

C-707/20. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2020. december 30.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Egyesült Királyság)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2020. december 29.

Fellebbező:

Gallaher Limited

Ellenérdekű fél:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

Az alapeljárás tárgya

Az alapügyben az a fő kérdés, hogy immateriális javaknak (részvényeknek és szellemi tulajdonjogoknak) egy olyan vállalatcsoporton belüli átruházássorozatát követően, amelynek leányvállalatai az Egyesült Királyságban (ebben az időpontban egy tagállamban), egy másik tagállamban és harmadik országokban rendelkeznek székhellyel, az Egyesült Királyságban működő leányvállalatra – mint ezen eszközök először közvetlenül a másik tagállamban található anyavállalatára, másodszer pedig egy uniós anyavállalata 100%-os irányítása alatt álló testvérvállalatra történő átruházása tekintetében az átruházóra – kivetett azonnal fizetendő forrásadónak az uniós jog alapján tartalmaznia kell-e e fizetési kötelezettség elhalasztásának lehetőségét – amire az Egyesült Királyságban működő leányvállalat jogosult lett volna, ha a csoporthoz tartozó többi társaság is az Egyesült Királyságban rendelkezett volna székhellyel – annak érdekében, hogy arányos jogorvoslatot biztosítson a letelepedés szabadságának, illetve esetlegesen a tőke szabad mozgásának korlátozásával szemben, és ezáltal igazolja azt. Amennyiben fennáll ilyen halasztáshoz való jog, a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy hogyan kell meghatározni e jog jellegét és alkalmazását.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

A letelepedés szabadsága és a tőke szabad mozgása – A cégcsoporton belüli részvény- és védjegyátruházást terhelő, a tagállam adóztatási joghatóságán kívüli adó – Halasztott fizetéshez való jog belföldi leányvállalatok belföldi csoporton belüli átruházása esetén, ennek hiánya a külföldi csoportokon belüli átruházások esetén

A bíróság az EUMSZ 267. cikk alapján terjeszti elő a jelen kérelmet.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1) Lehet-e hivatkozni az EUMSZ 63. cikkre az olyan nemzeti szabályozás tekintetében, mint a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok, amelyek csak a vállalatcsoportokra alkalmazandók?

2) Még ha az EUMSZ 63. cikkre általánosságban már nem is lehet hivatkozni a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok tekintetében, lehet-e mégis hivatkozni rá:

a) az uniós tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat felől a svájci illetőségű leányvállalat felé irányuló tőkemozgással összefüggésben, amennyiben az anyavállalat 100%-os részesedéssel rendelkezik mind a svájci illetőségű leányvállalatban, mind az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalatban, amelyre az adót kivetették?

b) a 100%-os irányítás alatt álló, Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalat felől az ugyanazon, valamely uniós tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat 100%-os irányítása alatt álló svájci illetőségű leányvállalat felé irányuló tőkemozgással összefüggésben, amennyiben a két társaság testvérvállalati, nem pedig anyavállalat-leányvállalat viszonyban áll egymással?

3) Az olyan jogszabály, mint a csoporton belüli átruházásra vonatkozó szabályok, amely az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező társaság eszközeinek egy svájci illetőségű (az Egyesült Királyságban állandó telephely útján kereskedelmi tevékenységet nem folytató) testvérvállalatra történő átruházása esetén azonnali adókötelezettséget ír elő, amennyiben mindkét társaság egy másik tagállamban illetőséggel rendelkező közös anyavállalat 100%-os irányítása alatt álló leányvállalat, olyan helyzetben, amelyben az ilyen átruházás adóügyi szempontból semleges lenne, ha a testvérvállalat is az Egyesült Királyságban rendelkezne illetőséggel (vagy az Egyesült Királyságban állandó telephely útján kereskedelmi tevékenységet folytatna), az anyavállalat EUMSZ 49. cikk szerinti letelepedési szabadságának, illetve adott esetben a tőkemozgás EUMSZ 63. cikk szerinti szabadsága korlátozásának minősül?

4) Feltételezve, hogy lehet hivatkozni az EUMSZ 63. cikkre:

- a) az EUMSZ 63. cikk szerinti tőke mozgásnak minősül-e védjegyek és kapcsolódó eszközök átruházása a GL részéről a JTISA részére, a védjegyek piaci értékének tükrözését célzó ellenérték fejében?
- b) az EUMSZ 64. cikk értelmében vett közvetlen befektetéseknek minősülnek-e a JTIH által a svájci illetőségű leányvállalata, a JTISA felé irányuló tőke mozgások?
- c) mivel az EUMSZ 64. cikk csak tőke mozgások bizonyos típusaira alkalmazandó, alkalmazható-e az EUMSZ 64. cikk olyan körülmények között, amikor a tőke mozgások (az EUMSZ 64. cikkben hivatkozott) közvetlen befektetéseknek és az EUMSZ 64. cikkben nem hivatkozott egyéb tőke mozgásoknak is minősíthetők?
- 5) Amennyiben korlátozásról volt szó, tekintettel arra, hogy nem vitatott, hogy a korlátozást nyomós közérdek (azaz annak szüksége, hogy fenntartsák az adóztatási hatáskörök kiegyensúlyozott megosztását) igazolta, a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében véve szükséges és arányos volt-e a korlátozás, különösen olyan körülmények között, amikor a szóban forgó adóalany az átruházásból a vagyontárgy teljes piaci értékével megegyező bevételt ért el?
- 6) A letelepedés szabadságának és/vagy a tőke szabad mozgásának megsértése esetén:
- a) megköveteli-e az uniós jog, hogy a nemzeti jogszabályokat oly módon értelmezzék, amely lehetőséget biztosít a GL számára az adó megfizetésének elhalasztására, vagy ennek érdekében mellőzzék e jogszabályok alkalmazását;
- b) igenlő válasz esetén: megköveteli-e az uniós jog, hogy a nemzeti jogszabályokat oly módon értelmezzék, amely lehetőséget biztosít a GL számára az adó megfizetésének elhalasztására mindaddig, amíg az eszközöket nem ruházzák át azon alcsoporton kívül, amelynek a másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaság az anyavállalata („realizálás alapján való halasztás”), vagy ennek érdekében mellőzzék e jogszabályok alkalmazását, vagy pedig az adó részletekben való megfizetésének lehetősége („részletfizetés”) arányos jogorvoslatot jelenthet-e;
- c) ha az adó részletekben való megfizetésének lehetősége főszabály szerint arányos jogorvoslatot jelenthet:
- i. csak abban az esetben áll-e ez fenn, ha a nemzeti jog lehetővé tette ezt az eszközök átruházásakor, vagy összeegyeztethető az uniós joggal, ha e lehetőséget utólagos jogorvoslat útján biztosítják (vagyis ha a nemzeti bíróság utólag, az összhangban álló értelmezés alkalmazásával vagy a jogszabály alkalmazásának mellőzésével biztosítja azt);

- ii. az uniós jog előírja-e a nemzeti bíróság számára, hogy olyan jogorvoslatot biztosítson, amely a lehető legkevésbé sérti az uniós jog releváns szabadságát, vagy elegendő, ha a nemzeti bíróság olyan jogorvoslatot biztosít, amely bár arányos, de a lehető legkisebb mértékben tér el a fennálló nemzeti jogtól;
- iii. milyen részletfizetési időtartam szükséges; továbbá
- iv. a részletfizetési tervet tartalmazó jogorvoslat, amelynek keretében a kifizetések azon időpont előtt esedékessé válnak, amikor a felek közötti vitás kérdéseket véglegesen rendezik, sérti-e az uniós jogot, vagyis a részletfizetési határidőknek a jövőre kell-e szólniuk?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

EUMSZ 49. cikk (letelepedés szabadsága), valamint EUMSZ 63. cikk és EUMSZ 64. cikk (a tőke szabad mozgása)

A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések

Más tagállamok szabályozásaitól eltérően, amelyek szerint az adózási eredményeket konszolidálni kell a belföldi illetőségű anyavállalat szintjén (a továbbiakban: az adózási egység elve/adózási konszolidáció elvei), a brit adórendszer a vállalatcsoport meghatározásából indul ki,¹ amely magában foglal minden, a csoport főtársaságának irányítása és ellenőrzése alatt álló társaságot, függetlenül azok illetőségétől. Ezt követően e csoport társasági adó hatálya alá tartozó társaságaira különböző adószabályokat alkalmaznak. E társaságok ugyanakkor megőrzik az adóalanyiságukat, és az egyéni nyereségük adóztatandó és adóköteles marad. Az Egyesült Királyságban működő társaságok közötti csoporton belüli átruházásokat a belső jogban adózási szempontból semlegesnek kell tekinteni, függetlenül a ténylegesen realizált tőkenyereségtől.² Az Egyesült Királyság kettős adóztatásáról szóló egyezményeinek értelmében belföldi „forrásadót” kell alkalmazni, ha az adóköteles eszközök kikerülnek az Egyesült Királyság adóztatási joghatósága alól.

A Taxes Management Act 1970 (az adóigazgatásról szóló 1970. évi törvény) 59D. cikke azt írja elő, hogy a társasági adó a releváns üzleti év végét követő 9 hónap elteltével esedékes, e törvény 87A. cikke értelmében pedig a kamatok ezen időponttól számíthatók fel.

¹ A Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (az adóköteles nyereség adóztatásáról szóló 1992. évi törvény) 170. cikke és a Corporation Tax Act 2009 (a társasági adóról szóló 2009. évi törvény) 8. részének 8. fejezete.

² Az adóköteles nyereség adóztatásáról szóló 1992. évi törvény 171. cikke és a társasági adóról szóló 2009. évi törvény 775. cikke.

A European Communities Act 1972 (az Európai Közösségekről szóló 1972. évi törvény) 2. cikke azt írja elő, hogy minden nemzeti jogszabályt úgy kell értelmezni, hogy az megfeleljen az uniós jognak (a továbbiakban: összhangban álló értelmezés), ha pedig ez nem lehetséges, akkor mellőzni kell annak alkalmazását.

Az alapeljárás tényállásának és lefolyásának rövid ismertetése

- 1 A Japan Tobacco Inc. (a továbbiakban: GT-csoport) egy különböző országokban (tagállamokban és harmadik országokban) székhellyel rendelkező számos közbenső szintű anyavállalat és testvérvállalat révén létrehozott vállalatcsoport.
- 2 2011-ben egy hollandiai illetőségű (közbenső szintű) anyavállalat (JT International Holding BV; a továbbiakban: JTIH) Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalata (Gallaher Ltd; a továbbiakban: GL) szellemi tulajdont, konkrétan védjegyeket értékesített piaci áron egyik svájci illetőségű testvérvállalata (JT International SA; a továbbiakban: JTISA) részére. Az eladási árat a svájci testvérvállalat részére a holland anyavállalat által nyújtott kölcsön révén biztosították. Az egyesült királysági testvérvállalat által kapott vételárat többek között osztalék formájában az Egyesült Királyságban letelepedett közvetítő társaságok láncolatán keresztül a holland anyavállalat részére fizették ki.
- 3 2014-ben az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalat az egyik leányvállalata összes részvényét átruházta a hollandiai illetőségű (közbenső szintű) anyavállalatra (a továbbiakban: 2011. évi átruházás).
- 4 Nem vitatott, hogy az elsődleges adóelkerülésen kívül más kereskedelmi okok is meghúzódtak a szóban forgó eszközök átruházása mögött, mégpedig a védjegyek értékének maximalizálása és a csoport szerkezetének egyszerűsítése.
- 5 A [The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (adó- és vámhatóság, a továbbiakban: HMRC)] felelős a társasági adó igazgatásáért és beszedéséért az Egyesült Királyságban. A forrásadónak az eszközök Egyesült Királyság adóztatási joghatóságán kívülre irányuló átruházásából származó nyereségre való kivetésére vonatkozó szabályozás alapján a HMRC az ügy részleges lezárásáról szóló határozatot hozott 2018. február 6-án a védjegyekre vonatkozóan, 2018. július 17-én pedig a GL-nél a szóban forgó üzleti években keletkezett – azonnal esedékes – adóköteles nyereség összegét meghatározó részvények vonatkozásában. A GL e határozatokkal szemben keresetet nyújtott be a First-tier Tribunalhoz (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság), amely úgy ítélte meg, hogy a részvények átruházására vonatkozó adóügyi határozat sérti az uniós jogot, a védjegyek átruházására vonatkozó adóügyi határozat azonban nem. A GL és a HMRC egyaránt fellebbezést nyújtott be ezen ítélet ellen a védjegyek és a részvények átruházását terhelő adó tekintetében a kérdést előterjesztő bíróság, az Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) (másodfokú bíróság [adóügyi és kancelláriai tanács], Egyesült Királyság) előtt.

Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei

Fennáll-e a tőke szabad mozgásának és/vagy a letelepedés szabadságának korlátozása?

- 6 A részvények 2014-es átruházását illetően a felek között nem vitatott, hogy az Unióban működő anyavállalat, a JTIH gyakorolta a letelepedés szabadságát, hogy eltérő bánásmód áll fenn a csoport másik tagállamban letelepedett társasága és a csoport belföldi társasága között, és hogy ily módon e szabadságot korlátozták.
- 7 Ami a védjegyek 2011-ben történt átruházását illeti, a HMRC előadja, hogy kizárólag a letelepedés szabadsága alkalmazandó, ebből következően pedig a releváns szabályozás tőke szabad mozgására tekintettel történő önálló vizsgálata nem indokolt.³ Kifejtik, hogy az Unióban működő anyavállalat letelepedési szabadságát nem korlátozták, mivel a közös anyavállalat illetősége vagy országhoz való kötődése nem releváns; a szóban forgó fizetési kötelezettség az eszköznek az Egyesült Királyságban illetőséggel rendelkező leányvállalat által egy harmadik országban illetőséggel rendelkező testvérvállalat részére történő átruházásán alapul. A GL azt állítja, hogy a forrásadó kevésbé vonzóvá teszi a másik tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalata részére a letelepedési szabadság gyakorlását. A GL másodlagosan arra hivatkozik, hogy a holland illetőségű anyavállalatnak a tőke szabad mozgásához való jogát is aránytalanul korlátozzák. Ezen állítás alátámasztása érdekében előadja, hogy a tőke szabad mozgásának érdekében nem szükséges, hogy az Unióban működő anyavállalatnak mindkét irányítást megalapozó részesedése a tagállamokban helyezkedjen el. A HMRC kifejti, hogy nem áll fenn a tőke szabad mozgásának korlátozása, mivel a egyesült királysági leányvállalatot nem részesítették kedvezőtlenebb bánásmódban azért, mert a közvetett anyavállalata holland vállalkozás volt. A forrásadó pontosan ugyanilyen módon érvényesült volna, ha a hollandiai anyavállalat az Egyesült Királyságban működött volna vagy rendelkezett volna illetőséggel. A HMRC továbbá azt állítja, hogy a védjegyekhez hasonló kereskedelmi eszközök értékesítése nem minősül az EUMSZ 63. cikk értelmében vett tőkemozgásnak, noha nem szerepel közvetlen befektetésként a tőkemozgások nomenklatúrájában.⁴

A korlátozás igazoltságáról

- 8 A HMRC előadja, hogy minden korlátozás arányos, és nyomós közérdek által igazolt: e közérdek az adóztatási hatáskörök kiegyensúlyozott megosztásának szükségessége. Arra hivatkoznak, hogy a jelen ügy eltér a Bíróságnak a forrásadókra vonatkozó ítélkezési gyakorlatától, mivel az egyedi adóköteles

³ C-196/04, Cadbury Schweppes pic kontra IRC ítélet, 32. pont; Thin Cap ítélet 33. pont, valamint C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (a továbbiakban: FII 2 ítélet).

⁴ A Szerződés 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv (HL 1988. L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.) I. melléklete.

ügylet szintjén a kedvezményezett ténylegesen realizálta a nyereségeket, mert megkapta a részvények teljes piaci értékét, ennek eredményeként pedig nem merül fel a forrásadó megfizetésének elhalasztását igazoló likviditási probléma. Ezenkívül nem szerkezetátalakítás történt, hanem pusztán „az eszközök egyik jogalanyról a másikra történő egyszerű átruházása”. A GL arra hivatkozik, hogy a csoport szintjén (az adásvételi szerződés szerinti vételárat biztosító kölcsönök csoporton belüli összetett pénzügyi mechanizmusa révén) semmilyen nyereség „értelmezhető realizálására” nem került sor, így a Bíróság halasztási lehetőség biztosításának szükségességére vonatkozó ítélkezési gyakorlata mögött meghúzódó pénzforgalmi logikát kell alkalmazni.

Jogorvoslat

- 9 A felek között az is vitás, hogy mi lenne a megfelelő jogorvoslat, ha megállapítást nyerne, hogy a forrásadó kivetése igazolatlan korlátozásnak minősül, noha a fizetési kötelezettség összegét a felek nem vitatják. Arra hivatkozva, hogy az arányos jogorvoslat az, amely a lehető legkisebb mértékben ellentétes a belső joggal, a HMRC úgy érvel, hogy a kifizetést részletfizetés formájában kell elhalasztani. A GL lényegében úgy véli, hogy arányos jogorvoslat az, amely a lehető legkisebb mértékben ellentétes az uniós joggal, azaz a legkevésbé korlátozza a megsértett szabadságot, és hogy a kifizetést realizálás alapján kell elhalasztani. A HMRC előadja, hogy a realizálás alapján történő halasztás veszélyezteti a forrásadó hatékonyságát, mivel így a mögöttes eszköz kikerülne az adóztatási joghatósága alól. A HMRC kifejti, hogy egy ötéves részletfizetési határidő (az általános nemzeti szabályozás szerint felszámított kamatokkal) arányos lenne. A jelen ügyben a nemzeti eljárás felfüggesztő hatálya miatt az adó azonnal esedékes lenne, mivel az adóztatandó tényállás megvalósulása óta több mint öt év telt el. E tekintetben a GL arra hivatkozik, hogy ahhoz, hogy jogorvoslatként hatékony legyen, a halasztás bármely időtartamának a jövőre kell szólnia, tehát annak az alapügyet lezáró jogerős ítélet időpontját követően kell kezdődnie.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása

- 10 Az alapügyben az a kérdés merül fel, hogy a részvények és védjegyek átruházásának az adó halasztott megfizetési lehetősége nélkül történő megadóztatása összeegyeztethető-e az uniós joggal, közelebbről mindkét átruházást illetően az EUMSZ 49. cikkben foglalt letelepedés szabadságával, illetve emellett a védjegyek átruházását illetően a tőke EUMSZ 63. cikkben szabályozott szabad mozgásával. Abban az esetben, ha ez ellentétes az uniós joggal, a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a jogorvoslatként az adó részletekben vagy a realizálás alapján történő megfizetése felel-e meg.
- 11 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy nem közvetlenül az olyan csoporton belüli eszközáttruházások tekintetében semleges adójogi bánásmódot előíró jogszabállyal kapcsolatos ügyről van szó, amelyek során az adóalany társaság az

átruházás során teljes piaci értéket realizált. Az ügy számos olyan ténybeli kombinációt vet fel, amelyek kapcsán ésszerűen lehetséges eltérő álláspontok elfogadása az uniós jog azon anyagi kérdéseit illetően, amelyek meghatározóak a határozat szempontjából, és amelyek valószínűleg a szóban forgó ügy sajátos körülményein túl is alkalmazhatók. Az 1–4. kérdés kizárólag a védjegyek átruházására vonatkozik, elsősorban a tőke szabad mozgására, valamint e szabad mozgás és a letelepedés szabadsága közötti kölcsönhatásra tekintettel (3. kérdés). Az 5. és 6. kérdés a forrásadó mindkét eszközátruházáshoz viszonyított arányosságára vonatkozik.

- 12 A védjegyek 2011-ben történt átruházásával kapcsolatos újdonság azon három fél helyzetében rejlik, amelyben az anyavállalat arra hivatkozik, hogy a leányvállalat másik tagállamban való alapításának szabadságát korlátozza az ilyen leányvállalat és annak egyik testvérvállalata közötti átruházás esetén alkalmazandó forrásadó, amennyiben mindkét testvérvállalat az anyavállalat 100%-os irányítása alatt áll. A C-418/07. sz. ítéletben alkalmazott ténybeli összehasonlításon alapuló megközelítés alapján a belső jogban előírt azonnali forrásadó vélhetőleg legalábbis kevésbé vonzóvá teszi a letelepedés szabadságának gyakorlását a másik tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalat számára. Felmerült, hogy a jelen ügyre alkalmazni kell a Bíróság C-524/04. sz. *Thin Cap* ítéletét, amelyben az megállapította, hogy a letelepedés szabadságát korlátozzák a kamatok elszámolhatóságának korlátozásai, akkor is, (i) ha a kölcsönök egy egyesült királysági leányvállalat unióbeli anyavállalata nyújtja, és akkor is, (ii) ha azokat az unióbeli anyavállalat másik leányvállalata nyújtja. Mindazonáltal ugyanezen ítélkezési gyakorlat alapján megállapítható, hogy nem a részvények irányítást biztosító birtoklásával járó ténybeli helyzet határozza meg az alkalmazandó szabadságot, hanem az, hogy a vizsgált jogszabályi rendelkezések a csoporton belüli kapcsolatokra vonatkoztak-e; a csoporton belüli kapcsolatokra vonatkozó jogszabály a letelepedés szabadságát, nem pedig a tőke szabad mozgását érinti.
- 13 Ami azt a kérdést illeti, hogy a „védjegyek” e mozgási szabadság szempontjából „tőkének” minősülnek-e, ezeket vagy a Bíróság által a C-182/08. sz. ítéletben értelmezett „felhalmozott eszközöknek”⁵ lehet tekinteni, vagy pedig úgy, mint amelyek kereskedelmi eszköz értékesítésével, nem pedig pénzügyi ügylettel kapcsolatosak (a C-286/82. és C-26/83. sz. egyesített ügyekben hozott ítélet⁶).
- 14 Ami a forrásadó arányosságát illeti, az került kifejtésre, hogy többek között a C-371/10. sz. **National Grid** ítélet, a C-164/12. sz. **DMC**-ítélet és a C-657/13. sz. **LabTec** ítélet azt állapítja meg, hogy arányos, ha a tagállam az adó összegét az eszközök adókötelezettségen kívüli átruházása időpontjában állapítja meg, a forrásadó halasztás lehetősége nélkül történő azonnali kivetése azonban aránytalan. Mindazonáltal úgy lehet tekinteni, hogy a fennálló ítélkezési gyakorlatban a halasztás igazolása, azaz az adóalany társaság likviditási hátránya

⁵ Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG kontra Finanzamt München II ítélet, 42. és 43. pont.

⁶ Luisi és Carbone kontra Ministero del Tesoro, 20–22. pont.

nem alkalmazható a jelen ügyben, mivel az eszközöket piaci értékükön értékesítették.

MUNKADOKUMENTUM