőkkel, hogy visszajelzést kapjunk a hatályos uniós keret kialakításáról és végrehajtásáról.

Észrevételek

Közös uniós jogi keret van érvényben, de hiányzik egy jogi kétértelműségek tisztázására vonatkozó iránymutatás

31 A káros adóügyi rendelkezések és a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelemre vonatkozó jogszabályoknak biztosítaniuk kell, hogy a vállalatoknak és magánszemélyeknek kevesebb lehetőségük legyen arra, hogy a megfelelő tagállamban elkerüljék vagy kikerüljék a helyes összegű adó megfizetését. A tagállamoknak ezeket az uniós jogszabályokat megfelelően be kell építeniük nemzeti jogukba. A Bizottságnak feladata, hogy átfogó jogalkotási javaslatokat terjesszen elő, és felügyelje a jogszabályok beépítését és a tagállamok általi végrehajtását; emellett iránymutatást kell nyújtania azok eredményes alkalmazásához. Ezek az intézkedések jelentik az első védelmi vonalat a közvetlen adózás területén, ahol az uniós hatáskörök a belső piac torzulásával kapcsolatos beavatkozásokra korlátozódnak. Értékeljük az ATAD, a DAC 6 és a TDRD jogalkotási elgondolását, valamint a Bizottság monitoring- és értékelési intézkedéseit. Ezt az uniós szerződésekben meghatározott, az adózás területére vonatkozó uniós hatáskörök keretein belül tettük meg.

A jogszabályok nagyjából összhangban vannak a nemzetközi fejleményekkel, de továbbra is jelentős kétértelműségek tapasztalhatók a szabályok alkalmazásában

32 Az Unió az OECD intenzív nemzetközi fellépése nyomán alakította ki a káros adóügyi rendelkezések és az adókikerülés elleni küzdelemre vonatkozó jogszabályait. Az OECD/G20-ak elindították az [adóalap-erózióval és nyereségátcsoportosítással \(BEPS\)](#) kapcsolatos projektet, amely 2015-ben 15 intézkedést vezetett be annak érdekében, hogy lehetővé tegye a tagállamok számára az adókikerülés és adókijátszás elleni küzdelemre irányuló erőfeszítéseik összehangolását, és ezáltal egy nemzetközi norma eredményes kialakítását. Ezt hamarosan kötelező erejű uniós jogszabályok követték: az ATAD, a DAC 6 és a TDRD nagymértékben igazodik az adóalap-erózióval és nyereségátcsoportosítással kapcsolatos megfelelő intézkedésekhez, illetve meghaladja azokat (lásd: [08.](#) bekezdés és [III. melléklet](#)).

33 Bár mindhárom irányelv konkrét célkitűzésekkel rendelkezik, amelyek célja a jogi keret javítása és az egyenlő versenyfeltételek biztosítása az uniós vállalkozások számára, a káros adóügyi rendelkezések és a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelem támogatása mellett, a Bizottság egyikre vonatkozóan sem határozott meg számszerűsíthető célokat. A Bizottság a DAC 6 és a TDRD tekintetében végzett hatásvizsgálatot, de az ATAD tekintetében nem.

Az ATAD

34 Az ATAD célja minimális szintű védelem biztosítása valamennyi tagállam adóalapja számára, az adókikerülés megelőzésére irányuló koherens és következetes megközelítés biztosítása az egységes piacon, valamint az OECD/G20-kezdeményezésen alapuló egyes ajánlások összehangolt uniós végrehajtása, különös tekintettel a BEPS 2–6. intézkedéseire vonatkozóakra⁶ (lásd: [1. táblázat](#) és [III. melléklet](#)).

1. táblázat. Az ATAD célkitűzései

<p>Az adóalap-erózió és a nyereségátcsoportosítás megelőzése (BEPS)</p>	<p>Az ATAD célja az adóalap-erózió megelőzése, amely egy vállalat adóköteles jövedelmének csökkentésével jár azáltal, hogy a nyereséget alacsonyabb adózású országokba vagy területekre helyezi át. Az ATAD tehát a nyereségátcsoportosítás visszaszorítására törekszik azáltal, hogy biztosítja, hogy a vállalatok méltányosan kivegyék részüket az adófizetésből azokban a joghatóságokban, ahol jövedelmüket termelik.</p>
<p>Az adóztatás kettős elmaradásának megszüntetése</p>	<p>Az ATAD célja annak megakadályozása, hogy a vállalatok kihasználják az országok közötti adóügyi megítélésbeli különbségeket, amelyek az adóztatás kettős elmaradásához vagy az adómérték csökkentéséhez vezethetnek.</p>

Forrás: (EU) 2016/1164 tanácsi irányelv.

35 Az irányelv öt konkrét szabályt vezetett be célkitűzéseinek elérése érdekében (lásd: [IV. melléklet](#)):

- az **ellenőrzött külföldi társaságra (CFC) vonatkozó szabály**: annak megakadályozása érdekében, hogy a nyereséget egy alacsony adózású vagy adót ki nem vető országba irányítsák;

⁶ COM(2020) 383 final:

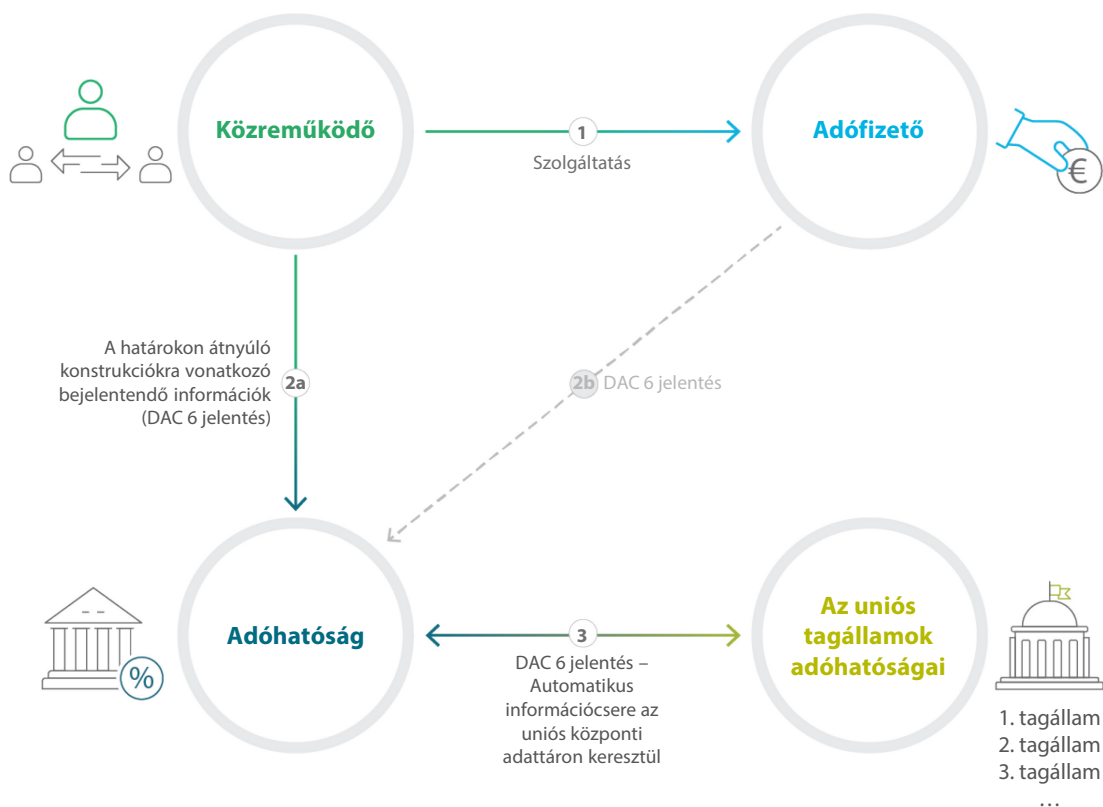
- o a **tőke kivonás megadóztatására vonatkozó szabály**: annak megakadályozása érdekében, hogy a vállalatok az eszközök áthelyezésekor elkerüljék az adózást;
- o a **kamatlevonás-korlátozási szabály**: az adóminimalizálást szolgáló mesterséges adósságrendezési megállapodások visszaszorítása érdekében;
- o a **visszaélés elleni általános szabály**: az agresszív adótervezéssel szemben való fellépés érdekében, ha más szabályok nem alkalmazandók;
- o a **hibridellenes szabályok**: a hibrid struktúrából adódó diszkrepanciák semlegesítése érdekében.

36 Összességében úgy véljük, hogy az **ATAD** koherens uniós jogalkotási aktus, amely anélkül teremti meg a tagállamok adóalapja védelmének minimumszintjét, hogy korlátozná a tagállamoknak az adórendszereik szabad kialakítására vonatkozó hatáskörét. Az irányelv számos újonnan létrehozott minimumszabályt vezetett be az adókikerülés elleni küzdelem terén, így arra ösztönözte a tagállamokat, hogy vagy átfogó új szabályokat vezessenek be, vagy módosítsák meglévő szabályaikat az ATAD-irányelv rendelkezéseinek való megfelelés érdekében.

A DAC 6

37 A **DAC 6** célja, hogy előmozdítsa az adózás átláthatóságát, és ezáltal megelőzze az agresszív adótervezést, továbbá segítse az uniós tagállamok adóalapjának védelmét. Az irányelv kiterjed a BEPS 12. intézkedésére, amely az agresszív adótervezési konstrukciókra vonatkozó kötelező közzétételi szabályokra összpontosít. Az irányelv elsősorban arra kötelezi a közreműködőket, köztük az adótanácsadókat, a közjegyzőket és a könyvelőket, hogy jelentsék az adóhatóságoknak a potenciálisan káros, határokon átnyúló adózási konstrukciókra vonatkozó információkat. A határokon átnyúló konstrukció csak akkor esik adatszolgáltatási kötelezettség alá, ha bizonyos (a **DAC 6 IV. mellékletében** felsorolt) jellemzők, úgynevezett „ismertetőjegyek” megtalálhatók, és az egynél több uniós tagállamot vagy egy tagállamot és egy nem uniós országot érint. Egyes esetekben az adatszolgáltatási kötelezettség az adózót terhelheti. A konstrukcióról szóló DAC 6 jelentést ezt követően automatikusan megosztják a többi tagállammal, és felveszik azt az Unió központi adattárába (lásd: **2. ábra**).

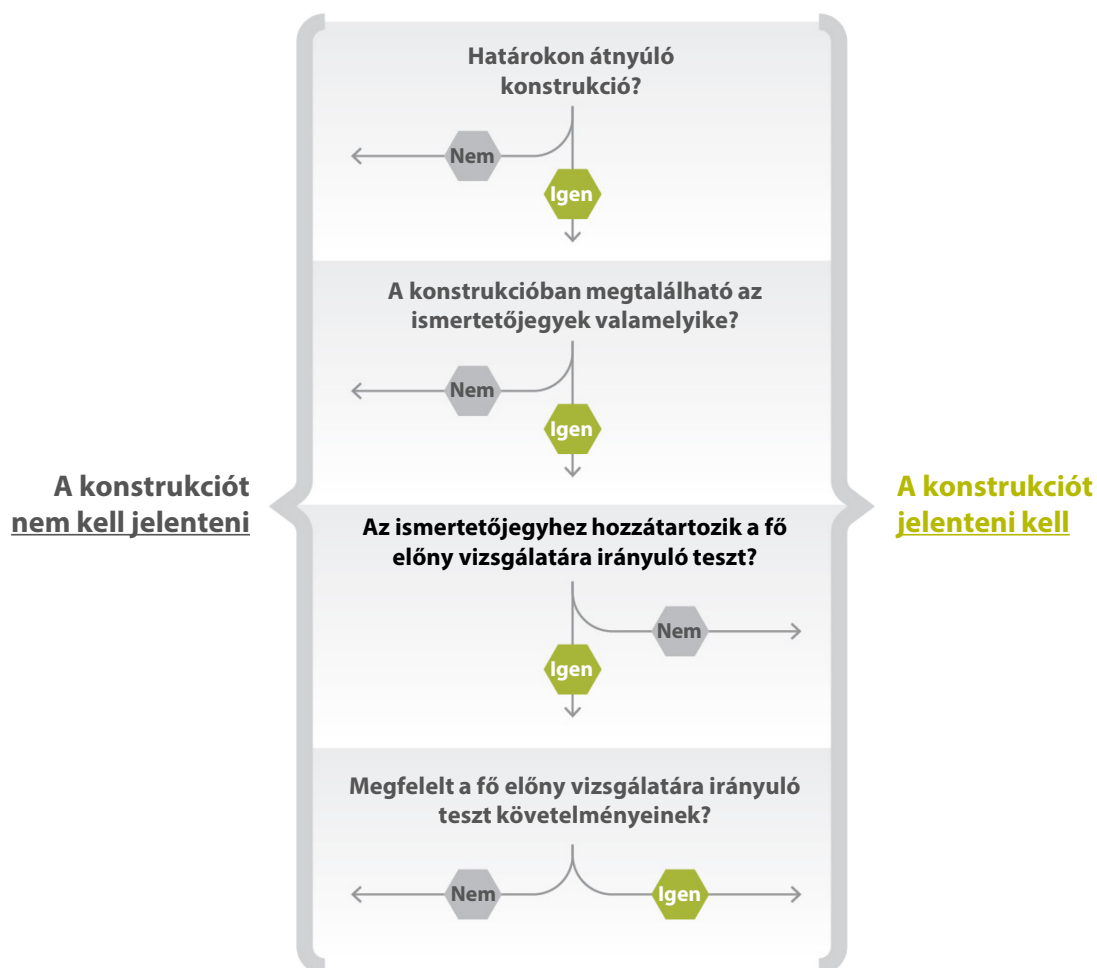
2 ábra. A DAC 6 szerinti adatszolgáltatás működése



Forrás: Európai Számvevőszék, a [PwC Switzerland](#) adatai és vizuális anyag alapján.

38 Az öt általunk felkeresett tagállamban a jogszabályok különböző értelmezését találtuk, különös tekintettel a fő előny vizsgálatára irányuló teszt és azon [ismertetőjegyek](#) alkalmazására, amelyek alapján a határokon átnyúló konstrukció adatszolgáltatási kötelezettség alá esik (lásd: [3. ábra](#)). A fő előny vizsgálatára irányuló teszt célja annak ellenőrzése, hogy a konstrukció fő vagy egyik fő előnye-e az adókedvezmény megszerzése. A tagállamok például úgy vélték, hogy meg kell határozni, hogy mennyiségi megközelítést kell-e alkalmazni. Ehhez összehasonlítást kell végezni a konstrukcióra nézve egyfelől, ha figyelembe vesszük a (feltételezett) adókedvezményhez vezető adózási szabályokat, másfelől, ha nem (lásd: [V. melléklet](#)).

3. ábra. A fő előny vizsgálatára irányuló teszt és az ismertetőjegyek alkalmazása



Forrás: Európai Számvevőszék, a finn adóhatóságtól származó adatok és vizuális anyag alapján.

39 A tagállamokban tett ellenőrző látogatásaink során azt is megállapítottuk, hogy a DAC 6 egyes rendelkezéseinek értelmezése bizonytalanságra mutatott rá többek között az adatszolgáltatás tényleges esedékességének kezdő időpontját illetően (a [8ab. cikkben](#) szereplő „elérhetővé vált” és „végrehajtásra kész” kifejezések miatt), valamint a titkos információk közzétételével kapcsolatban (a [8ab. cikk](#) (14) bekezdésének c) pontja).

40 A belga *Cour constitutionnelle* azonban előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett elő ([C-623/22. sz. ügy](#)) néhány értelmezési kérdés tisztázása, például több kifejezés és határidő (pl. „konstrukció”, „közreműködő”, „résztvevő”, „adatszolgáltatási határidő” stb.) pontosítása céljából. Az Európai Unió Bírósága 2024. július 29-én ítéletet hozott, amelyben megállapította, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által felvetett aggályok egyike sem befolyásolta a DAC 6 érvényességét. Bár a Bíróság elismerte, hogy a vitatott kifejezések tágran értelmezhetők, mégis úgy ítélte meg, hogy

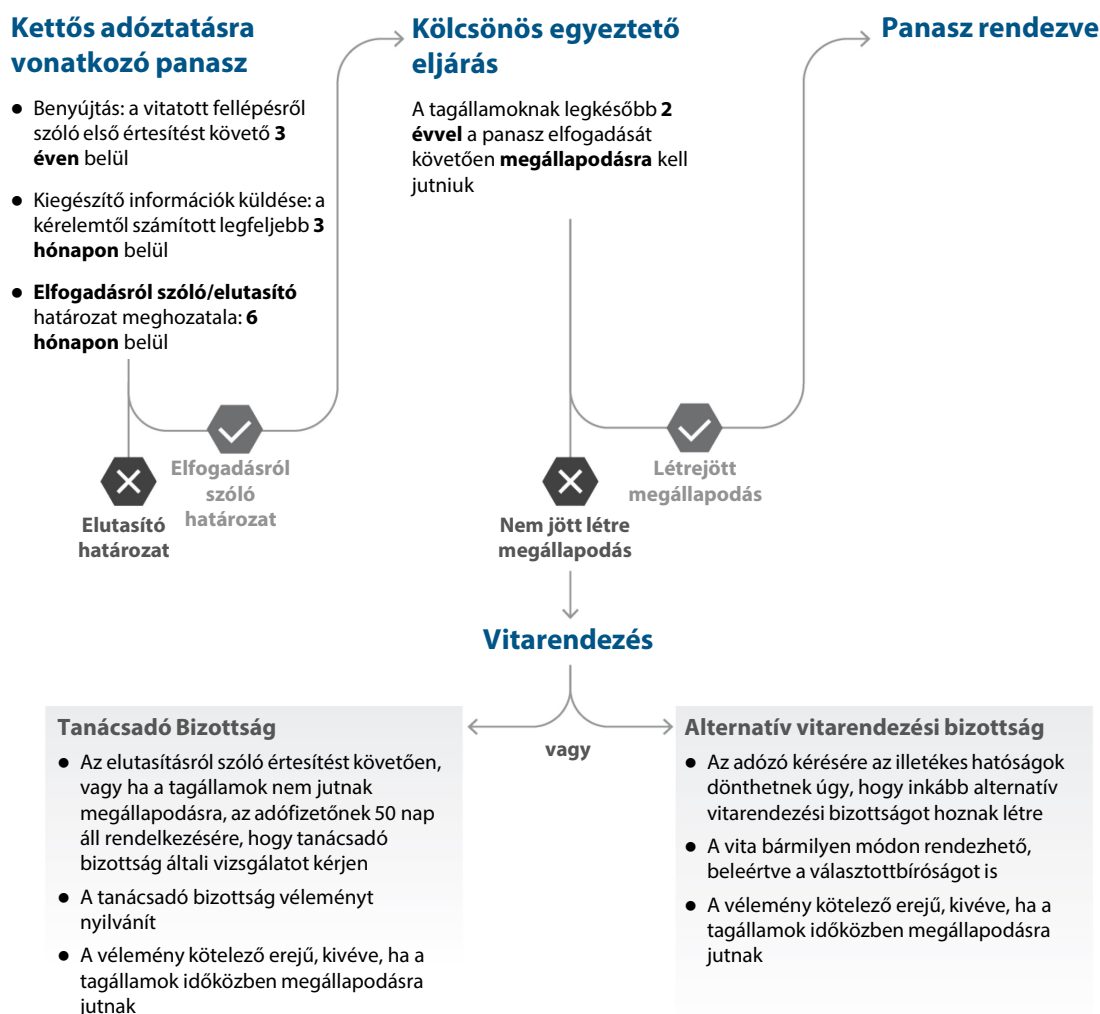
a kifejezések kellően egyértelműek és pontosak, és nem sértik az Európai Unió Alapjogi Chartáját. A közelmúltban hozott ítélet ellenére a DAC 6 egyes rendelkezéseivel kapcsolatos bizonytalanság és az eltérő értelmezések – amelyeket mi is meg tudunk erősíteni a felkeresett tagállamokban – továbbra is releváns kérdést jelentenek a gyakorlatban, mivel az adatszolgáltatási kötelezettségek eltérő alkalmazását eredményezhetik. Ez azzal a veszéllyel jár, hogy egyes tagállamokban nem jelentenek be határokon átnyúló adózási konstrukciókat, míg más tagállamokban beszámolnak az ilyen konstrukciókról.

41 A DAC 6 IV. mellékletét mindaddig még nem értékelték átfogóan. Egy ilyen értékelés jelezhetné az eltérő értelmezések okait és a gyakorlati végrehajtás terén a tagállamok előtt álló nehézségeket, valamint lehetővé tenné a Bizottság számára, hogy iránymutatások formájában megfelelő pontosításokkal szolgáljon. Ellenőrzésünk idején a Bizottság második DAC értékelését végezte (amely a DAC 6-ra és annak IV. mellékletére is kiterjed). A jelentést várhatóan 2025 elején teszik közzé (lásd: [52.](#) bekezdés).

A TDRD

42 A TDRD a kettős adóztatással kapcsolatos kérdésekre terjed ki, amelyek akkor fordulnak elő, amikor két vagy több tagállam érvényesíti az arra való jogot, hogy egy vállalat vagy magánszemély ugyanazon jövedelmét vagy nyereségét megadóztassa, és összhangban van a BEPS 14. intézkedésének célkitűzéseivel. Ilyen helyzet többek között a nemzeti szabályok eltéréséből vagy a kétoldalú adóegyezményekben foglalt szabályok eltérő értelmezéséből eredhet. Ilyenkor az adófizetők kölcsönös egyeztető eljárás indítását kérhetik, amely az adóvitában érintett tagállamok illetékes hatóságai között lefolytatott közigazgatási eljárás (lásd: [4. ábra](#)).

4. ábra. A TDRD-ben meghatározott adóügyi vitarendezési mechanizmusok



Forrás: Európai Számvevőszék, az [Accountancy Europe](#) adatai és vizuális anyagai alapján.

43 Megállapítottuk, hogy a TDRD gyakorlati alkalmazása akadályokba ütközik (lásd: [VII. melléklet](#)). Bizonyos esetekben például nem egyértelmű az illetékes hatóságok közötti felelősségmegosztás panasz benyújtásakor, illetve az sem, hogy melyek a hiányos panasz benyújtásakor követendő eljárások. Ezenkívül a panasz benyújtásának lehetősége több évvel későbbre csúszhat a nemzeti adóhatóságok által végzett, elhúzódó, folyamatban lévő ellenőrzések esetén. Az ilyen problémák akadályozhatják a vitarendezési mechanizmus eredményes működését.

Nincsenek a jogalkotási aktusok végrehajtására és alkalmazására vonatkozó iránymutatások

44 Az általunk megvizsgált három jogalkotási aktus esetében a Bizottság nem adott iránymutatást, mi pedig azt állapítottuk meg, hogy a tagállamok némiképp eltérően értelmezték mind a DAC 6 (lásd: **38–40.**, **61.** bekezdés és **V. melléklet**), mind pedig a TDRD irányelvet (lásd: **43.** bekezdés és **VII. melléklet**).

45 A DAC tekintetében megjegyezzük, hogy a Bizottság és a tagállamok közösen felelősek az iránymutatások kiadásáért. A „**minőségi jogalkotás**” keretrendszere elismeri az uniós jog értelmezésére és végrehajtására vonatkozó iránymutatások hozzáadott értékét. Megfelelő iránymutatások hiányában a különböző tagállamokból származó adófizetők műveletei eltérő vagy kétértelmű adóügyi megítélés alá eshetnek. A Bíróság közelmúltban hozott ítélete (lásd: **40.** bekezdés), amely kimondja, hogy a megfontolásra benyújtott irányelv kifejezései kellően egyértelműek (bár tágan értelmezhetők), még inkább hangsúlyozza annak fontosságát, hogy a Bizottság – a DAC 6 következetes alkalmazását biztosító eszközként – iránymutatást és segítséget nyújtson az értelmezéshez.

46 A többéves **Fiscalis program** támogatja a tagállamok adóhatóságait abban, hogy együttműködjenek az adócsalás, az adókijátszás és az agresszív adótervezés elleni küzdelemben (lásd: **VIII. melléklet**). A Bizottság az irányelvek végrehajtási szakaszában számos rendezvényt szervezett a Fiscalis programok keretében.

47 A DAC 15. cikke előírja a Bizottság és a tagállamok számára, hogy osszák meg egymással a közigazgatási együttműködéssel kapcsolatos tapasztalataikat. A Bizottság különböző fórumok révén biztosítja a tagállamok számára hogy a nemzeti adóhatóságok megoszthassák egymás között a bevált rendelkezésekkel kapcsolatos részleteket. A Bizottság továbbá 2018 szeptemberében találkozót szervezett a tagállamokkal, hogy megválaszolja kérdéseiket, később pedig támogatta a DAC 6 ismertetőjegyek értelmezésével foglalkozó Fiscalis-projektcsoportot. A projektcsoport következtetéseit végül a tagállamok egyetértésének hiánya miatt nem tették közzé.

48 Mind a Bizottság, mind az általunk felkeresett tagállamok adóhatóságai kifejezték a bevált rendelkezések és – különösen a DAC 6 információk elemzésére és felhasználására vonatkozó – iránymutatások fokozottabb cseréje iránti igényüket (pl. projektcsoportok, munkaértekezletek, munkalátogatások stb. keretében).

A Bizottság megfelelően felügyeli az uniós jog beépítését a nemzeti jogba, de az átfogó értékelések már esedékesek lennének

49 A Bizottság köteles ellenőrizni, hogy a tagállamok átültetik-e az uniós irányelveket nemzeti jogukba, és meg nem felelés esetén kötelezettségszegési eljárást indítani. Ellenőrzésünk időpontjáig valamennyi tagállam mindhárom irányelvet végrehajtotta. A Bizottság által indított két, helytelen átültetés miatt indított kötelezettségszegési eljárás még folyamatban van:

- Ami az ATAD végrehajtását illeti, a Bizottság 2018 óta 36 kötelezettségszegési eljárást indított. A jogsértések a bejelentés elmulasztásával és a meg nem feleléssel kapcsolatos esetekből álltak. 2024 júniusában még két ügy ([Belgium](#) és [Luxemburg](#)) maradt lezáratlanul.
- A Bizottság 15 kötelezettségszegési eljárást indított a DAC 6 végrehajtási intézkedések bejelentésének elmulasztása miatt. 2024 júniusáig az összes ügyet lezárták.
- A Bizottság 20 kötelezettségszegési eljárást indított a TDRD végrehajtásával kapcsolatos bejelentés elmulasztása, egyet pedig meg nem felelés miatt. 2024 júniusáig az összes ügyet lezárták.

50 Az általunk felkeresett öt tagállamban a Bizottság kötelezettségszegési eljárást indított a vonatkozó jogszabályok közlésének elmulasztásával vagy hiányos (részleges) átültetésével kapcsolatban, és az eljárás ideje alatt átfogó ellenőrzéseket végzett.

51 Az ATAD előírta a Bizottság számára, hogy négy évvel a hatálybalépését követően értékelje az irányelvet, annak módosítását („ATAD 2”) pedig öt évvel a hatálybalépését követően kellett értékelni. A Bizottság csak szűkkörű [értékelést](#) végzett, ismertetve, hogy az ATAD intézkedéseit hogyan építették be a tagállamok jogszabályaiba, és azt 2020 augusztusában tette közzé. 2024 szeptemberéig nem adtak ki átfogó értékelő jelentést, de a munka jelenleg folyamatban van, és az értékelés várhatóan 2025 végére fejeződik be.

52 A DAC 6 előírta a Bizottságnak és a tagállamoknak, hogy 2020. július 1-jét követően két évente értékeljék az irányelv IV. mellékletének (a ismertetőjegyek meghatározása) relevanciáját. A Bizottság nem végzett ilyen értékelést, noha az 2022. július 1-jén esedékes volt. A IV. melléklet két éves értékelésére vonatkozó kötelezettséget a DAC 8 eltörölte, és azt beépítette a DAC szélesebb körű értékelési folyamatába. A Bizottságnak 2013. január 1-jétől kezdve öt évente a DAC irányelvet és annak módosításait is értékelnie kellett. A DAC első értékelését 2019-ben tették közzé,

és ellenőrzésünk idején a Bizottság éppen a DAC második értékelését végezte (amely a DAC 6-ra és annak IV. mellékletére is kiterjed). A jelentés közzétételére várhatóan 2025 elején kerül sor.

53 Végezetül a Bizottság még nem értékelte a TDRD alkalmazását sem, amelyet 2024. június 30-ig kellett volna befejezni. A jelenlegi tervek szerint várhatóan 2024 végéig nyújtanak be egy végrehajtási jelentést a Tanácsnak.

A tagállamok automatikusan megosztják egymással a DAC 6 információkat, azonban csak kismértékben használják azokat

54 A DAC 6 által létrehozott információcsere-rendszer megfelelő működéséhez a tagállamok által automatikusan kicserélt, határokon átnyúló konstrukciókra vonatkozó, adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó információknak (DAC 6 jelentések) pontosnak és hiánytalanoknak kell lenniük, és azokat akkor kell elküldeni, amikor a leghasznosabbak lehetnek. Ezért értékeltük, hogy az öt ellenőrzött tagállamban megfelelően szervezték-e meg a jelentések cseréjét, és hogy megfelelő volt-e a DAC 6 információk minősége. Áttekintettük továbbá, hogy a Bizottság milyen támogatást nyújtott a DAC 6 információcsere-folyamathoz az uniós központi adattáron keresztül.

Működnek DAC 6 szerinti adatszolgáltatási eljárások, de a felkeresett tagállamokban a minőség-ellenőrzések nem következetesek

55 A Bizottság az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukciókra vonatkozóan uniós [XML sémát](#) bocsátott az adóhatóságok rendelkezésére. Emellett felhasználói útmutatót is közzétett, amely tisztázta, hogy milyen információkat kell feltüntetni a DAC 6 jelentés uniós központi adattárba való feltöltése előtt. A Bizottság továbbá különböző eszközöket bocsátott a tagállamok rendelkezésére az adózással kapcsolatos információk és szakértelem cseréjére. A [Fiscalis program](#) (a fő együttműködési program) keretében finanszírozott tevékenységek az informatikai támogatást és a munkaértekezletek, munkalátogatások és projektcsoportok pénzügyi támogatását foglalják magukban (lásd: [VIII. melléklet](#)). Jelenleg két aktív munkacsoport foglalkozik a DAC 6 közvetlen adózásra vonatkozó adatelemzésének javításával.

56 Mind az öt felkeresett tagállam rendelkezett a határokon átnyúló konstrukciókkal kapcsolatos adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó információk cseréjére szolgáló eljárásokkal. Olyan informatikai platformokat is biztosítottak az adatszolgáltatásra kötelezett szervezetek számára, ahol egyéni vagy több, határokon átnyúló konstrukciót

jelenthetnek be, vagy amelyekkel a könnyebb adatszolgáltatási eljárás érdekében összekapcsolhatják informatikai rendszereiket. A tagállamok emellett eljárásokat fogadtak el annak biztosítására, hogy az adatszolgáltatásra kötelezett szervezetek (azaz a közreműködők és az érintett adófizetők) megfelelően teljesíthessék adatszolgáltatási kötelezettségeiket. Ennek kapcsán technikai előírásokra (beszámolási formátumokra és eljárásokra) vonatkozó iránymutatásokat bocsátottak ki a közreműködők és az adófizetők számára, akiknek adatokat kell szolgáltatniuk a konstrukciókról.

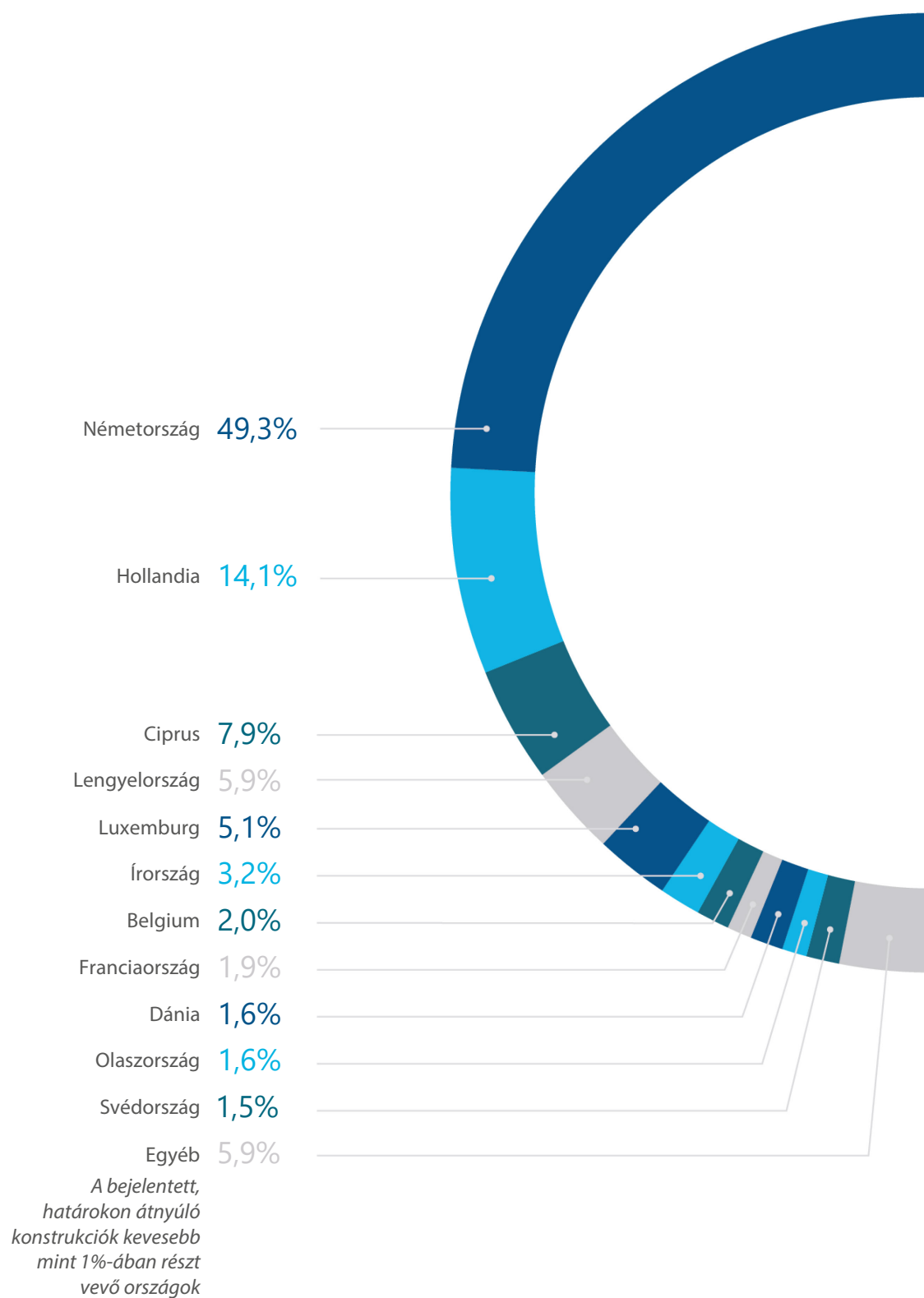
57 Az öt felkeresett tagállam közül három nem végzett minőség-ellenőrzést az adatszolgáltató szervezetek által bejelentett DAC 6 információk tekintetében, eltekintve annak vizsgálatától, hogy az uniós XML sémával kapcsolatos információk teljes körűek-e. Hollandia egy lépéssel továbbment, és manuális vizsgálatokat végzett a DAC 6 jelentés mintáin a megküldött (vagyis az uniós központi adattárba feltöltött) információk minőségének ellenőrzésére. Luxemburg ellenőrzőlistát használ valamennyi benyújtott DAC 6 jelentés teljességi ellenőrzésére.

58 Emellett az öt felkeresett tagállam közül négyben az adóhatóságok nem irányoztak elő ellenőrzéseket nemzeti ellenőrzési terveikben az adatszolgáltató közreműködők beszámolási eljárásainak és folyamatainak ellenőrzésére. Csak Luxemburg végzett dokumentumalapú ellenőrzéseket néhány adatszolgáltató szervezetnél, hogy ellenőrizze a határokon átnyúló konstrukciókra vonatkozó adatszolgáltatási eljárások meglétét, illetve koherenciáját.

Nem megfelelő az automatikusan kicserélt DAC 6 információk minősége

59 Az öt felkeresett tagállam adóhatóságai bizonyítani tudták, hogy a DAC 6 jelentéseket időben feltöltötték az uniós központi adattárba. A DAC 6 2020 közepén történt elindítása és 2023 vége között a tagállamok több mint 53 000 adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukciót küldtek, azaz DAC 6 jelentést töltöttek fel az uniós központi adattárba, és ezáltal megtörtént az automatikus adatszere. 2021-ig valamennyi tagállam töltött fel DAC 6 jelentést az uniós központi adattárba (lásd: [5. ábra](#)). 2020-ban csak néhányan tettek így a Covid19-világjárvány miatti halasztás miatt.

5. ábra. A bejelentett, határokon átnyúló konstrukciók százalékos aránya tagállamonként, 2020–2023



Forrás: Európai Számvevőszék, a Bizottság által szolgáltatott adatok alapján.

60 A határokon átnyúló konstrukciók adóhatóságoknak történő bejelentésére vonatkozó kötelezettséget különböző, néhány tagállam által biztosított jogszabályi mentességek érinthetik. Mind az öt felkeresett tagállam mentességet adott bizonyos olyan szakmák képviselőinek (pl. ügyvédek, könyvelők stb.), amelyek esetében az adatszolgáltatási kötelezettség a titoktartási kötelezettség vonatkozó szabályainak megsértését vonná maga után. Ezek a mentességek végső soron ahhoz vezethetnek, hogy egyes konstrukciókat nem jelentenek be, különösen, ha azok olyan vállalatokra vonatkoznak, amelyek az adott tagállamban és nem uniós országokban rendelkeznek székhellyel, egy másik uniós tagállamban azonban nem (a lehetséges forgatókönyvek szemléltetéséhez lásd: [2. háttérmagyarázat](#)).

2. háttérmagyarázat

A DAC 6 adatszolgáltatási kötelezettségek elkerülésének lehetséges forgatókönyvei

Az „A” tagállamban lévő adózó egy „B” tagállamban működő közreműködőn keresztül határokon átnyúló konstrukciót hoz létre egy nem uniós országban székhellyel rendelkező társasággal. A közreműködő adatszolgáltatási kötelezettségét az „A” tagállamban lévő érintett adófizetőre ruházza, ez utóbbinak azonban a DAC 6 rendelkezéseinek eltérő értelmezése miatt „A” tagállamban semmiképpen nincs adatszolgáltatási kötelezettsége. A konstrukciót nem jelentik, pedig kellett volna, így egyik tagállam adóhatóságai sem kapnak tájékoztatást.

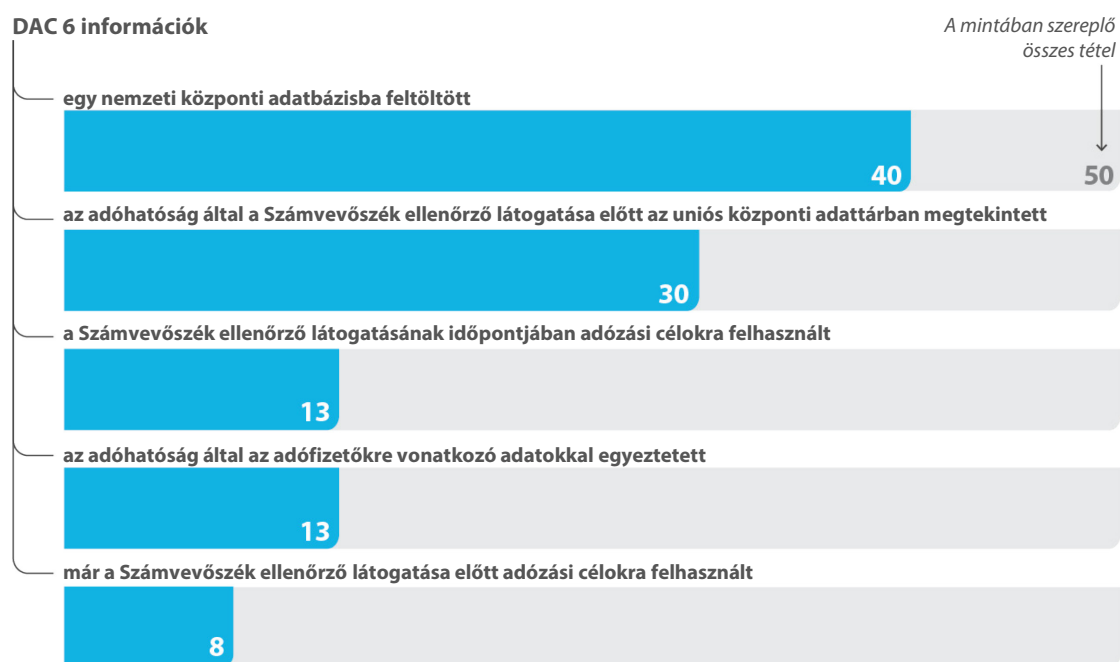
Egyes adatszolgáltató szervezetek – elsősorban a tagállamokban több fiókteleppel rendelkező közreműködők – megválaszthatják, hogy az érintett uniós tagállamok közül melyikben kívánják jelenteni az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó konstrukciót. A fogalommeghatározások, ismertetőjegyek és adatszolgáltatási kötelezettségek tagállamonként eltérő értelmezése miatt a közreműködők dönthetnek úgy, hogy egy adott ügyletet olyan tagállamban jelentenek be, amely a határokon átnyúló konstrukcióra nézve nem ír elő adatszolgáltatási kötelezettséget.

61 Az általunk felkeresett öt tagállamban egy-egy a 2021–2023-as időszakban benyújtott és az uniós központi adattárba feltöltött 10 DAC 6 jelentésből álló mintát vettünk. E vizsgálat során számos horizontális problémát tártunk fel az adatszolgáltatási rendszerrel vagy a DAC 6 információkra vonatkozó követelmények eltérő értelmezésével kapcsolatban, amelyek befolyásolhatják a DAC 6 jelentések minőségét. Az XML séma nem tartalmaz olyan kötelező adatmezőt, amely feltüntetné az érintett nem uniós országok nevét. A séma jelenlegi kialakításából adódóan ezért a tagállamok nehezen tudják megállapítani, hogy egy nem uniós ország részt vesz-e, illetve mely nem uniós országok vesznek részt bejelentett, határokon átnyúló

konstrukcióban. Emellett a fő előny vizsgálatára irányuló teszt és ismertetőjegyek eltérő értelmezése miatt – amelyet a felkeresett tagállamokban is megerősítettek – fennáll annak a kockázata, hogy az uniós központi adattárban bejelentett konstrukciók száma nem pontos (lásd: [V. melléklet–VI. melléklet](#)).

62 Az öt felkeresett tagállam mindegyikében egy újabb mintát is vettünk a 2018–2023-as időszakra vonatkozó 10 DAC 6 jelentésből, amelyeket az uniós központi adattárból töltöttünk le, és a felkeresett tagállamot bevonva azt ellenőriztük, hogy a tagállamok hogyan használták fel a határokon átnyúló konstrukciókra vonatkozóan kapott DAC 6 információkat. A mintában szereplő 50 tételnek csak 16%-át használták fel az adóhatóságok további eljárásokhoz (lásd: [6. ábra](#)). Ezenkívül az összes felkeresett tagállam mintájában hiányosságokat állapítottunk meg a kicserélt DAC 6 információk minőségére vonatkozóan.

6. ábra. A DAC 6 információk felhasználása a felkeresett tagállamokban



Forrás: Európai Számvevőszék.

63 A DAC 6 rendelkezései hatásának biztosításához a nemzeti adóhatóságoknak fel kell használniuk a potenciálisan káros, határokon átnyúló konstrukciókra vonatkozó DAC 6 információkat (adóellenőrzési célokra, kockázatelemzésre stb.). Az általunk felkeresett öt tagállam közül négy nem végzett szisztematikus kockázatelemzést az uniós központi adattárban rendelkezésre álló információk alapján, hanem azokat eseti alapon, az adóellenőrök kérésére használta fel. 2023-ban Hollandia külön erre a célra létrehozott szoftverrel és személyzettel támogatott rendszert vezetett be (lásd: [3. háttérmagyarázat](#)).

3. háttérmagyarázat

Rendszerszintű kockázatelemzés – a holland adóhatóság példája

A holland adóhatóság szabályalapú modellt vezetett be, amelynek célja a DAC 6 legmagasabb kockázatú jelentéseinek észlelése. Az adóhatóságon belül egy erre a célra létrehozott csoport (a továbbiakban: „DAC 6 csoport”) manuálisan felülvizsgálhatja és tovább elemezheti az ilyen eseteket.

A modell általános szabályok (pl. az adózási konstrukció értéke, az adófizető mérete stb.), illetve egyedi szabályok (például bizonyos ismertetőjegyek) szerint pontokat rendel minden egyes DAC 6 jelentéshez. A DAC 6 csoport külső jelek (pl. új adózási struktúrák, adóellenőrök kérelmei stb.) alapján manuálisan több konstrukciót is kiválaszthat elemzésre.

Az ellenőrzött tagállamok szankciórendszereket dolgoztak ki a DAC 6 be nem tartása esetére, de még nem alkalmazták azokat

64 A [DAC 25a. cikke](#) szerint a tagállamoknak eredményes, arányos és visszatartó erejű szankciókat kell alkalmazniuk a DAC 6 adatszolgáltatási kötelezettségeinek való meg nem felelés esetére. A Bizottság [DAC 8 hatásvizsgálatának keretében](#) értékelte a tagállamok szankciórendszereit, és a szankciók eredményességének biztosítását célzó új rendelkezéseket javasolt. A jogalkotók nem hagyták jóvá a Bizottság javaslatát.

65 Mind az öt felkeresett tagállam szankcionálta a DAC 6 adatszolgáltatási kötelezettségeinek való meg nem felelést, például a beszámolási mulasztásokat, valamint a hiányos vagy helytelen adatszolgáltatást. A felkeresett tagállamokban azonban a szankciók igen eltérőek voltak, a Cipruson alkalmazott maximális évi 20 000 eurótól a Hollandiában érvényes maximum 900 000 euróig terjedtek (ez utóbbi 2024. január 1-je óta 1 030 000 euróra emelkedett). Egyes esetekben a minimális szankciók nyilvánvalóan alacsonyak, és ennek az a veszélye, hogy visszatartó erejük is csekély lesz. A több fiókteleppel rendelkező közreműködő stratégiaileg kiválaszthat egy adott tagállamot az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó információk közzétételére annak érdekében, hogy minimálisra csökkentse az adatszolgáltatási kötelezettségek be nem tartása esetén alkalmazandó súlyosabb szankciók kockázatát.

66 Ellenőrzésünk időpontjáig a felkeresett tagállamok egyike sem szabott ki szankciókat. A DAC 6 egyes rendelkezéseinek értelmezésével kapcsolatos bizonytalanság megakadályozhatja a szankciók eredményes kiszabását (lásd: [38–40. Bekezdés](#) és [V. melléklet](#)). Emellett a szankciók megállapításához szükséges adminisztratív lépések jelentősen eltérnek az egyes tagállamokban, csakúgy, mint a szankciók kiszabásának valószínűsége.

A magatartási kódexszel foglalkozó csoport munkája jogszabályi változásokat von maga után, de az eredmények korlátozottak

67 A társasági adózásra vonatkozó, 1997-ben létrehozott uniós magatartási kódex (a továbbiakban: „kódex”) politikai kötelezettségvállalást jelent a káros adóverseny, az adókikerülés és az adókijátszás kezelésével szemben az Unióban. A kódex elfogadásával a tagállamok kötelezettséget vállaltak arra, hogy megszüntetik a káros adóversenynek minősülő, meglévő kedvezményes adórendszereket („a kódex szerint káros rendelkezések leépítése”), és a jövőben tartózkodnak újak bevezetésétől („a kódex szerint káros rendelkezésekre vonatkozó moratórium”, „*standstill*”). Ennek érdekében a tagállamoknak értesíteniük kell a magatartási kódexszel foglalkozó csoportot (a továbbiakban: „csoport”) azokról a meglévő és javasolt adóügyi intézkedésekről, amelyek a kódex hatálya alá tarthatnak (lásd: [IX. melléklet](#)). A tagállamok megállapodtak abban is, hogy jogalkotási és közigazgatási intézkedéseket hoznak a nem együttműködő országok és területek európai uniós jegyzékében szereplő nem uniós országok tekintetében.

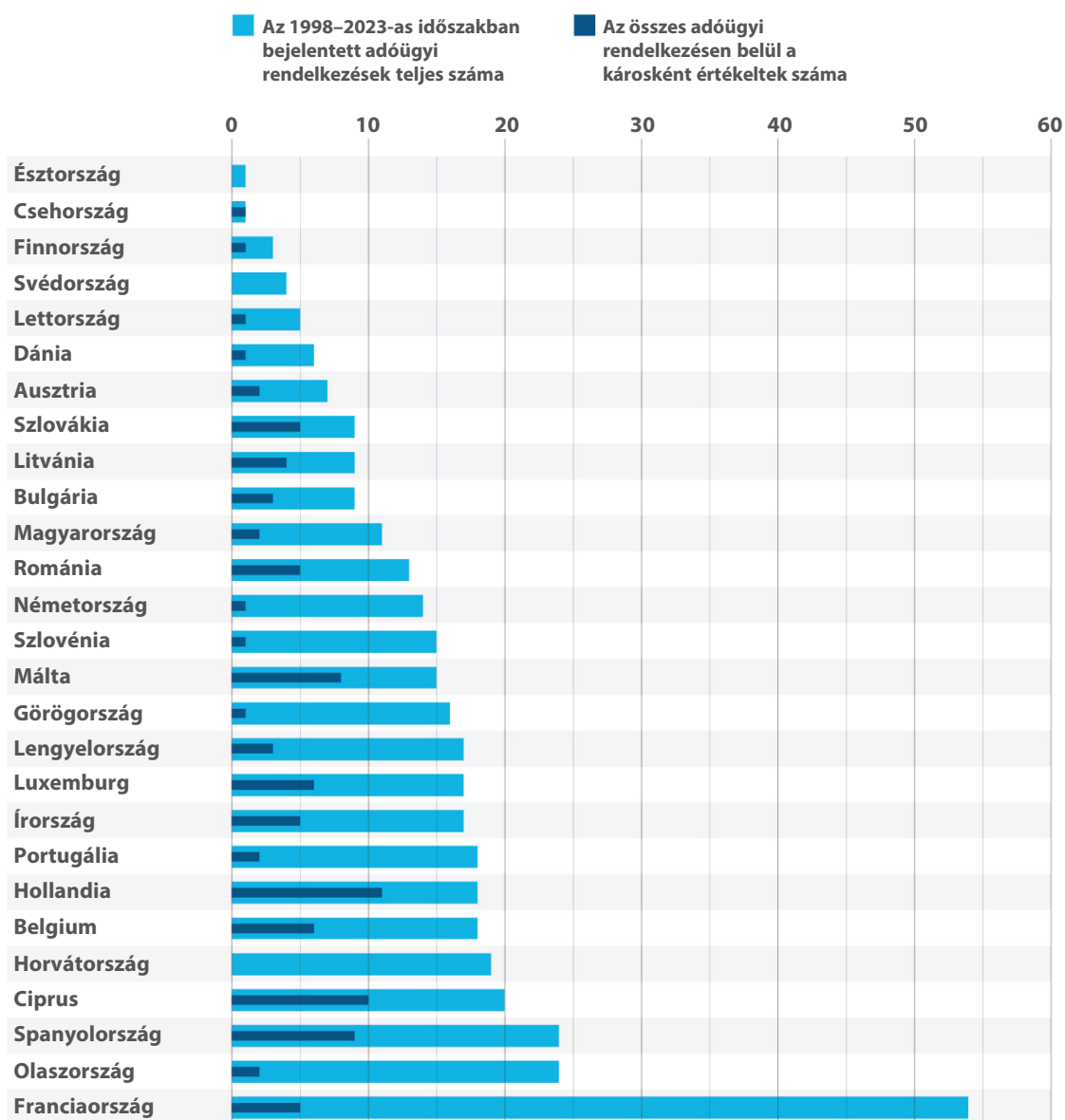
68 A csoport felügyeli, hogy a tagállamok betartják-e a kódexet, és elsősorban a bejelentett adóügyi intézkedések értékelésével foglalkozik, a Bizottság által végzett technikai elemzés alapján. A bejelentett intézkedés felülvizsgálatának megkezdésekor a Bizottságnak együtt kell működnie az érintett tagállammal az adóügyi intézkedés ismertetése érdekében (lásd: [X. melléklet](#)). A Bizottság előkészítő munkája alapján a csoport ezt követően megvitatja a szóban forgó adóügyi rendelkezést. A csoport tagjai **egyhangúlag** döntenek arról, hogy elfogadják vagy elutasítják a Bizottság értékelését. A csoport politikai jellege miatt a mögöttes részleteket nem hozzák nyilvánosságra. Ajánlásai szintén jogilag nem kötelező erejűek.

69 Elemeztük, hogy a tagállamok és a Bizottság betöltötték-e szerepüket, és hogy intézkedéseik meghozták-e a kívánt eredményeket.

A Bizottság betölti korlátozott szerepét a magatartási kódexszel foglalkozó csoport támogatásában

70 A csoport 1998. évi létrehozása óta az uniós tagállamok 384 kedvezményes adóügyi rendelkezést jelentettek be a csoportnak (lásd: [7. ábra](#)). A csoport a rendszerek közül 95-öt ítélt károsnak.

7. ábra. A magatartási kódexszel foglalkozó csoportnak bejelentett adóügyi rendelkezések száma tagállamonként (1998–2023)



Forrás: Európai Számvevőszék, nyilvánosan elérhető adatok alapján.

71 A bejelentett [potenciálisan káros adóügyi rendelkezések száma](#) jelentősen eltért az idők során és az egyes uniós tagállamokban. Az értesítések maximális száma egybeesett az új tagállamok csatlakozásával, mivel az Unióhoz való csatlakozáskor a Bizottságnak a tagjelölt országok valamennyi adóügyi rendelkezését értékelnie kell az általa összeállított előzetes jegyzék alapján. Megjegyezzük, hogy a csatlakozási folyamat lezárultával az értesítések száma általában csökkent. 2023-ban a Bizottság elindította a csoport értesítési eljárásának javítására irányuló kezdeményezést, amelynek nyomán sor került a preferenciális rendszerek bejelentésére vonatkozó „elfogadott iránymutatás” felülvizsgálatára. Az öt felkeresett tagállam rendelkezett eljárásokkal a jogszabályok átvilágítására és annak ellenőrzésére, hogy megfelelnek-e a kódexnek (szükség esetén a csoport értesítése).

72 Megvizsgáltuk azt a szövegezési folyamatot, amit a potenciálisan káros adóügyi rendelkezések leírására vonatkozóan a Bizottság végez a csoport számára. Áttekintettünk két olyan esetet, amikor a Bizottság az érintett tagállamokkal közösen készítette el a jóváhagyott leírást, és ismertette következtetéseit és ajánlásait a csoporttal. Megállapítottuk, hogy a Bizottság munkafolyamatai megfelelően támogatják a csoport munkáját, valamint hogy a Bizottság elemzése megalapozott és indokolt volt.

73 A Tanács 2022-ben felülvizsgált kódexet hagyott jóvá, kibővítve annak [hatályát](#). Ez 2024. január 1. óta alkalmazandó, immár kiterjed a 2023. január 1-jével bevezetett, általánosan alkalmazandó adózási jellemzőkre is, például a transzferárazási jogszabályokra. Ugyanakkor, amint azt a Bizottság az Európai Parlamenthez intézett [közleményében](#) jelezte, a tagállamok már jelenleg is adóversenyre használják adórendszereik általános struktúráit (pl. esetlegesen az adóztatás kettős elmaradásához vezető különleges adóügyi illetőségi szabályok előírásával). Ez arra a kockázatra mutat rá, hogy a felülvizsgált kódex nem terjed ki a már létező káros adóügyi rendelkezésekre. Ezenkívül a kódex még a módosítást követően sem terjed ki a különleges állampolgársági programokra, sem pedig a külföldiek vagy vagyonos személyek vonzására irányuló intézkedésekre, noha ezek gyakran tisztességtelenül vonzzák a vállalkozásokat és a beruházásokat más országokból.

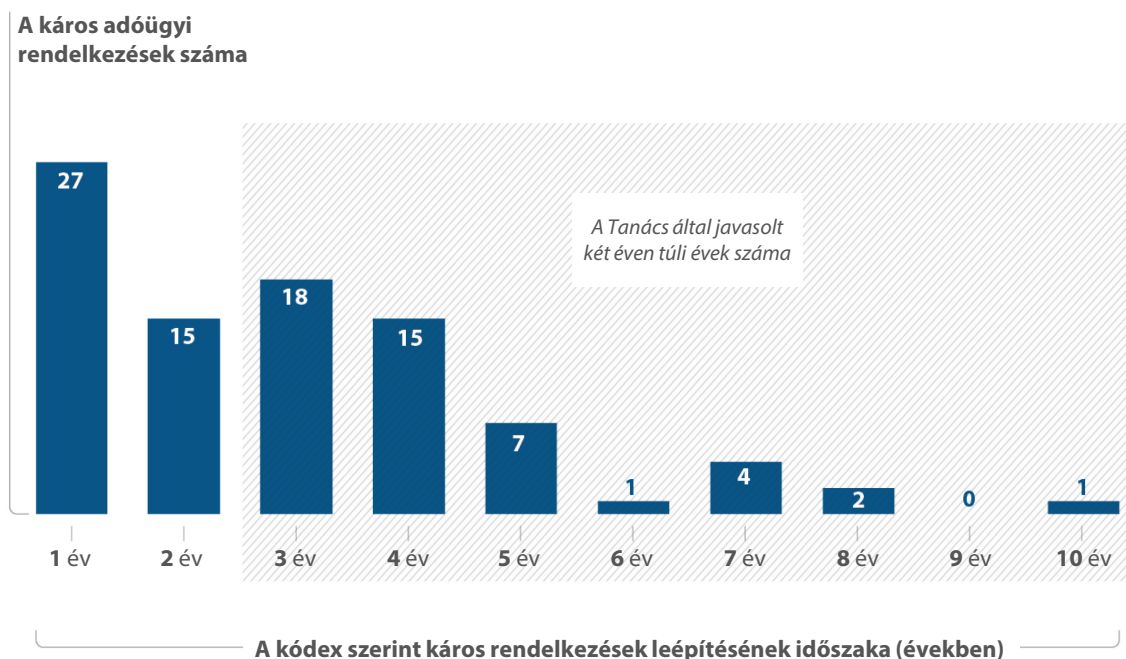
74 2024 januárjáig a csoportot a tagállamok értesítették a tervezett vagy újonnan bevezetett, potenciálisan káros adórendszerekről. Ezért egy adott uniós tagállamban a káros adóügyi rendelkezés feltárása nem a Bizottság szisztematikus elemzésén alapult. Az új megbízatás kiterjesztett jogokat biztosít a Bizottság számára, és most már saját jogon is értesítheti a csoportot a valamely tagállam által bevezetett, potenciálisan káros adóügyi rendelkezésekről. Ez kibővítette a Bizottság szerepét a csoport munkájában, de ellenőrzésünk nem terjedt ki a vonatkozó eljárásokra, mivel azok az ellenőrzési munkánk befejezését követően indultak el.

A tagállamok ajánlásokat hajtottak végre a káros adóügyi rendelkezések megszüntetésére, bár a káros rendelkezések leépítésének időszakai és a szerzett jogi rendelkezések alkalmazásának fenntartására vonatkozó határidők bizonyos esetekben hosszadalmasak voltak

75 Ha a csoport egy adórendszert károsnak ítél, az érintett tagállamnak vissza kell vonnia az intézkedéseket ahhoz, hogy megfeleljen a kódexnek. A Tanács Főtitkársága által a 1998 és 2023 közötti időszokról 2023 decemberében közzétett [áttekintés](#) alapján az uniós tagállamok 95 olyan preferenciális adóügyi rendelkezést építettek le, amelyet a csoport károsnak ítélt.

76 A kódex végrehajtásáról szóló [tanácsi következtetések](#) kétéves határidőt ajánlottak a tagállamoknak arra, hogy visszavonják a károsként azonosított adóintézkedéseket. A gyakorlatban a csoport által az értékelt rendszerek tekintetében elfogadott leépítési időszakok hossza egy és tíz év között volt, és több mint felüket a javasolt két éven túl kellett végrehajtani (lásd: [8. ábra](#)).

8. ábra. A káros adóügyi rendelkezésekre vonatkozó elfogadott leépítési időszakok (1998–2023)

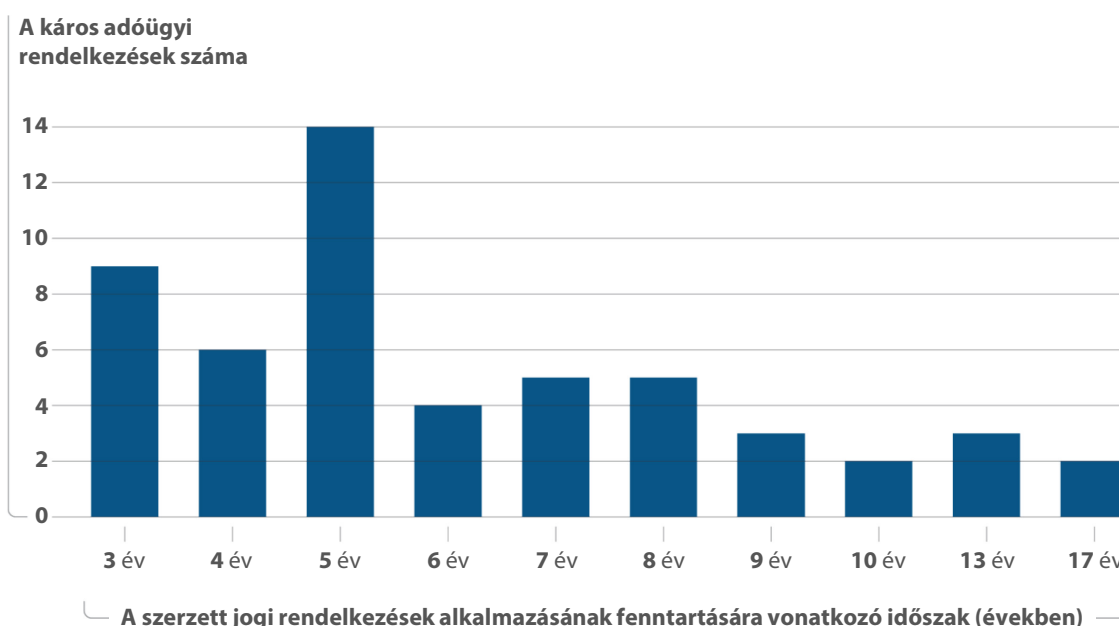


Forrás: Európai Számvevőszék, nyilvánosan elérhető adatok alapján.

77 Az érvényben lévő, de a csoport által károsnak ítélt rendelkezések előnyeit élvező adófizetők védelme érdekében a tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy szerzett jogokra vonatkozó szabályokat vezessenek be, amikor leépítik a káros adóügyi rendelkezéseket. E szabályok értelmében a meglévő rendszer előnyeit élvező valamennyi adófizető megtarthatja ezeket a jogosultságokat egy második konkrét időpontig (a továbbiakban: „az eltörlés időpontja”). A „régí” szabadalmi adókedvezmény, illetve szellemi tulajdonjogi rendszerek kivételével a csoportnak nincs elfogadott iránymutatása arra vonatkozóan, hogy miként kell meghatározni az ilyen szerzett jogokkal kapcsolatos időszakok hosszát.

78 Azon 53 káros adóügyi rendelkezés esetében, amelyek esetében engedélyezték a szerzett jogi rendelkezések alkalmazásának fenntartását, 1998 és 2023 között a szerzett jogi rendelkezések alkalmazásának fenntartására vonatkozó határidő 3-tól 17 évig terjedt (ez utóbbi két esetet érintett a Holland Antillákon, lásd: **9. ábra**). Emiatt az érintett adóügyi rendelkezésekben már részt vevő adófizetők hosszú ideig élvezhetik az adókedvezményeket, még akkor is, ha ezek a rendelkezések káros következményekkel járnak.

9. ábra. A szerzett jogi rendelkezések alkalmazásának fenntartására vonatkozó határidők káros adóügyi rendelkezések esetében (1998–2023)



Forrás: Európai Számvevőszék, nyilvánosan elérhető adatok alapján.

79 Megjegyezzük továbbá, hogy a csoport által 2021 novemberében a Tanácsnak benyújtott jelentés⁷ egy olyan esetet is feltárt, amikor a tagállam lehetővé tette az adófizetők számára egy olyan adórendszer választását, amelyet a csoport korábban károsnak értékelte. Mivel azonban a szóban forgó rendszer és az ahhoz kapcsolódó adókedvezmények 2021. július 1-je után már nem voltak érvényben, a csoport nem tudott további lépéseket tenni annak káros jellege ellen.



A tagállamok óvintézkedéseket hoznak a nem együttműködő országokkal és területekkel szemben, de nincs egységes megközelítés

80 Az Európai Unió jegyzéket vezet az adózási szempontból nem együttműködő országokról és területekről. A Bizottság a tagállamok szakértőivel együttműködve végzi az érintett országok és területek átvilágítását. Az uniós jegyzék a káros adózási gyakorlatok kezelésére és visszaszorítására, valamint a jó adóügyi kormányzás előmozdítására szolgál globális szinten. A Tanács 2024. október 8-án fogadta el az uniós jegyzék legutóbbi frissítését, amely jelenleg 11 nem uniós országot tartalmaz.

⁷ A magatartási kódexszel foglalkozó csoport – Jelentés a Tanácsnak, 2021. november 26., ST 14230 2021 ADD 5.

81 A 2017. decemberi **tanácsi következtetésekkel** összhangban, adóalapjuk védelme érdekében a tagállamoknak eredményes óvintézkedéseket kell alkalmazniuk az uniós jegyzéken szereplő nem uniós országokkal szemben (lásd: **10. ábra**)

10. ábra. Óvintézkedések

<p>KÖZIGAZGATÁSI intézkedések </p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Egyes ügyletek fokozott nyomon követése ○ Megnövekedett ellenőrzési kockázat az szóban forgó rendelkezések előnyeit élvező adófizetők számára ○ Megnövekedett ellenőrzési kockázat az ezen jogrendszereket érintő struktúrákat vagy konstrukciókat alkalmazó adófizetők számára 	<p>JOGALKOTÁSI intézkedések </p> <p><i>Konkrét jogalkotási intézkedések:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ○ A költségek leírásának tilalma ○ Az ellenőrzött külföldi társaságokra (CFC) vonatkozó szabályok ○ Forrásadó-intézkedések ○ A részesedésekből származó jövedelmek adómentességének korlátozása <p><i>További jogalkotási intézkedések:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Átállási szabály ○ Fordított bizonyítási teher ○ Különös dokumentálási követelmények
--	--

Forrás: A Tanács következtetései, 2017. december 5., 15429/17.

82 A tagállamok 2019-ben megállapodtak abban, hogy a 2017. december 5-i tanácsi következtetések III. mellékletében felsorolt, az adózás területére vonatkozó három közigazgatási óvintézkedés közül legalább egyet alkalmaznak. **2023. január 31-ig** a 27 tagállam közül 26 alkalmazott legalább egy közigazgatási intézkedést, és közülük 11 legalább kettőt.

83 2019 novemberében a **tagállamok** kötelezettséget vállaltak arra is, hogy 2021. január 1-jétől a négy konkrét jogalkotási intézkedés közül (a költségek leírásának tilalma, az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok, forrásadó-intézkedések és a részesedésekből származó jövedelmek adómentességének korlátozása) legalább egyet alkalmaznak⁸. 2023. január 31-től valamennyi tagállam alkalmazott legalább egy jogalkotási intézkedést, de csak hét tagállam alkalmazta mind a négyet (lásd: **11. ábra**).

⁸ A magatartási kódexszel foglalkozó csoport – Jelentés a Tanácsnak, 2019 november 25., 14114/19.

11. ábra. A hatályos jogalkotási óvintézkedések

	A költségek leírásának tilalma	Az ellenőrzött külföldi társaságokra (CFC) vonatkozó szabályok	Forrásadó-intézkedések	A részesedésekből származó jövedelmek adómentességének korlátozása
Ausztria		✓		
Belgium	✓	✓		✓
Bulgária	✓		✓	
Horvátország		✓	✓	
Ciprus			✓	
Csehország		✓		
Dánia	✓		✓	
Észtország	✓		✓	✓
Finnország		✓		
Franciaország	✓	✓	✓	✓
Németország	✓	✓	✓	✓
Görögország	✓			
Magyarország		✓		
Írország		✓		
Olaszország	✓			
Lettország	✓	✓	✓	✓
Litvánia	✓	✓	✓	✓
Luxemburg	✓			
Málta				✓
Hollandia		✓	✓	
Lengyelország		✓		
Portugália	✓	✓	✓	✓
Románia	✓			
Szlovákia	✓		✓	✓
Szlovénia	✓	✓	✓	✓
Spanyolország	✓	✓	✓	✓
Svédország	✓	✓		

Forrás: A magatartási kódexszel foglalkozó csoport jelentése a Tanácsnak, 2023. június 2.

84 E megközelítés nagyfokú rugalmassága csökkentheti az óvintézkedések elrettentő hatását, és azzal a kockázattal jár, hogy a vállalatok kevesebb jogalkotási intézkedést alkalmazó tagállamokban folytatnak tevékenységet (különösen, ha adózási szempontból választanak nem együttműködő országokat és területeket tevékenységeik tervezésekor), ahol a nyereség könnyebben áthelyezhető az alacsony adómértéket alkalmazó adójogrendszerekbe.

Nincs megfelelő teljesítménymonitoring-keret a meghozott uniós intézkedések hatásainak ellenőrzésére

85 Az adóhatóságoknak megbízható becslésekkel kell rendelkezniük az adókikerülés és adókijátszás miatti bevételkiesésről, és megfelelő korrekciós intézkedéseket kell hozniuk. Megvizsgáltuk, hogy az Unió és a tagállamok hogyan gyűjtenek információkat a be nem fizetett társasági adó mértékéről, valamint a káros adórendszerek és a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelmet szolgáló eszközök hatásáról. Figyelembe vettük, hogy az adórés mérése összetett feladat, és egyetlen módszer sem képes önmagában a meg nem felelés valamennyi aspektusát figyelembe venni. A többféle megközelítés ötvözése és a technológiai fejlődés ösztönzése hozzájárulhat az Unión belüli különböző adóbevétel-kiesések átfogóbb megértéséhez.

Az uniós projektek kapcsán egyszeri alkalommal végeztek becslést az adókikerülés és adókijátszás hatásáról, de nincs közös uniós teljesítménymonitoring-keret

86 A közös teljesítménymonitoring-keret döntő fontosságú ahhoz, hogy az adóhatóságok jobban megismerhessék az adókikerülés és adókijátszás által leginkább érintett területeket, és biztosítsák a megfelelő lépések megtételéhez szükséges forrásokat. Ez az OECD BEPS [11. intézkedéséről szóló jelentésben \(2015\)](#) feltárt hiányosságokat tükrözi.

87 A Bizottság és a tagállamok bizonyos területeken kezdeményezéseket vezettek be az adókikerülés és adókijátszás mértékének megbecslésére. 2018-ban a Bizottság és 15 tagállam közzétett egy tanulmányt a társaságiadó-bevétel hiányairól⁹. A tanulmány arra a következtetésre jutott, hogy a társaságiadó-résre vonatkozó becslések kiszámítása összetett, részben a társaságiadó-rendszerek összetettsége miatt, de számos más okból is, amelyek az adófizetők szándékos tevékenységeitől (például csalás, adókijátszás vagy adókikerülés) a mulasztásokig és az értelmezésbeli hibákig, illetve a csődig terjednek. Így a tagállamok szintjén a becslések gyakran meg tudják ragadni az adókijátszást és a nem szándékos tevékenységeket, az adókikerülést azonban nem tükrözik megfelelően. Következésképpen számos érintett fél úgy véli, hogy a társaságiadó-rendszerek különbségei, a statisztikai bizonytalanság és a módszertan összetettsége miatt nem feltétlenül alkalmazható harmonizált módszertan. Az előző tanulmány nyomán 2021-ben, az Unió adóügyi csúcstalálkozója (TADEUS) keretében látott napvilágot egy projekt a közvetlenadó-rés becslésére

⁹ The *Concept of Tax Gaps Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies*, Fiscalis Tax Gap Project Group (FPG/041).

szolgáltató módszerek feltárására, és ennek egyik alcsoportja kifejezetten a társaságiadó-réssel foglalkozott.

88 A Bizottság 2019-ben és 2021-ben az egyének által elkövetett adókijátszásról szóló tanulmányokat is közzétett, amelyek rámutattak a nemzetközi pénzügyi központokban elrejtett vagyon káros hatásaira¹⁰. Bár ellenőrzésünk a társasági adózásra összpontosított, ezek a tanulmányok továbbra is relevánsak, mivel az egyének társasági formákat (pl. vállalatokat, trösztöket stb.) használhatnak vagyonuk elrejtésére. Nem nyújtanak azonban átfogó értékelést a káros adórendszerek és a társaságiadó-kikerülés ellen hozott intézkedésekről.

89 2023-ban a Bizottság több tagállammal együtt két projektcsoporthoz indított a [Fiscalis programon](#) keresztül. Az egyik projektcsoporthoz célja, hogy reális mutatókat vezessen be az információcsere hatásának hatékony mérésére, a másiké pedig a DAC adatok felhasználásának javítására szolgáló módszerek feltárása (lásd: [VIII. melléklet](#)).

90 Ezekon a korlátozott hatókörű kezdeményezéseken kívül nem alkalmaznak az egész Unióban egységes teljesítménymutatókat a káros adóügyi rendelkezések és a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelmet szolgáló meglévő keret eredményességének mérésére és nyomon követésére.

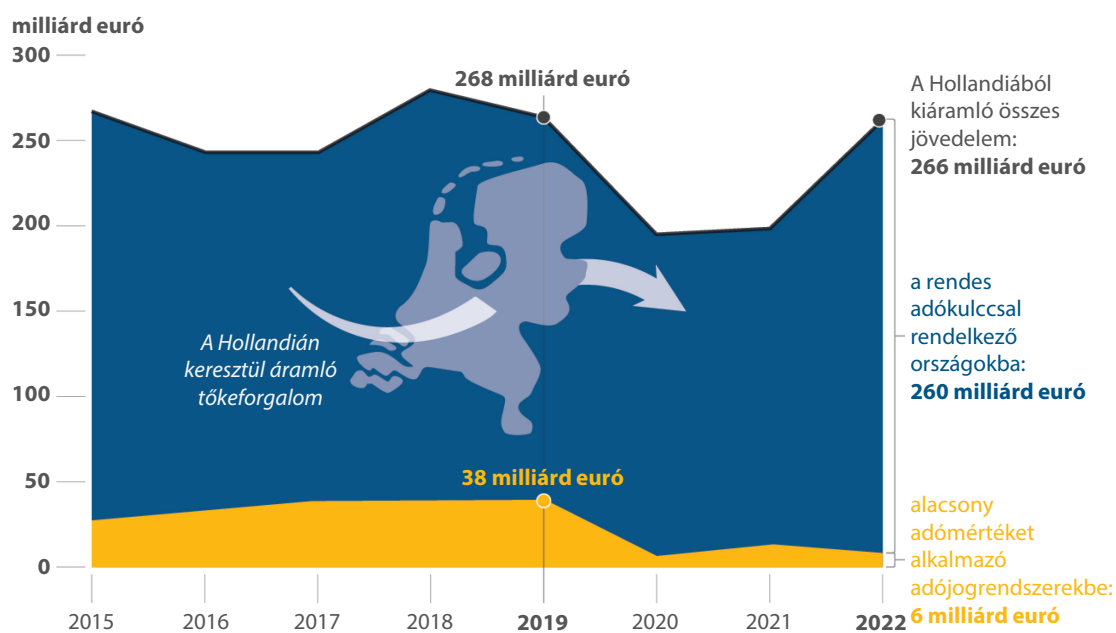
Az öt felkeresett tagállam közül csupán egy rendelkezett teljesítménymérési kerettel az intézkedések eredményességének értékelésére

91 Az általunk felkeresett öt tagállam közül csak Hollandia hozott létre teljesítménymérési keretet a káros adóügyi rendelkezések és a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelem érdekében bevezetett eszközök eredményességének mérésére. E célból a holland hatóságok 2023 októberében [jelentést](#) tettek közzé, amelyben a Holland Központi Bank által szolgáltatott adatok alapján értékelték számos intézkedés eredményességét.

¹⁰ DG TAXUD: *Estimating International Tax Evasion by Individuals, Taxation Paper No 76, 2019; Monitoring the amount of wealth hidden by individuals in international financial centres and impact of recent internationally agreed standards on tax transparency on the fight against tax evasion*, zárójelentés, 2021.

92 A holland hatóságok jelentése arra a következtetésre jutott, hogy az adókikerülés elleni küzdelem érdekében bevezetett intézkedések közül több hatására csökkent a Hollandiából az alacsonyabb adómértéket alkalmazó országokba irányuló pénzáramlás. Az ilyen országokba irányuló teljes pénzáramlás közel 85%-kal, a 2019. évi 38 milliárd euróról 2022-re közel 6 milliárd euróra csökkent (lásd: [12. ábra](#)).

12. ábra. A Hollandiából az alacsonyabb adómértéket alkalmazó adójogrendszerekbe áramló adóköteles kifizetések összegének csökkenése



Forrás: Európai Számvevőszék, a Holland Pénzügyminisztérium adatai és vizuális anyagai alapján.

Következtetések és ajánlások

93 Általános következtetésünk az, hogy a létrehozott uniós keret – amennyire az Unió korlátozott hatásköre engedi – szükséges első védelmi vonalként szolgál a káros adórendszerek, illetve a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelem támogatásához. Ugyanakkor hiányosságokat állapítottunk meg a jogszabályok és egyéb intézkedések kidolgozásának és végrehajtásának módjában. Eredményességük értékelésére sem uniós, sem tagállami szinten nem volt megfelelő teljesítménymonitoring-rendszer.

94 A káros adóügyi rendelkezések és a társaságiadó-kikerülés elleni uniós küzdelem érdekében a Bizottság közös uniós szabályozási keretre tett javaslatot.

Az ellenőrzésünk hatálya alá tartozó irányelvek (az adókikerülés elleni irányelv (ATAD), az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló irányelv 5.

módosítása (DAC 6) és az adóügyi vitarendezési mechanizmusokról szóló irányelv (TDRD)) általános normákat határoznak meg, és alkalmazási körükön belül támogató eszközöket vezetnek be, az Unió ugyanis nem rendelkezik hatáskörrel arra, hogy konkrét adópolitikai megoldásokat határozzon meg a tagállamok számára.

Megállapítottuk, hogy az uniós jogszabályokban szereplő egyes fogalom meghatározások és kifejezések értelmezése nehézséget jelent a tagállamok számára, és emiatt azok eltérően értelmezhetik őket (különösen ami a DAC 6 ismertetőjegyeit és a fő előny vizsgálatára irányuló tesztet illeti. Ez befolyásolja a kicserélt DAC 6 információk pontosságát, ami csökkenti az adóztatást elkerülő jövedelem elleni küzdelem eredményességét (lásd: [32–43.](#) bekezdés).

95 Emellett mivel általában nincs bizottsági iránymutatás az általunk ellenőrzött uniós jogszabályok értelmezésére és végrehajtására vonatkozóan, a tagállamok eltérően értelmezhetik azokat (lásd: [44–48.](#) bekezdés). A Bizottság felügyeli az uniós jogszabályok nemzeti jogba való eredményes átültetését, és szükség esetén kötelezettségzegési eljárást indít, de előfordul, hogy ezt az értékelést túl későn végzi el. Mindezek miatt több mint hét évvel az ATAD bevezetését követően még mindig nem egyértelmű, hogy teljesülni fognak-e az irányelv célkitűzései. Az értékelések késedelme miatt sem a nyilvánosság, sem a jogalkotók nem rendelkeznek pontos képpel a káros adórendszerek és a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelem érdekében bevezetett uniós intézkedések megalapozottságáról vagy eredményességéről (lásd: [49–53.](#) bekezdés).

1. ajánlás. A jogszabályi keret pontosítása

Az uniós jogszabályok tagállamok általi következetes alkalmazásának biztosítása érdekében a Bizottság:

- a) a tagállamokkal együttműködve dolgozzon ki iránymutatásokat, és különösen a káros adóügyi rendelkezések és a társasági adókikerülés elleni küzdelmet célzó uniós jogszabályok értelmezéséhez, kockázatelemzések elvégzéséhez, valamint a kapott adóügyi információk felhasználásához nyújtson iránymutatást a tagállamok számára;
- b) a folyamatban lévő értékelés eredményei, illetve a peres eljárások kimenetele alapján mérje fel, hogy szükség van-e a DAC 6 esetleges módosítására;
- c) az adóügyi vitarendezési mechanizmusok eredményes működésének biztosítása érdekében a jövőbeli értékelés előkészítése során vegye figyelembe a jelentésünkben a TDRD kialakítására vonatkozóan feltárt problémákat.

Határidő: a) és b) 2026 végéig, c) 2028 végéig.

96 Ami a DAC 6 keretében történő adóügyiinformáció-cserét illeti, megállapítottuk, hogy az öt általunk felkeresett tagállam mindegyike rendelkezik nemzeti adatszolgáltatási eljárásokkal, és az előírtaknak megfelelően kicserélik az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukciókra vonatkozó információkat. Ugyanakkor a DAC 6 jelentéseken kevés minőség-ellenőrzést végeznek azelőtt, hogy feltöltenék azokat az uniós központi adattárba. Emiatt fennáll annak a kockázata, hogy a bejelentett DAC 6 információk hiányosak vagy pontatlanok. Ezen túlmenően az ellenőrzött tagállamok csak kismértékben használják fel a határokon átnyúló konstrukciókra vonatkozó DAC 6 információkat, ami csökkenti a DAC 6 keretében történő automatikus információcsere hozzáadott értékét (lásd: [55–58. bekezdés](#)).

97 Emellett technikai problémákat is feltártunk a Bizottság által kidolgozott adatszolgáltatási rendszerrel, az adatszolgáltatás alóli mentesség túlzott alkalmazásával, valamint a beszámolási követelmények eltérő értelmezéseivel kapcsolatban. Ezek a problémák befolyásolhatják a DAC 6 jelentések minőségét, és arra ösztönözhetik az adófizetőket, hogy olyan joghatóságot válasszanak, ahol a szabályok a legnagyobb mértékben megengedőek. Az adatszolgáltatási rendszer egyik fő hiányossága, hogy az adatmezőben nem kötelező feltüntetni a határokon átnyúló konstrukcióban részt vevő nem uniós országok nevét. Emiatt az öt felkeresett tagállam számára nehéz megállapítani, hogy egy nem uniós ország részt vesz-e, illetve mely nem uniós ország vesznek részt abban (lásd: [59–63.](#) bekezdés).

98 Emellett fennáll a kockázat, hogy egyes felkeresett tagállamokban a DAC 6 adatszolgáltatási kötelezettségek be nem tartása esetén alkalmazott szankciórendszerek a szankciók nyilvánvalóan alacsony szintje miatt esetleg nem rendelkeznek visszatartó erővel. Továbbá ellenőrzésünk idejéig a felkeresett tagállamok egyike sem szabott ki szankciókat (lásd: [64–66.](#) bekezdés).

2. ajánlás. A DAC 6 jelentések minőségének javítása

Ahhoz, hogy a lehető legnagyobb mértékben kihasználhatóak legyenek a DAC 6 információk más tagállamokkal való automatikus cseréjének előnyei, a Bizottság (szükség esetén jogalkotási javaslat révén) tegye kötelezővé a határokon átnyúló konstrukciókban részt vevő nem uniós országokra vonatkozó adatmező kitöltését az adatszolgáltatási rendszerben. Ezenkívül a Bizottság frissítse a DAC 6 központi adattár szerkezetét, hogy ezek az információk minden érintett konstrukció esetében a tagállamok rendelkezésére álljanak.

Határidő: 2027 vége.

3. ajánlás. A DAC 6 adatszolgáltatási kötelezettségek be nem tartása esetén alkalmazandó szankciók megfelelő hatásának biztosítása

Annak érdekében, hogy a tagállamok eredményes, arányos és visszatartó erejű szankciókat alkalmazzanak a DAC 6 adatszolgáltatási kötelezettségnek való meg nem felelés esetére, a Bizottság indítson kötelezettségzegési eljárást azokban az esetekben, amikor elegendő bizonyíték áll rendelkezésre arról, hogy a tagállamok nyilvánvalóan nem megfelelő szankciórendszert hajtanak végre a DAC 6 megsértése tekintetében.

Határidő: 2026 vége.

99 A magatartási kódexszel foglalkozó csoport a méltányos társaságiadó-rendszerek előmozdítására irányuló uniós fellépés alapvető eleme, bár ajánlásai jogilag nem kötelező erejűek. A Bizottság megfelelő segítséget nyújt a csoportnak a tagállamok által bejelentett potenciálisan káros adóügyi rendelkezések értékeléséhez, de ellenőrzésünk időpontjáig szerepe igen korlátozott volt (lásd: [70–74.](#) bekezdés).

100 A csoport ajánlásai nyomán a tagállamok az 1998 és 2023 közötti időszakban 95 káros adóügyi rendelkezést vontak vissza. A káros rendelkezések leépítésére elfogadott időszakok azonban több tagállamban jóval hosszabbak voltak a Tanács által ajánlott két évnél. A csoport emellett az azonosított káros rendelkezések kapcsán nem követ egyértelmű szabályokat a szerzett jogi rendelkezések alkalmazásának fenntartására vonatkozó határidő meghatározásakor, és ezért bizonyos esetekben az igen hosszadalmas. Ez azzal a veszéllyel jár, hogy a vállalatok tisztességtelen adókedvezményekből tovább húznak hasznot, valamint a verseny torzulása is tovább tart az Unió belső piacán. Emellett a tagállamok úgy dönthetnek, hogy a nem együttműködő országokkal folytatott ügyletekre alkalmazható óvintézkedések közül csak néhányat alkalmaznak. Ezek a tényezők csökkentik a csoport munkájának hatását (lásd: [75–84.](#) bekezdés).

4. ajánlás. A magatartási kódexszel foglalkozó csoportnak nyújtott támogatás fokozása

A magatartási kódexszel foglalkozó csoport eredményesebb támogatása érdekében, hogy tevékenységeinek elrettentő hatása a lehető legnagyobb legyen, a Bizottság:

- a) javasolja a csoportnak, hogy állapodjon meg a szerzett jogi rendelkezések alkalmazásának fenntartására vonatkozó határidővel és a leépítési időszakokkal kapcsolatos egyértelmű szabályokról és korlátozásokról, és – amennyiben a csoport erről megállapodik – kövesse nyomon az azoknak való megfelelést;
- b) kibővített megbízatása révén évente elemezze a tagállamok által újonnan bevezetett kedvezményes adóintézkedéseket és általánosan alkalmazandó adózási jellemzőket, továbbá kockázatelemzés alapján értesítse a csoportot minden potenciálisan káros intézkedésről.

Határidő: a) 2026 vége, b) 2025-től évente.

101 A Bizottság és a tagállamok nagyon keveset tesznek az Unióban a káros adóügyi rendelkezések és a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelemhez használt eszközök teljesítményének mérése terén. A Bizottság nem határozott meg mennyiségi célokat és célkitűzéseket, és nem követi nyomon azok eredményességét. Az eredményes teljesítménymonitoring-keretek hiánya miatt a Bizottság és a tagállamok nem értékelik fellépéseiket, és nem ott mozgósítják az erőforrásokat, ahol azokra a legnagyobb szükség van (lásd: [85–92.](#) bekezdés).

5. ajánlás. A káros adóügyi rendelkezések és a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelem eredményeinek és hatásának nyomonkövetése

A Bizottság ösztönözze és támogassa a tagállamokat egy olyan közös teljesítménymonitoring-keret elfogadásában, amely teljesítménymutatókat és mennyiségi célokat határoz meg a káros adóügyi rendelkezések és a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelem konkrét célkitűzései elérésének mérésére.

Határidő: 2026 vége.

A jelentést 2024. október 22-i luxembourgi ülésén fogadta el a Mihails Kozlovs számvevőszéki tag elnökölte IV. Kamara.

a Számvevőszék részéről

Tony Murphy
elnök

Mellékletek

I. melléklet. Ellenőrzési megközelítésünk a Bizottság szintjén

Áttekintettük az ATAD-ra, a DAC 6-ra és a TDRD-re vonatkozó, a káros adóügyi rendelkezések és a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelmet célzó jogszabályokat és mechanizmusokat, és megvizsgáltuk, hogy a Bizottság (DG TAXUD) hogyan követte nyomon azok tagállami végrehajtását. Elsősorban a következőket értékeltük:

- a vonatkozó jogszabályok: ellenőrizte-e a Bizottság, hogy a tagállamok hogyan érvényesítik az uniós szabályozást a nemzeti jogban, és a Bizottság meghozta-e a szükséges intézkedéseket a végrehajtás esetleges késedelmének kezelésére;
- a jogszabályok és puha jogi eszközök végrehajtásával kapcsolatos iránymutatások és információk megléte és minősége, valamint az, hogy a Bizottság milyen módon osztotta meg ezeket az információkat a tagállamokkal;
- a Bizottság hogyan hajtotta végre és kezeli a DAC 6 uniós központi adattárát;
- a Bizottság létrehozott-e közös uniós teljesítménymonitoring-keretet a rendszer számára annak biztosítása érdekében, hogy az elérje a kívánt eredményeket;
- hogyan működik együtt a Bizottság a tagállamokkal (információcsere, beszámolás stb.) és más érdekelt felekkel (például az OECD-vel);
- a Bizottság által annak érdekében végzett munka, hogy segítse a magatartási kódexszel foglalkozó csoportot a döntéshozatali folyamatban.

Az előkészítő szakaszban több hibrid találkozót szerveztünk az Adóügyi és Vámuniós Főigazgatósággal, hogy a tagállamokban végzett helyszíni ellenőrzésekhez hasznosítható információkat és adatokat gyűjtsünk. A helyszíni vizsgálat során általános kérdőívet küldtünk a Bizottságnak. Emellett ellenőrző látogatást tettünk a függőben lévő kérdések tisztázása és egyes bizottsági dokumentumok vizsgálata céljából.

II. melléklet. Ellenőrzési megközelítésünk a tagállamokban

A káros adóügyi rendelkezések és a vállalati adókikerülés elleni küzdelemben a tagállamok szerepe az, hogy egyenlő versenyfeltételeket teremtsenek a vállalkozások számára, és megelőzzék az adókikerülést és az adókijátszást, így biztosítsák egyrészt az államháztartás védelmét, másrészt azt, hogy a kormányok alapvető szolgáltatásokat nyújthassanak.

Értékeljük, hogy a tagállamok:

- hogyan hajtották végre a kiválasztott jogszabályokat, nevezetesen az ATAD-ot, a DAC 6-ot és a TDRD-t;
- hogyan biztosították, hogy az uniós központi adattáron keresztül kicserélt DAC 6 jelentések pontosak és hiánytalanok legyenek, időben rendelkezésre álljanak, továbbá hogy a tagállamok hogyan használják fel a DAC 6 keretében kapott információkat;
- hogyan mérik fel a káros adóügyi rendelkezések és a társaságiadó-kikerülés elleni fellépésük eredményességét, valamint azt, hogy alkalmaznak-e ilyen méréseket a meglévő kockázatok jobb kezelésére és az erőforrások elosztására;
- hogyan tájékoztatják a magatartási kódexszel foglalkozó csoportot a potenciálisan káros adóügyi rendelkezésekről, és miként hajtják végre ajánlásait, ha a csoport úgy ítéli meg, hogy a kedvezményes adórendszer káros.

Öt tagállamot (Írország, Ciprus, Luxemburg, Málta és Hollandia) választottunk ki a következő kockázati kritériumok alapján:

- a nem együttműködő országok és területek uniós jegyzékében szereplő országokkal szembeni ellenintézkedések száma;
- az adóvitákban folytatott kölcsönös egyeztető eljárások száma;
- a magatartási kódexszel foglalkozó csoport által azonosított káros adóügyi rendelkezések száma;
- a társaságiadó-résre vonatkozó becslések.

Annak megállapítása érdekében, hogy a tagállamok megfelelően hajtották-e végre az uniós rendelkezéseket, kérdőívet küldtünk az öt kiválasztott tagállamnak. Az ellenőrző látogatások során megvitattuk válaszaikat a nemzeti adóhatóságok szakértőivel, és megvizsgáltuk a dokumentumokat. Emellett kockázatalapú mintákat választottunk ki az alábbiak ellenőrzésére:

- 10, az uniós központi adattárba feltöltött határokon átnyúló adózási konstrukció;
- 10, az uniós központi adattárból letöltött, határokon átnyúló adózási konstrukció
- a TDRD keretében benyújtott öt adóvitával kapcsolatos kereset;
- öt ajánlás, amelyek a magatartási kódexszel foglalkozó csoport által legutóbb értékelt kedvezményes adórendszereken alapulnak.

III. melléklet. Az uniós jogszabályok összehasonlítása az OECD/G20-ak BEPS előírásaival

Európai Unió jogszabályok	Elfogadás dátuma	Rövid leírás (jogszabály)	Megfelelő OECD-előírás	Közzététel dátuma	Rövid leírás (előírás)
ATAD 1	2016. július 12.	A belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési rendelkezések elleni szabályokat állapítja meg.	BEPS 2. intézkedés BEPS 3. intézkedés BEPS 4. intézkedés BEPS 5. intézkedés BEPS 6. intézkedés	2015. október 5.	Eredményesebben küzd a káros adóügyi rendelkezések ellen az átláthatóság, a koherencia és a tartalom figyelembevételével.
ATAD 2	2017. május 29.	Kiterjeszti az ATAD 1 hatályát az adókikerülés – többek között a nem uniós országokat érintő hibrid struktúrából adódó diszkrepanciák – további megelőzése érdekében.	BEPS 2. intézkedés	2015. október 5.	Ajánlások a hibrid struktúrából adódó diszkrepanciát kihasználó adókikerülési módszerek hatásának semlegesítésére irányuló nemzeti szabályokra vonatkozóan.

Európai Unió jogszabályok	Elfogadás dátuma	Rövid leírás (jogszabály)	Megfelelő OECD-előírás	Közzététel dátuma	Rövid leírás (előírás)
DAC 6	2018. május 25.	Olyan adóbevallási rendszert vezet be, amely előírja a határokon átnyúló konstrukciók bejelentését és cseréjét az agresszív adótervezés elleni küzdelem érdekében.	BEPS 12. intézkedés	2015. október 5.	Ajánlások az agresszív adótervezési rendszerekre vonatkozó kötelező közzétételi szabályok kialakítására vonatkozóan.
TDRD	2017. október 10.	Célja az adóügyi kérdésekkel kapcsolatos vitarendezési mechanizmusok javítása az Unióban.	BEPS 14. intézkedés	2015. október 5.	Javítani kívánja a joghatóságok közötti adóügyi viták rendezését.

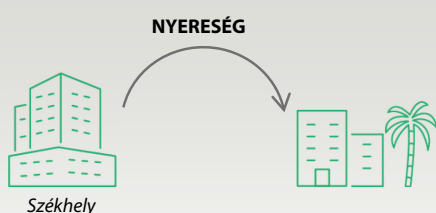
Forrás: Európai Számvevőszék, nyilvánosan elérhető adatok alapján.

IV. melléklet. Az ATAD által bevezetett, adókikerülés elleni intézkedések

Az ellenőrzött külföldi társaságra (CFC) vonatkozó szabály: annak megakadályozása érdekében, hogy a nyereséget egy alacsony adózású vagy adót ki nem vető országba irányítsák

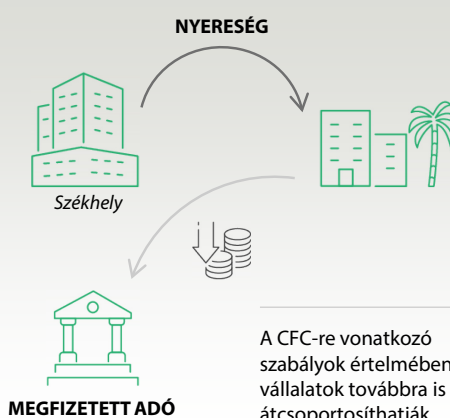
A NYERESÉG KLASSZIKUS ÁTCSOPORTOSÍTÁSA: az ellenőrzött külföldi társaságokra (CFC) vonatkozó szabályok

ELŐTTE



A vállalatoknak lehetőségük van arra, hogy nyereségüket alacsony adójú országokban működő, függő vállalkozásokhoz csoportosítsák át, csökkentve ezzel az Unióban adóköteles nyereségüket.

UTÁNA

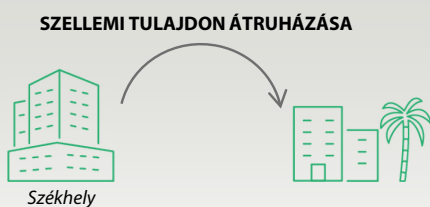


A CFC-re vonatkozó szabályok értelmében a vállalatok továbbra is átcsoportosíthatják nyereségüket, de ezek a nyereségek az Unióban lesznek adókötelesek.

A tőkekivonás megadóztatására vonatkozó szabály: annak megakadályozása érdekében, hogy a vállalatok az eszközök áthelyezésekor elkerüljék az adózást

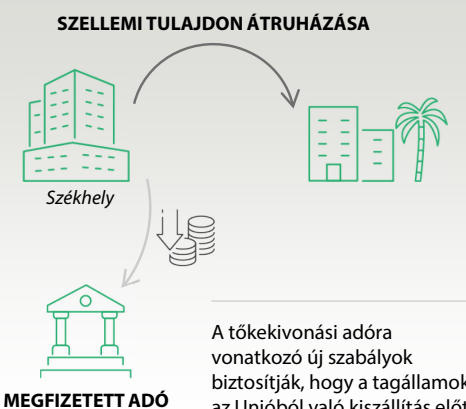
A SZABADALOM ÁTMENTÉSE („PATENT FLIGHT”): tőkekivonási adóhoz kapcsolódó új szabályok

ELŐTTE



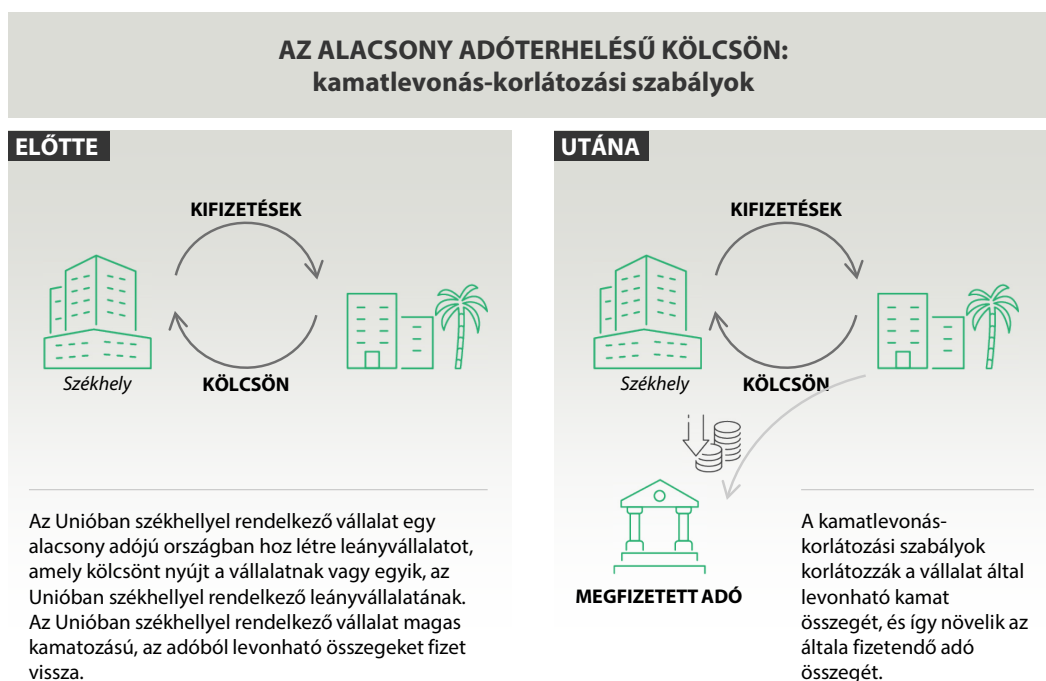
A nagyvállalatok sok időt és energiát fektetnek egy ígéretes új termék kifejlesztésébe, és azt véglegesítése előtt egy adót ki nem vető országba helyezik át. Ily módon a vállalat kevesebb adót fizet a nyereség után az Unióban.

UTÁNA

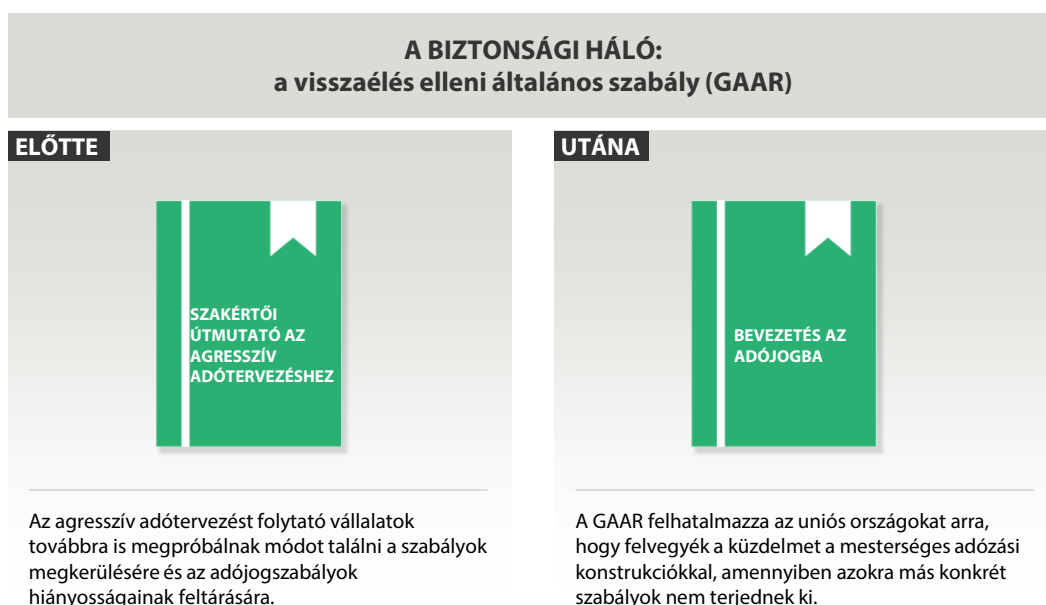


A tőkekivonási adóra vonatkozó új szabályok biztosítják, hogy a tagállamok az Unióból való kiszállítás előtt adót vehessenek ki a termék értékére.

A kamatlevonás-korlátozási szabály: az adóminimalizálást szolgáló mesterséges adósságrendezési megállapodások visszaszorítása érdekében



A visszaélés elleni általános szabály: az agresszív adótervezéssel szemben való fellépés érdekében, ha más szabályok nem alkalmazandók



Forrás: Európai Számvevőszék, a Bizottság (DG TAXUD) adatai és vizuális anyagai alapján.

V. melléklet. A DAC 6-nak a fő előny vizsgálatára irányuló tesztre és az ismertetőjegyekre vonatkozó rendelkezései: az eltérő értelmezések kockázata (az irányelv IV. melléklete)

A **fő előny vizsgálatára irányuló tesztet** akkor kell elvégezni, ha megállapítható, hogy a fő előny vagy a fő előnyök egyike, amelyre – minden releváns tényt és körülményt figyelembe véve – egy adott személy az adott határokon átnyúló konstrukció megvalósítása nyomán észszerűen számíthat, az adókedvezmény. Megállapítottuk, hogy a felkeresett tagállamok értelmezési nehézségekkel szembesültek az alább felsorolt területeken. A látogatásokra a Bíróságnak az egyes kifejezések és fogalmak értelmezésével foglalkozó C-623/22. sz. ügyben hozott ítéletét megelőzően került sor. A tagállamok által említett nehézségek többek között a következők voltak:

- Nem világos, hogyan határozható meg, hogy az adókedvezmény a konstrukció fő előnye vagy egyik fő előnye-e. Az sem világos, hogy az értékelés során mennyiségi megközelítést kell-e alkalmazni, pl. össze kell-e hasonlítani a konstrukciót úgy, hogy először alkalmazzák, majd nem alkalmazzák a (feltételezett) adókedvezményt eredményező adószabályokat.
- Egy másik kérdés az, hogy a fő előny vizsgálatára irányuló teszt olyan helyzetekben is alkalmazandó-e, amikor – az irányelv szellemével összhangban – az adókedvezményhez vezető adóügyi rendelkezés eredménye a szóban forgó rendelkezés vagy a jogalkotó szándéka, illetve a rendelkezés vagy a jogalkotó rendelkezik arról (más néven „politikai szándék”).

Ismertetőjegyek:

- Az **A3. ismertetőjegy** azokra a konstrukciókra vonatkozik, amelyek szabványosított dokumentációt, illetve szabványosított struktúrát használnak. Fennáll annak a kockázata, hogy míg egyes tagállamok a dokumentáció és a struktúrák széles körét tekintik szabványosítottnak, mások kevés esetben teszik ezt, mivel kiigazításokra van szükség ahhoz, hogy igazodjanak az egyes érintett adófizetőkhez. Ebből adódóan előfordulhat, hogy a közreműködők és az adófizetők esetleg nem jelentik be a konstrukciókat az A3. ismertetőjegynek megfelelően.
- A **B2. ismertetőjegy** olyan konstrukciókra utal, amelyek a jövedelmet tőkévé, ajándékká vagy más, alacsonyabb adókulcs alá eső vagy adómentességet élvező bevételkategorióvá alakítják át. Nem világos azonban, hogy ez az átalakítás milyen körülmények között történhet. Néhány kétértelmű forgatókönyv lehet például a következő:

- o ha az adófizető egy másik tagállamból (azonos típusú) jövedelemben részesül, de a jövedelem alacsonyabb adókulcs alá esik vagy adómentességet élvez (pl. a jövedelem származási helye szerinti ország adóegyezményének vagy adóügyi rendelkezéseinek alkalmazása miatt). Ebben az esetben a jövedelem típusa nem változik (pl. ha a jövedelem osztalék formáját öltötte, akkor továbbra is osztaléknak minősül);
- o a társaság saját részvényeinek visszavásárlásakor, különösen akkor, ha a részvények visszavásárlását megelőzően rendszeresen osztalékfizetésekre került sor.

Ezenkívül nem világos, hogy a B2. ismertetőjegy alkalmazható-e az újonnan alapított konstrukciókra, vagy csak akkor alkalmazandó, ha a már meglévő bevételeket egy másik, alacsonyabb adóval terhelt jövedelemkategóriává alakítják át. Fennáll annak a kockázata, hogy a tagállamok eltérő nézetei azt eredményezhetik, hogy a DAC 6 jelentéseket nem következetesen nyújtják be.

Emellett az a kockázat is fennáll, hogy a B2. ismertetőjegynek a személyi jövedelemadóra, a jövedelemadóra és az ajándékozási/öröklési adózási konstrukciókra való alkalmazási módja nem egyértelmű. Ebből adódóan a közreműködők és az adófizetők úgy tekinthetik, hogy a jövedelem-átalakításnak a jövedelem kedvezményezettjének szintjén kell megtörténnie, habár erre az átváltásra számos konstrukcióban eltérő szinteken kerül sor.

- o A **B3. ismertetőjegy** olyan konstrukciókra vonatkozik, amelyek a pénzeszközök körbeáramoltatását eredményező körforgásos ügyleteket foglalnak magukban, jellemzően olyan közbeiktatott szervezetek részvételével, amelyek semmilyen más elsődleges kereskedelmi funkciót nem végeznek, vagy olyan tranzakciók révén, amelyek ellentételezik vagy lenullázzák egymást, illetve amelyek ehhez hasonló tulajdonságokkal rendelkeznek. A gyakorlatban sem az ezen elemek közötti kapcsolat, sem az ismertetőjegy alkalmazásának konkrét feltételei nem egyértelműek.
- o Nem világos, hogy akkor kell-e alkalmazni a B3. ismertetőjegyet, ha a körforgásos ügylet nem teljes. Például a jövedelemnek a gazdálkodó egység közbeiktatása miatti eltérítése esetén.
- o Nem világos, hogy a B3. ismertetőjegy alkalmazásának szükséges feltételei-e a bevételek közbeiktatott szervezetek általi eltérítése és az egymást ellentételező tranzakciók, vagy ezek csupán példák a körforgásos ügyletekre.

- o A **C1. ismertetőjegy** két vagy több kapcsolt vállalkozás közötti, levonható, határokon átnyúló kifizetésekkel járó konstrukciókra vonatkozik. Továbbra sem egyértelmű, hogy az állandó telephelyet a C1 ismertetőjegy szempontjából különálló (kifizetésben részesülő) gazdálkodó egységként kell-e kezelni. Ez a kétértelműség hatással van a konstrukció DAC 6 szerinti bejelentésének követelményeire is.

Ezenkívül a C1. ismertetőjegy vonatkozik a kapcsolt vállalkozások közötti, határokon átnyúló fizetésekkel járó konstrukciókra, amelyek esetében a kedvezményezett szintjén nincs vagy kevés az adófizetés. A C1. ismertetőjegyben azonban nincs olyan kategória, amely kifejezetten azokra a konstrukciókra vonatkozna, amelyekben a kedvezményezett alanyi mentességben részesül. A C1. ismertetőjegy c) pontja kizárólag az olyan konstrukciókkal foglalkozik, amelyek esetében a kifizetések tárgyi mentességben részesülnek, ami azt eredményezi, hogy egyes a C1. ismertetőjegy alá tartozókhöz hasonló konstrukciókat nem jelentenek be.

VI. melléklet. Az uniós XML sémát alkalmazó DAC 6 beszámolóval kapcsolatos operatív kérdések

Négy fő operatív problémát tártunk fel a DAC 6 beszámolóval kapcsolatban, és ezeket az öt tagállamban tett látogatások során is megerősítettük:

- a közreműködők és az adófizetők számára nem áll rendelkezésre iránymutatás arra vonatkozóan, hogy miként jelezhetik egyértelműen a nem uniós országok határokon átnyúló konstrukcióban való részvételét, mivel a sablonból hiányoznak a nem uniós országok országkódjai;
- vannak olyan opcionális mezők – például az adóazonosító szám (TIN), az illetőség szerinti ország, a konstrukció bevezetésének időpontja, az utónév vagy a közzététel okai – amelyek esetében az információt közzétevő gazdálkodó egységnek nem kell magyarázatot adnia arra, hogy adott esetben miért nem tölti ki ezeket a mezőket. Ez az „összeg” adatmezőre is vonatkozik, amelybe a körülmények közlésének hiányában „ismeretlen” is beírható;
- az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó ismertetőjegyek vagy maguk a konstrukciók leírásának nincs meghatározott minimális hossza, ami az uniós tagállamok között esetleg következetlen adatszolgáltatáshoz vezethet;
- egy „piacképes” határokon átnyúló konstrukciónak az uniós központi adattárba való feltöltését mindig újként kezelik, bár lehet, hogy az csak egy meglévő konstrukció frissítése (a piacképes konstrukciót az adatszolgáltató szervezetnek háromhavonta frissítenie kell, ha a körülmények megváltoztak).

VII. melléklet. A TDRD kialakításával kapcsolatos problémák eltérő értelmezésének kockázata

TDRD rendelkezés	Probléma	Következmények
<p>A TDRD 3. cikke (3) bekezdése e) pontjának iv. alpontja előírja, hogy az adózó panaszának tartalmaznia kell a teljes dokumentációt, beleértve a „végleges adómegállapítási értesítés másolatát” is.</p>	<p>A probléma abból adódik, hogy a jogvitában érintett valamennyi adóhatóságnak ki kell bocsátania a „végleges adómegállapítási értesítést”.</p>	<p>Az adózók elhalaszthatják a TDRD-panasz benyújtását mindaddig, amíg valamennyi érintett tagállam nem ellenőrizte az alkalmazandó adómegállapítási időszakot, ami akár hét évig is eltarthat. Az illetékes hatóság az elfogadást elhalaszthatja az összes dokumentáció elkészültéig.</p>
<p>A TDRD 3. cikkének (3)–(5) bekezdése szerint a panasz csak akkor fogadható el, ha az érintett személy a benyújtáskor megadja a szükséges információkat. Az irányelv azonban nem egyértelmű az adóhatóságokra vonatkozó eljárások és az azon esetekre vonatkozó határidők tekintetében, amikor az eredeti beadványokból hiányoznak a szükséges információk.</p>	<p>Továbbra sem világos, hogy mi minősül „hiányos” panasznak. A TDRD nem határozza meg, hogy a panaszosok a későbbiekben kiegészíthetik-e a már benyújtott panaszait, vagy hogy az illetékes hatóságoknak kell-e értesíteniük őket a hiányos panaszról, és további információkat kérniük.</p>	<p>Meghatározott eljárás és időkeret hiányában a panaszosok a hat hónapos időszak lejártáig esetleg nem szereznek tudomást arról, hogy panaszuk „hiányos”, és ezért nem nyújtják be a hiányzó információkat a határidőn belül. Az illetékes hatóság emiatt elutasíthatja a panaszt.</p>

TDRD rendelkezés	Probléma	Következmények
<p>Az TDRD 17. cikke kivételeket állapít meg a 3. cikkben foglalt általános szabály alól, amely előírja, hogy a panaszokat valamennyi érintett tagállam illetékes hatóságaihoz kell benyújtani. A 17. cikk a magánszemélyekre és a kisebb vállalkozásokra vonatkozó egyedi rendelkezéseket tartalmaz, amelyek lehetővé teszik számukra, hogy csak a lakóhelyük szerinti tagállam illetékes hatóságához kelljen benyújtaniuk a panaszokat.</p>	<p>Nem világos, hogy az egyes illetékes hatóságoknak egyénileg kell-e közölniük az elfogadással vagy elutasítással kapcsolatos döntésüket, vagy hogy az a hatóság, amelyhez a panaszt benyújtották, felelős-e a panaszossal való kommunikációért.</p> <p>Valamennyi érintett illetékes hatóságnak döntenie kell a panasz elfogadásáról vagy elutasításáról. Ha egy vagy valamennyi hatóság elutasítja a panaszt, a végleges határozat meghozatalához további eljárásokra, például bírósági vagy választottbírói eljárásra lehet szükség. Az egyes illetékes hatóságok határozatát mindkét esetben közölni kell a panaszossal.</p>	<p>Ha minden illetékes hatóságnak közölnie kell döntését, akkor továbbra is az összes érintett hatósággal van interakció, és ha a panaszt elutasítják, előfordulhat, hogy minden érintett tagállamban további eljárást kell lefolytatni. Több felkeresett tagállam jelezte, hogy ezt a rendelkezést nem feltétlenül egységesen alkalmazzák.</p>

VIII. melléklet. A Fiscalis programok és az ATAD, a DAC 6 és a TDRD

A többéves Fiscalis program célkitűzései összhangban vannak az ATAD, a DAC 6 és a TDRD célkitűzéseivel, amelyek célja a belső piac működésének javítása, az uniós versenyképesség és a tisztességes verseny előmozdítása, a pénzügyi és gazdasági érdekek védelme az adócsalással, az adókijátszással és az adókikerüléssel szemben, valamint az adóbeszedés javítása. Az egyedi program célkitűzései közé tartozik az adópolitikának és az adózással kapcsolatos uniós jog végrehajtásának a támogatása, az adóhatóságok közötti együttműködés elősegítése (beleértve az adóügyi információcserét is), valamint a közigazgatási kapacitásépítésnek és az elektronikus rendszerek fejlesztésének a támogatása (az (EU) 2021/847 rendelet (Fiscalis 2027) 3. cikke).

A Fiscalis 2020 és a Fiscalis 2027 keretében a következő intézkedéseket finanszírozzák:

- o közös fellépések, például szemináriumok és munkaértekezletek (pl. „kötelező közzététel: a DAC 6 végrehajtása” című munkaértekezlet, az ATAD 1 szeminárium, az ATAD 2 munkacsoport IV. ülése, TDRD IV. munkacsoportjának ülései stb.), projektcsoportok, két- vagy többoldalú ellenőrzések és az uniós jogban előírt, a közigazgatási együttműködésre vonatkozó egyéb tevékenységek, munkalátogatások, amelyek lehetővé teszik a tisztviselők számára, hogy adóügyekkel kapcsolatos szakértelmet vagy ismereteket szerezzenek vagy bővítsék azokat, szakértői csoportok, közigazgatási kapacitásépítés és támogató intézkedések, tanulmányok, kommunikációs projektek és a Fiscalis 2020 és a Fiscalis 2027 célkitűzéseit támogató egyéb tevékenységek;
- o európai információs rendszerek kiépítése és közös képzési tevékenységek kialakítása;
- o találkozók és hasonló *ad hoc* rendezvények, projektalapú strukturált együttműködés, humán kompetenciafejlesztés és egyéb kapacitásépítési intézkedések.

A Fiscalis által finanszírozott két projektcsoporthat a DAC 6-ra is hatással van

- Az automatikus információcsere/DAC/deviza-csereügylet adatokra nézve a közvetlen adózási adatok elemzésére szolgáló eszközzel foglalkozó **106. Fiscalis projektcsoporthat** (2019. május): az eddigi eredmények közé tartozik a közvetlen adózással kapcsolatos automatikus információcsere vonatkozó adatelemzési eszköz, valamint a témával foglalkozó [programokkal kapcsolatos információs és együttműködési felület](#) kifejlesztése.
- Az adózás területén folytatott közigazgatási együttműködés teljesítményének mérésével foglalkozó **119. Fiscalis projektcsoporthat**: a projekt elemezte a közigazgatási együttműködési tevékenységek teljesítménymérési folyamatait, és új monitoring- és értékelési keret kidolgozását javasolta, amely mutatókat, adatokat, fogalom meghatározásokat, módszertant és operatív lehetőségeket foglal magában az előnyök jobb mérése érdekében.

2023-ban az Európai Bizottság a kiválasztott uniós tagállamokkal együtt két további projektcsoporthat indított a Fiscalis 2027 keretében a DAC-adatok hatásának és felhasználásának javítása érdekében:

- A közigazgatási együttműködés hatásának becslésével foglalkozó **038. Fiscalis projektcsoporthat** célja, hogy reális mutatókat vezessen be az információcsere hatásának hatékony mérésére: a mutatók tesztelése jelenleg folyik a projektcsoporthatban részt vevő tagállamokban. A projektet 2023 májusában indították el, és következtetései – többek között a mutatók használatára vonatkozó iránymutatók – 2024 végére várhatók;
- A DAC-adatok jobb felhasználását célzó **037. Fiscalis projektcsoporthat** a DAC-adatok felhasználásának javítását célzó módszereket tárja fel: célja, hogy az adóhatóságok számára releváns konkrét megoldásokat javasoljon (az adóazonosító szám használatára összpontosítva). A projektcsoporthat 2023 júniusában kezdte meg munkáját, és várhatóan 2024-ben ismerteti következtetéseit.

IX. melléklet. Az Európai Unió társasági adózásra vonatkozó magatartási kódexe – A potenciálisan káros preferenciális adóügyi intézkedések értékelésének kritériumai

Az uniós **kódex** kormányközi jellegű politikai kötelezettségvállalást testesít meg, amely előmozdítja a tisztességes adóversenyt és a káros adóügyi rendelkezésekkel foglalkozik, az Unión belül és kívül egyaránt. 2024. január 1-jétől alkalmazandó a **kódex felülvizsgált változata**, amely megerősíti a Bizottság szerepét, és kiterjed a 2023. január 1-je után bevezetett, általánosan alkalmazandó káros adózási jellemzőkre is.

A **kódex** számos kritériumot határoz meg, amelyeket a magatartási kódexszel foglalkozó csoportnak figyelembe kell vennie annak értékelésekor, hogy egy preferenciális adóügyi intézkedés káros-e:

- csak az üzleti tevékenység helyét érintő vagy potenciálisan érintő kedvezményes adóintézkedések tartoznak a kódex hatálya alá („általános kapu kritérium”);
- olyan tényleges adómérték, amely jelentősen alacsonyabb, mint az adott tagállamban alkalmazott általános adómérték (beleértve a nulla százalékos adóztatást is);
- kizárólag külföldi illetőségű személyeknek nyújtott, vagy az ilyen személyeket érintő ügyletekhez kapcsolódó adókedvezmények;
- adókedvezmények a belföldi piactól elkülönített tevékenységek számára, hogy azok ne befolyásolják a nemzeti adóalapot;
- adókedvezmények nyújtása tényleges gazdasági tevékenység vagy jelentős gazdasági jelenlét nélkül is az azokat kínáló tagállamban;
- multinacionális vállalatcsoportokhoz tartozó vállalatoknak a nemzetközileg elfogadott elvektől, különösen az OECD által elfogadott elvektől eltérő nyereségmeghatározási szabályai;
- nem átlátható kedvezményes adóügyi intézkedések, beleértve a közigazgatási szinten nem átlátható módon enyhített jogszabályi rendelkezéseket.

X. melléklet. A Bizottság szerepe a magatartási kódexszel foglalkozó csoport tekintetében

A Bizottság a tagállamok által benyújtott, potenciálisan káros preferenciális adóügyi rendelkezések elemzésével segíti a magatartási kódexszel foglalkozó csoportot.

A tagállamok a magatartási kódex révén kötelezettséget vállalnak arra, hogy minden év elején értesítik a csoportot minden olyan tervezett vagy újonnan bevezetett preferenciális adóügyi rendelkezésről, amely a kódex hatálya alá tartozhat. Amint a Tanács Főtitkársága (amely a csoport munkáját is segíti) által összeállított értesítésjegyzéket hivatalosan közzéteszik a csoport tagjai körében, a Bizottság megkezdi az intézkedések vizsgálatát.

A Bizottságnak az érintett tagállammal együtt el kell készítenie **„az intézkedés leírását”**, mielőtt azt a csoporton belül megvitátnák. Ez a leírás lehet „jóváhagyott leírás” (ha a Bizottság úgy ítéli meg, hogy az intézkedés potenciálisan káros), vagy „standstill elemzés” (amennyiben az előzetes megállapítások arra utalnak, hogy nincs szükség az intézkedés felülvizsgálatára). A Bizottság a leírást az értesítésben kapott információk alapján készíti el. Az értesítés részleteitől és teljességétől függően haladéktalanul felveszi a kapcsolatot az érintett tagállammal annak érdekében, hogy:

- megerősítés céljából benyújtsa a jóváhagyott leírást/standstill elemzést, amennyiben a benyújtott információ elegendő volt, vagy
- további információkat kérjen az intézkedés technikai részleteiről (pl. háttér, adatok stb.) a leírás-tervezet véglegesítéséhez, amennyiben a benyújtott információk nem elegendőek.

A tagállamokkal folytatott ilyen együttműködés a bejelentett intézkedés tényszerű leírásának megszövegezésére korlátozódik. A „jogi értékelés” – arra nézve, hogy egy rendelkezés (potenciálisan) káros-e vagy sem – a Bizottság előjoga, és nem igényli a tagállam beleegyezését.

A Bizottság belső sablont használ a „jóváhagyott leírás” tervezetéhez annak biztosítása érdekében, hogy az – vagy akár bármely standstill elemzés – minden alkalommal ugyanazt a struktúrát kövesse, és minden értékelendő intézkedés esetében hasonló legyen a részletesség mértéke. Amint elkészült a tervezet, azt megküldik az érintett tagállamnak, hogy az megerősíthesse, helyesbíthesse vagy kiegészíthesse az intézkedés tényszerű leírását.

A Bizottság munkáját követően a csoport megvitatja az érintett adóügyi rendelkezést. A Bizottság értékelésének elfogadásáról vagy elutasításáról szóló határozatot szavazással hozzák meg. Mivel a csoport üléseiről nem áll rendelkezésre hivatalos jegyzőkönyv, a szavazás alapjára és eredményére vonatkozó részleteket nem hozzák nyilvánosságra.

Rövidítések

ATAD: adókikerülés elleni irányelv

BEPS: adóalap-erózió és nyereségátcsoportosítás

DAC 6: Az (EU) 2018/822 irányelv az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló 2011/16/EU irányelv módosításáról

DG TAXUD: Adóügyi és Vámuniós Főigazgatóság

OECD: Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet

TDRD: az európai uniós adóügyi vitarendezési mechanizmusokról szóló irányelv

TIN: adószám

Glosszárium

A fő előny vizsgálatára irányuló teszt: Annak vizsgálata, hogy a csökkentett adókötelezettség jelenti-e azt a fő előnyt (vagy egyik fő előnyt), amelyet egy személy észszerűen elvárhat egy határokon átnyúló adózási konstrukcióból.

Adóalap-erózió és nyereségátcsoportosítás: A multinacionális vállalatok a különböző országok adórendszereiben meglévő hiányosságok és eltérések kihasználása révén olyan adótervezési stratégiákat alkalmaznak adóterhük csökkentésére, amelyek következtében társasági adó kifizetésére alig vagy egyáltalán nem kerül sor.

Adókijátszás: Az adófizetés elkerülésére irányuló jogellenes vagy csalárd módszerek alkalmazása, például az adóhatóságok bevételekkel kapcsolatos félrevezetése.

Adókikerülés: Jogszerű pénzügyi megállapodás kötése a fizetendő adó összegének csökkentése céljából.

Agresszív adótervezés: Az országok adórendszerei közötti különbségek kihasználása az adókötelezettségek minimalizálása vagy elkerülése érdekében.

Európai szemeszter: Az uniós tagállamok gazdaságpolitikáinak összehangolásához és az előrehaladás nyomon követéséhez keretet biztosító éves ciklus.

Ismertetőjegy: Az adókikerülés potenciális kockázatára utaló, határokon átnyúló adózási konstrukció jellemzői.

Káros adóügyi rendelkezés: Olyan költségvetési politika, amelyet a beruházások vonzását célzó adókedvezmények és előnyök széles köre, valamint az átláthatóság és a más országokkal folytatott eredményes információcsere hiánya jellemez.

Közreműködő: A DAC 6 keretében az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló adózási konstrukció megtervezésében, létrehozásában vagy végrehajtásában részt vevő bármely személy.

Szabadalmi adókedvezmények rendszere: A szellemi tulajdonból származó nyereségnek a kötelező társasági adónál alacsonyabb adómértékkel történő adóztatása a helyi kutatás és fejlesztés ösztönzése érdekében.

Társaságiadó-rés: Az arra vonatkozó különbség, hogy a társaságiadó-bevételeket hogyan „kellene beszédni” és hogyan „szedik be”, ezáltal a társaságiadó-bevételek potenciális veszteségének kifejezése.

A Bizottság válaszai

<https://www.eca.europa.eu/hu/publications/sr-2024-27>

Időrendi áttekintés

<https://www.eca.europa.eu/hu/publications/sr-2024-27>

Ellenőrző csoport

Az Európai Számvevőszék különjelentései ismertetik az uniós szakpolitikákra és programokra, illetve az egyes költségvetési területek irányításával kapcsolatos témákra vonatkozó ellenőrzéseinek eredményeit. Hogy ellenőrzési munkája maximális hatást érjen el, témái megválasztásakor és feladatai megtervezésekor a Számvevőszék figyelembe veszi a teljesítmény-, illetve szabályszerűségi kockázatokat, az érintett bevétel vagy kiadás nagyságát, a várható fejleményeket, valamint a politikai jelentőséget és a nagyközönség érdeklődését.

Ezt a teljesítmény-ellenőrzést a piacszabályozás és versenyalapú gazdaság ellenőrzésére szakosodott, Mihails Kozlovs számvevőszéki tag elnökölte IV. Kamara végezte. Az ellenőrzést Pelczné Gáll Ildikó számvevőszéki tag vezette Bara Claudia Kinga kabinetfőnök, Varga Zsolt attasé, Kamila Lepkowska ügyvezető, Doris Boehler és Dan-George Danielescu feladatfelelősök, valamint Wojciech Dudek, Mirko Gottmann és Christos Pouris számvevők támogatásával.



Pelczné Gáll Ildikó



Bara Claudia Kinga



Varga Zsolt



Kamila Lepkowska



Doris Boehler



Dan Danielescu



Wojciech Dudek



Mirko Gottmann



Christos Pouris

SZERZŐI JOGOK

© Európai Unió, 2024

Az Európai Számvevőszék dokumentumainak felhasználását a nyíltadat-politikáról és a dokumentumok további felhasználásáról szóló [6–2019. sz. számvevőszéki határozat](#) szabályozza.

Ellenkező rendelkezés (pl. egyedi szerzői jogi nyilatkozatokban foglaltak) hiányában az Európai Unió tulajdonában lévő számvevőszéki tartalmak a [Creative Commons Attribution 4.0 International \(CC BY 4.0\) licenc](#) alá tartoznak. Ezért főszabály szerint a további felhasználás a forrás és a változtatások megfelelő feltüntetésével megengedett. A Számvevőszéktől származó tartalmak további felhasználásakor azok eredeti értelme és mondanivalója nem torzulhat. A Számvevőszék nem vonható felelősségre a továbbfelhasználás esetleges következményeiért.

Ha az adott tartalomban azonosítható magánszemélyek is érintettek (például ha egy kép a Számvevőszék munkatársait ábrázolja vagy harmadik fél is szerepel a források között), adott esetben további engedélyt is be kell szerezni.

Amennyiben ez megtörtént, akkor a vonatkozó engedély érvényteleníti a fenti általános érvényű engedélyt, és az abban foglalt, egyértelműen meghatározott felhasználási korlátozások érvényesek.

Az olyan tartalmak felhasználásához vagy reprodukálásához, amelyek nem az Európai Unió tulajdonát képezik, adott esetben közvetlenül a szerzői jog tulajdonosától kell engedélyt kérni.

2., 3. és 4. ábra. ikonok: Az ábrák kidolgozása a [Flaticon.com](#) eszközeinek felhasználásával történt. © Freepik Company S.L. Minden jog fenntartva. Az iparjogvédelem alatt álló szoftverek és dokumentumok – pl. szabadalmak, márkajelzések, bejegyzett formatervezési minták, logók és nevek – nem tartoznak a Számvevőszék továbbfelhasználási politikájának hatókörébe.

11. ábra: © Holland Pénzügyminisztérium. A grafikont a Számvevőszék módosításával tesszük közzé.

Az Európai Uniónak az europa.eu címtartomány alá tartozó intézményi honlapjai külső oldalakra mutató hivatkozásokat is tartalmaznak. Ezek nem tartoznak a Számvevőszék hatáskörébe, ezért ajánlott elolvasni az ott közzétett adatvédelmi és szerzői jogi rendelkezéseket.

Az Európai Számvevőszék logójának használata

Az Európai Számvevőszék logója kizárólag a Számvevőszék előzetes hozzájárulásával használható fel.

HTML	ISBN 978-92-849-3256-6	ISSN 1977-5733	doi:10.2865/7809162	QJ-01-24-009-HU-N
PDF	ISBN 978-92-849-3255-9	ISSN 1977-5733	doi:10.2865/5084414	QJ-01-24-009-HU-Q

Jelentésünk a káros adórendszerek és a társaságiadó-kikerülés elleni küzdelemre irányuló uniós fellépéseket veszi górcső alá, az ilyen rendszerek ugyanis jelentős adóbevétel-kieséseket okozhatnak az uniós tagállamok számára, és a belső piac torzulásához vezethetnek. A közvetlen adózás területén meglévő korlátozott hatáskörén belül az Európai Unió első védelmi vonalként jogi keretet hozott létre, és más támogató eszközöket is alkalmaz a rendszerszintű káros adózási gyakorlatokkal szemben. Mindemellett hiányosságokat tártunk fel a szabályok végrehajtásának módját illetően, és megállapítottuk, hogy uniós és nemzeti szinten nem dolgoztak ki közös teljesítménymonitoring-keretet. Javaslatokat fogalmazunk meg arra nézve, hogy miként lehetne javítani a Bizottság felügyeletét és megszüntetni a meglévő kiskapukat, ezáltal segítve a Bizottságot e káros adózási gyakorlatok kezelésében, és fokozott támogatást nyújtva a tagállamoknak a jogszabályok következetes alkalmazásának biztosítása érdekében.

A Számvevőszék különjelentése az EUMSZ 287. cikke (4) bekezdésének második albekezdése alapján.



EURÓPAI
SZÁMVEVŐSZÉK



Az Európai Unió
Kiadóhivatala

EURÓPAI SZÁMVEVŐSZÉK
12, rue Alcide De Gasperi
1615 Luxembourg
LUXEMBOURG

Telefon: +352 4398-1

Megkeresés: eca.europa.eu/hu/contact

Weboldal: eca.europa.eu

Twitter: @EUAuditors