

PARDAVI LÁSZLÓ

egyetemi docens

SZE Deák Ferenc Állam- és Jogtudományi Kar

## Néhány gondolat a globális minimumadó történetéről, bevezetésének okairól és lehetséges magyarországi hatásairól.<sup>[1]</sup>

### ABSZTRAKT

A pénzügyi jogot napjainkban fontos változások érik. A század elejének jelentős fejleménye volt az Európai Közösség bővítése, az ezzel kapcsolatos csatlakozási szerződések aláírása, valamint az ebből is következő uniós jog átformálása. A nemzetközi adójogban újdonságnak tekinthető az adóalap-erózió és nyereségátcsoportosítás ellen kibontakozódó nemzetközi összefogás, mely elsősorban a multinacionális vállalatok adózási gyakorlatával okozott problémákból ered. A nemzetközi összefogás eredménye lett a XX. század végén az Európai Unió Tanácsa által 1997. december 1-jén elfogadott vállalkozások adózására vonatkozó magatartási kódex (*Code of Conduct for Business Taxation*) és a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) által 1998-ban kiadott jelentés és ajánlás a káros adóversenyről, és a szintén az OECD által 2013-ban elfogadott Adóalap-erózió és Nyereség-átcsoportosítás elleni Akcióterv (*Base Erosion and Profit Shifting Project*, BEPS) is. Napjainkban ebben a kérdéskörben elsősorban a globális minimumadó bevezetéséről szólnak a híradások, így kerülhetett sor 2021. október 8-án, 137 ország által elfogadottan A gazdaság digitalizációjából fakadó adózási kihívások kezelésének kétpilléres megoldásáról szóló nyilatkozat (*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*) kiadására. A globális minimumadó a nemzetközi adójog új irányának, a nemzetközi szerződésekkel szabályozott adóknak a megjelenését és elterjedését vetíti előre, talán hasonlóan, mint a nemzetközi vámjog területén megtörtént a XX. században.

**Kulcsszavak:** nemzetközi adójog ■ BEPS ■ két pillér ■ globális minimumadó ■ vétó

A globális vagy multinacionális cégek adóztatásának egyik alapvető nehézsége abban mutatkozik, hogy az egyes államok nem, vagy nehezen

[1] A tanulmány felhasználja a szerző 2022-ben közzétett dolgozatának (A pénzügyi jog és pénzügyi jogtudomány XXI. századi tendenciáiról, különös tekintettel a nemzetközi adózás új fejleményeire) egyes szövegrészeit, azonban azokat szintetizálva, integrálva új tudományos megállapításokat kíván közzétenni.

érik el, hogy a multinacionális gazdálkodó szervezetek a náluk végzett gazdasági tevékenységből származó eredményük után náluk is adózzanak. Az adózás elkerülése vagy minimalizálása érdekében az ebben érdekelt vállalkozások a jelenlegi világgazdasági rendszerben könnyen alkalmaznak olyan megoldásokat, melyek az adólapot csökkentik, megszüntetik, vagy más országba helyezik át.

Az érintett vállalkozások anyavállalatainak székhelye az Amerikai Egyesült Államokban található, és a 2000-es évek elején az akkoriban magasnak mondható, az eredményüket 35 százalékos adóval sújtó társasági adózásra adott válaszként helyezték át tevékenységük egy részét Európa azon államaiba, melyek adózási kedvezményeket nyújtottak számukra.

Ezekre a mára már ismertté vált technikákra hívta fel a figyelmet az Amazon esete Luxemburgban,<sup>[2]</sup> az Apple,<sup>[3]</sup> a Google és a Facebook<sup>[4]</sup> esetei Írországgal, vagy még egy példaként: a Starbucks ügye Hollandiában,<sup>[5]</sup> és mások európai adózással illetve az adókedvezményekkel, mint állami támogatásokkal kapcsolatos ügyei. Az ezekkel a cégekkel és az őket fogadó államokkal, mint alperesekkel szembeni, fentebb hivatkozott Európai Unió Bírósága előtti ügyek rámutattak arra, hogy az adóalap csökkentésére és az adózás elkerülésére ezen multinacionális cégek általában azonos megoldásokkal éltek. Vagyis az őket fogadó európai állammal egy adómegállapodást kötöttek (a magyar adóeljáráásban ezt hívják feltételes adómegállapításnak), melyben megállapodtak arról, hogy a vállalkozás leányvállalata mely feltételek esetén jogosult az államban működő vállalkozásoknál sokkal alacsonyabb, az eredményt terhelő adókulcs alkalmazására,<sup>[6]</sup> majd egy újabb leányvállalatuk egy másik uniós tagállamban érvényesíthetett velük szemben szellemi termékek hasznosítása, vagy hasonló jogcímen költségeket, csökkentve ezzel az első leányvállalat eredményét és adóalapját. A második leányvállalat pedig az adott ország adójoga szempontjából külföldinek minősült, így nem adózott az adott országban,<sup>[7]</sup> és általában az irányítás helye szerinti országban sem, mert az többnyire valamilyen adóparadicsomban volt bejegyezve.<sup>[8]</sup>

[2] T-816/17.

[3] T-778/16. és T-892/16.

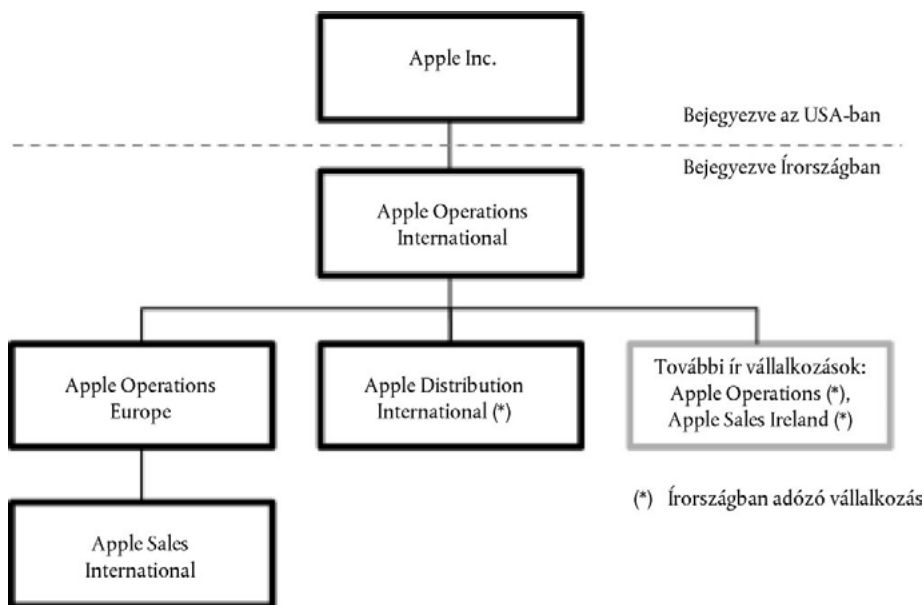
[4] A Google és a Facebook ellen sem indított az Európai Bizottság ezzel a módszerrel kapcsolatos eljárásokat, így az Európai Bíróság ítéletei között sem találhatunk ezzel kapcsolatos döntéseket. Ugyanakkor az Európai Unió Bírósága előtt folyó perek közül többen is fél a Google, melyek az adatvédelmi intézkedéseit, vagy Magyarország vonatkozásában a reklámtevékenységek után kivetett és az árbevétel alapuló adót érintik.

[5] T-760/15. és T-636/16.

[6] Az Apple 2007-ben 0,005 százalék, nagyon alacsonynak minősülő mértékkel adózott volna Írországnak.

[7] Például az Apple-ügyben az Apple Operations International, az Apple Sales International és az Apple Operations Europe központi irányítása és ellenőrzése Írországon kívül történt, ezért nem rendelkeztek adóügyi illetőséggel Írországnak.

[8] A Google 19,9 milliárd eurót utalt át bermudai bejegyzésű leányvállalatának 2017-ben egy holland fedőcégen keresztül, így csökkentve az Egyesült Államokban és Európában fizetendő nyereség-, illetve forrásadóját.



1. ábra: Az Apple írországi vállalati struktúrája

(Forrás: Az Írország által az Apple nek nyújtott SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) számú állami támogatásról szóló, 2016. augusztus 30-i (EU) 2017/1283 bizottsági határozat (47) preambulumbekkezdésbe foglalt ábra)

Ezek az adózás szempontjából kapcsolatos jelenségek az adóztató államok együttműködését váltották ki. A nemzetközi összefogás eredménye lett a XX. század végén, az Európai Unió Tanácsa által 1997. december 1-jén elfogadott, vállalkozások adózására vonatkozó magatartási kódex (*Code of Conduct for Business Taxation*) és a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) által 1998-ban kiadott jelentés és ajánlás a káros adóversenyről, és a szintén az OECD által 2013-ban elfogadott Adóalap-erózió és Nyereség-átcsoportosítás elleni Akcióterv (*Base Erosion and Profit Shifting Project*, BEPS) is, melynek 15 pontból álló változatát 2015. október 5-én tették közzé. Az ezekből származó megoldásokat, eredményeket az államok egy multilaterális egyezményben, az adóalap-erózió és nyereségátcsoportosítás megelőzése érdekében hozott, adóegyezményekhez kapcsolódó intézkedések végrehajtásáról szóló multilaterális egyezményben<sup>[9]</sup> (*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, MLI) foglalták össze. Azonban az OECD akciótervei sem tudták teljesen megszüntetni az államok közti káros adóversenyt, ezért további lépésekre volt szükség.

[9] Párizs, 2016. november 16. Magyarország a 2021. évi III. törvénnyel hirdette ki.

Napjainkban ebben a kérdéskörben elsősorban a globális minimumadó bevezetéséről szólnak a híradások. Az OECD és a G20 államok Inkluzív Keretrendszer 140 tagból álló munkacsoportja (*Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting*), folytatva a BEPS Akcióterv elveit, egy, a nemzetközi adórendszer reformjáról szóló nyilatkozatot készített elő, mely lehetővé teszi a multinacionális cégek adóztatását ott, abban az országban, ahol nyereséget termelnek, nem pedig az egyes államokkal kötött adóegyezményekben megállapított, alacsony adózású telephelyeiken. Emellett sor kerülhet egy 15 százalékos, minimális társasági adó bevezetésére is, lehetővé téve a káros adóverseny visszaszorítását is. Az ezeket az elveket tartalmazó szabályokkal elérhető az a globális cél, hogy a multinacionális vállalkozások felhagyjanak azzal a gyakorlattal, hogy adózási szempontból választják ki telephelyeiket, és ezzel adó- és versenyelőnyhöz is jussanak. Ezen szabályok bevezetése, elsősorban az érintett amerikai vállalatokat támogató Trump-adminisztráció ellenállása miatt, sokáig meglehetősen kilátástalannak tűnt, azonban Joe Biden már támogatta a kezdeményezést,<sup>[10]</sup> így kerülhetett sor 2021. október 8-án, 137 ország által elfogadottan „A gazdaság digitalizációjából fakadó adózási kihívások kezelésének kétpilléres megoldásáról szóló nyilatkozat” (*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*) kiadására.

A nyilatkozatot aláíró államok úgynevezett kétpilléres megoldásban állapodtak meg a gazdaság digitalizálásából adódó adóügyi kihívások kezelésére.

Az első pillér hatálya alá azok a multinacionális vállalatok tartoznak majd, amelyek globális forgalma a 20 milliárd eurót, és jövedelmezőségük pedig a 10%-ot (azaz adózás előtti eredmény/bevétel) meghaladja. Az árbevételi küszöböt 2028-ra 10 milliárd euróra kell csökkenteni. A 10%-os bevételi küszöb feletti vállalkozások nyereségének 25 százaléka lesz megadóztatva abban az országban, ahol a vállalkozás a tevékenységét folytatja. A bevételek forrása az az állam, ahol vállalkozás által értékesített árukat vagy szolgáltatásokat használnak vagy fogyasztanak. Ezen elv alkalmazásának megkönnyítése érdekében részletes forrásszabályokat kell még kidolgozni az ügyletek meghatározott kategóriáira. A vállalat nyereségének vagy veszteségének megfelelő mértékét a pénzügyi, számviteli nyilvántartásaiban rögzített bevételek alapján határozzák majd meg, néhány kiigazítással, de a veszteségek átvihetők lesznek a következő évre.

Az adóeljárás is egyszerűsödik (beleértve a bejelentési kötelezettségeket is), és lehetővé teszi az érintett vállalkozások számára, hogy egyetlen entitáson keresztül teljesítsék kötelezettségeiket.

A még kidolgozásra és elfogadásra váró Multilaterális Egyezmény (MLC) pedig minden féltől megköveteli majd, hogy szüntessék meg az összes digitális szolgáltatási adót és más vonatkozó hasonló intézkedéseket minden érintett vállalat tekintetében, és vállalják, hogy a jövőben sem vezetnek be ilyen intézkedéseket, továbbá 2021. október 8-tól 2023. december 31-ig, illetve az MLC ha-

[10] Módos, 2022.

tálybalépéséig semmilyen, újonnan életbe léptetett digitális szolgáltatási adót vagy más hasonló intézkedést nem vetnek ki egyetlen vállalatra sem, és megfelelően összehangolják a meglévő digitális szolgáltatási adók és más vonatkozó hasonló intézkedések megszüntetésének módjait.

A második pillér a következőkből áll:

Két egymással összekapcsolódó szabályból (együtt a Globális Báziserőziónel- lenes Szabályok (GloBE)): (i) egy jövedelembevonási szabály, amely az anyavállalatot terheli az anyavállalat alacsony adózott jövedelme miatt, alkotó entitás; és (ii) egy aluladózottatott fizetési szabály, amely megtagadja a levonásokat, vagy az- zal egyenértékű kiigazítást ír elő, amennyiben egy gazdálkodó egység alacsony adóbevétele nem minősül adókötelesnek.

Egy szerződésen alapuló szabály (az adózás hatálya alá tartozó szabály), amely lehetővé teszi a forrásországok számára, hogy korlátozott forrásadót vezessenek ki bizonyos kapcsolt felek kifizetéseire, amelyek adókötelesek a mi- nimális kulcs alatt. Ez a GloBE-szabályok értelmében adóként jövárható lesz. A minimális adókulcs mértékét az országok 15%-ban határozták meg.

A GloBE-szabályok hatálya csak azokra a vállalkozásokra terjed ki, amelyek elérik a 750 millió eurós árbevételi küszöböt. Az országok szabadon alkalmaz- hatják a jövedelembevonási szabályt az országukban székhellyel rendelkező vál- lalkozásokra, még akkor is, ha nem érik el a küszöböt. Így például ha egy vállalat egy alacsonyabb adókulcsot alkalmazó országba helyezi át nyereségét, a hazai adóhatóságok megadóztathatják az átcsoportosított nyereséget is. Így, ha az ala- csony adózású ország 9%-os adókulccsal rendelkezik, a hazai hatóságok további 6%-os adót vethetnek ki az átcsoportosított nyereségre.<sup>[11]</sup>

A GloBE szabályai nem vonatkoznak a kormányzati szervekre, nemzetközi szervezetekre, nonprofit szervezetekre, nyugdíjalapokra vagy befektetési ala- pokra, amelyek egy vállalatcsoport végső anyavállalatai, illetve az ilyen entitá- sok, szervezetek vagy alapok által használt holdingeszközökre.

A GloBE-szabályok egy effektív adókulcs-tesztet is alkalmaznak, amely a jog- hatósági alapon kiszámított, fedezett adók közös definícióját, valamint a pénz- ügyi-számviteli bevétel alapján mint meghatározott adóalapot alkalmazza a kie- gészítő adót (konzisztens kiigazításokkal).

Nem keletkezik pótlólagos adófizetési kötelezettség, ha a bevételt 4 éven be- lül felosztják, és a minimumszinten, vagy azt meghaladóan adózzák. Az adóalap meghatározása szempontjából a GloBE szabályai előírnak egy képlet szerin- ti tartalomkivonást, amely kiveszi az adóalaphoz a tárgyi eszközök és a bérek könyv szerinti értékének 5%-át kitevő bevételt. A GloBE-szabályok de minimis kizárást is tartalmaznak azon országok számára, ahol a multinacionális vállalat bevétele 10 millió eurónál kevesebb, nyeresége pedig 1 millió eurónál kisebb.

[11] Andersen Magyarország, 2022.

Az OECD/G20 már 2021. december 14-én közzétette a második pillérre vonatkozó modellszabályait,<sup>[12]</sup> és ezekhez az elvekhez, kívánalmakhoz csatlakozva az Európai Bizottság 2021. december 22-én irányelv-javaslatot<sup>[13]</sup> terjesztett elő, mely igazodik a GloBE-szabályokhoz, és közös szabályokat is tartalmaz tényleges társasági adókulcs kiszámítására és alkalmazására. A javaslat személyi hatálya kiterjed minden olyan vállalatra, azok csoportjaira, melyek összesített pénzügyi bevétele meghaladja az évi 750 millió eurót, és mely anya- vagy leányvállalatának telephelye az az Európai Unió valamely tagállamában található.

Az irányelv elfogadása az ismert tagállami kötelezettséggel jár majd, azaz a tagállamok hazai adószabályait (elsősorban a társasági adóra vonatkozókat) előreláthatóan 2023. január 1-ig módosítani kell, vagy új jogszabályokkal kell kiegészíteni.

Az irányelv-javaslat előterjesztését követően és a tagállami jogalkotás felgyorsítása érdekében az OECD/G20 már 2022 márciusában megjelentette a modellszabályok kommentárját,<sup>[14]</sup> és külön kötetben egy példatárat<sup>[15]</sup> is.

Az irányelvvel kapcsolatos történéseket 2022. júliusáig az Európai Parlament 2022. július 6-i állásfoglalása a globális adóügyi megállapodást aláíró nemzeti vétókról<sup>[16]</sup> foglalta össze az alábbi E-H pontjaiban:

„E. mivel az Unióban az adóügyekre különleges jogalkotási eljárás vonatkozik, és azokban a Tanács egyhangúlag határoz; mivel az átfogó keretrendszer II. pillérének végrehajtásáról szóló tanácsi irányelvre irányuló, 2021. december 22-i bizottsági javaslat jogalapja az Európai Unió működéséről szóló szerződés (EUMSZ) 115. cikke;

F. mivel valamennyi OECD- és G20-ország, köztük mind a 27 uniós tagállam támogatta a nemzetközi adószabályok megreformálására vonatkozó, 2021. októberi megállapodást;

G. mivel e kötelezettségvállalás ellenére az Európai Unió Tanácsának Gazdasági és Pénzügyi (ECOFIN) formációjában háromszor is kudarcba fulladt az e nemzetközi megállapodás második pillérének fenntartására és végrehajtására irányuló uniós irányelv (a II. pillérről szóló irányelv) elfogadása, mivel nem sikerült egyhangúságot elérni;

H. mivel Lengyelország a Tanácsban zajló tárgyalások során élt nemzeti vétójogával a II. pillérről szóló irányelv Unió-szerte történő elfogadásának megakadályozása érdekében, annak ellenére, hogy a többi 26 tagállam támogatta azt; mivel Lengyelország később lemondott a vétójáról;

I. mivel azt követően, hogy Lengyelország visszavonta vétóját, Magyarország a 2022. júniusi ECOFIN-ülésein élt vétójogával annak ellenére, hogy az ECOFIN Tanács korábbi ülésein elfogadta az irányelv végrehajtását;”

[12] OECD, 2021.

[13] European Commission, 2021.

[14] OECD, 2022a.

[15] OECD, 2022b.

[16] 2022/2734(RSP).

A tagállamok, a Bizottság és a Tanács is értetlenül állnak Magyarország vétója előtt, és újabb terveik szerint az egyhangúságot igénylő irányelv elfogadása helyett egy együttműködési megállapodással próbálják a globális minimumadót általánosan, de Magyarországot megkerülve bevezetni. Sőt megjelenik a minimumadózás önálló, vagyis államonkénti bevezetésének lehetősége is, melyről 2022. szeptember 9-én Franciaország, Németország, Olaszország, Spanyolország, Hollandia és Franciaország kormánya tett már bejelentést.

Ha ezek az országok 2023. január 1-jén tényleg bevezetik a globális minimumadót, úgy Magyarország gazdasági, költségvetési érdekeit szem előtt tartva sem lesz érthető a vétó oka.

Ugyanis, ha a csak Magyarországon működő, németországi anyavállalatokkal rendelkező és a globális minimumadó személyi hatálya alá tartozó vállalkozásokra gondolunk, úgy az irányelv szerint a Magyarországon elért adólapjuk után a magyar 9 százalékos társasági adóval adóznak majd. De mi lesz a fennmaradó 6 százalékos különbözettel? A tervezet szerint a különbözet az anyavállalat országát (Németországot) illetné meg. Tehát adózói oldalról mindegy lenne, hogy az adott országban mennyi a társasági adó kulcsa, hiszen összességében 15%-ot kell majd fizetni. Magyarország azonban elveszti a 9% feletti adómérték érvényesítésének és beszedésének lehetőségét, ezzel lényeges költségvetési bevételektől esne el. Ebben a válságos időszakban tényleg ezt akarja Magyarország kormánya?

A fentebb ismertetett nemzetközi összefogásnak Magyarországot egyelőre nélkülöző formájában is óriási jelentősége van, nem csak gazdasági, hanem jogtudományi szempontból is. Eddig a tudomány általános álláspontja szerint a nemzetközi adójogban az államok pénzügyi szuverenitása akadályozza, sőt lehetetlenné is teszi az olyan adóegyezmények elfogadását, melyek egységesen és minden aláíró államra kötelezően azonos adótárgyra, azonos adólapra, minimálisan azonos adómértéket vezetnének be. Ezzel a kibontakozó nemzetközi összefogással arra találunk példát, hogy lehetséges az egyes államok adózási rezsimje közötti bizonyos összhang megteremtése. Bár az együttműködés tényleges megvalósulásának elemzésére csak 2023-tól tudunk visszatérni.

## IRODALOM

- Andersen Magyarország: Új fázisba lépett a globális minimumadó bevezetése, 2022. (Elérhető: <https://hu.andersen.com/hu/hirek/uj-fazisba-lepett-a-globalis-minimumado-bevezetese/>. Letöltés ideje: 2022.04.04.).
- Módos András (2022): Felkészült már a globális minimumadóra? EY Hungary, Budapest. (Elérhető: [https://www.ey.com/hu\\_hu/tax/felkeszult-mar-a-globalis-minimumadora](https://www.ey.com/hu_hu/tax/felkeszult-mar-a-globalis-minimumadora). Letöltés ideje: 2022.04.04.).
- Pardavi László (2022): A pénzügyi jog és jogtudomány XXI. századi tendenciáiról, különös tekintettel a nemzetközi adózás új fejleményeire. In: *Jog-Állam-Politika. Ünnepi különszám a 70 éves Kukorelli István tiszteletére*. Universitas-Győr Nonprofit Kft., Győr.

## JOGFORRÁSOK:

- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy 8 October 2021. (Elérhető: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>. Letöltés ideje: 2022. 04. 04.).
- OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. (Elérhető: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>. Letöltés ideje: 2022.04.04.).
- OECD (2022a), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD, Paris. (Elérhető: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf>. Letöltés ideje: 2022.04.04.).
- OECD (2022b), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples, OECD, Paris. (Elérhető: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf>. Letöltés ideje: 2022.04.04.).
- Az Európai Parlament 2022. július 6-i állásfoglalása a globális adóügyi megállapodást aláíró nemzeti vétókról 2022/2734(RSP).