

Szántó Soma

jogballgató (PTE ÁJK), az ÓNSZ Közjogi Tagozatának tagozatvezetője

Válasz a nagyvállalatok adóelkerülésére, vagy sikertelen nemzetközi összefogás: A globális minimumadó kérdéskörének elemzése *

„Az adóelkerülés és az adócsalás közötti különbség egy börtönfal vastagsága.”

– Denis Healey¹

I. Bevezetés

A globalizáció hatására és a technológiai fejlettség mai szintjére érve a legtöbb multinacionális vállalatcsoportot szinte semmi sem köti az egyes államokhoz, pusztán a tény, hogy jogszerű működésükhöz az egyes vállalatokat valahol be kell jegyezni.² E multanacionalizmus kétségtelenül rengeteg pozitívummal jár, hiszen a tőke nemzetközi áramlása és a nemzetközi tőkepiacok bővülése a gazdaságra és így közvetve az egyénekre is pozitív hatással van. A helyzet abban az esetben válik problémássá, amikor a nagyvállalatok a globalizációt pusztán saját hasznukra fordítják. Különböző módszerekkel a jelentős tőkével és más erőforrásokkal is rendelkező multinacionális vállalatcsoportok könnyűszerrel kijátszhatják az államok belső jogszabályait és ezzel egyes esetekben a rájuk közvetetten vonatkozó nemzetközi megállapodásokat is.

Az adóparadicsom, az offshore-ozás, nyereségátcsoportosítás és transzferárazás kifejezések mind ismerősen csenghetnek az adózás vagy az üzlet világában akár csak kicsit is jártas személyek számára. Ilyetén módon a vállalatok a tényleges tevékenységi helyük szerinti országból kivonják az ott megtermelt profitot és egy adóparadicsomban létesített fedőcégre pumpálják azt, hogy a társasági adó alól nagyrészt vagy teljesen mentesüljenek. A Starbucks nevezetű gigavállalatnak például 1998 és 2012 között az Egyesült Királyságban több mint hárommilliárd font bevétele volt és 735 új üzletet nyitott, ez időszak alatt azonban mindössze 8,6 millió font adót fizetett.³ Sőt különböző adóelkerülési technikák segítségével olyan évet is tudott generálni a cég, amikor 0% adót kellett fizetnie a bevételei után.⁴ A pénz, ami így a nagyvállalatok költségvetésében marad emberek

* Fel kell hívnom a figyelmet, hogy a jelen tanulmány tárgyává tett rendszert tisztán annak jogi és politikai vonatkozásában vizsgáltam, elképzelhető, hogy közgazdasági tekintetben olyan összefüggések maradtak feltáratlanul, amelyek azonos konklúzióra vezetnek, de nem fejtettem ki őket.

¹ Denis Healey, egykori brit pénzügyminiszter 1974 – 1979.

² Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue OECD. <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf> (2023. 10. 28.)

³ Tom Bergin. Special Report: How Starbucks avoids UK taxes. Reuters. <https://www.reuters.com/article/us-britain-starbucks-tax-idUSBRE89E0EX20121015> (2023. 10. 29.)

⁴ Graham R. Dowling: The Curious Case of Corporate Tax Avoidance: Is it Socially Irresponsible? Journal of Business Ethics 2014/1 sz. 176. o.

millióinak az életét könnyíthetné meg, hiszen adóterheket emelhetne le az állampolgárok válláról és hozzájárulhatna az államok működéséhez, az állami feladatok ellátásának finanszírozásához.⁵

E gondolat ellensúlyaként, a teljesség igényével megemlítendő az a koncepció is, miszerint a nagyvállalatok az újonnan felmerült plusz költségeiket a fogyasztókra hárítják, az általuk kínált szolgáltatás vagy termék árába beépítve, ami emellett a munkavállalókra és részvényesekre is jelentős finansziális kihatással van.⁶ Ez utóbbit számos tudományos forrás támasztja alá, bár arra nem lehet következtetni, hogy a költségek teljes egésze áthárításra kerülne. Egy, az osztrák üzemanyagárak vonatkozásában közölt kutatás szerint például a végfogyasztó a társasági adónak körülbelül 64%-át fizeti meg.⁷

Tökéletes megoldás azonban nem létezik, hiszen más kutatások pedig azt igazolják, hogy az államok közti adóverseny eredményeként csökkentett társasági adó helyébe fogyasztói adók lépnek.⁸ Szemléltetés céljából érdemes megemlíteni a Max Planck Intézet kutatója által kiszámolt korrelációt a társasági adók csökkenése és a fogyasztói adók növekedése tekintetében, miszerint átlagosan előbbi 1%-os csökkenésével utóbbi 0,35%-ot növekszik.⁹

II. A koncepció kialakulása

A Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (továbbiakban: OECD) modellszabályainak kialakításában és bővítésében egyfajta ciklikusság látszik mutatkozni a nemzetközi adózás terén. Ahhoz, hogy ezt megfelelően szemléltethessem egy rövid történeti összefoglalóra van szükség a következőkben.

II.1. Első hullám

A 2008/2009-es gazdasági válság után talpra álló világot 2013 áprilisában újabb arculcsapás érte, amikor az International Consortium of Investigative Journalists nevezetű oknyomozó újságírókat tömörítő szervezet több mint 120,000 offshore cég, politikus és üzletember titkos pénzügyi adatait szivárogtatta ki. A társadalmat ez ismét szembesítette azzal, hogy egyes csoportok mekkora pénztömegeket mozgatnak az adóztatás kikerülése végett.¹⁰ Bár az OECD már április előtt

⁵ Prem Sikka: Smoke and mirrors: Corporate social responsibility and tax avoidance. Accounting Forum 2010/3-4 sz. 154. o.

⁶ Scott R. Baker – Stephen Teng Sun – Constantine Yannelis: Corporate taxes and retail prices, NBER Working Paper Series. National Bureau of Economic Research, Cambridge 2020. 2. o.

⁷ Martin Jacob – Maximilian A. Müller – Thorben Wulff: Do consumers pay the corporate tax? Contemporary Accounting Research 2023/4. sz. 2786. o.

⁸ Georg U. Thuncke: Are Consumers Paying the Bill? How International Tax Competition Affects Consumption Taxation. Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Munich 2023. 3. o.

⁹ Uo.

¹⁰ Gerard Ryle et al.: Secret Files Expose Offshore's Global Impact. International Consortium of Investigative Journalists. <https://www.icij.org/investigations/offshore/secret-files-expose-offshores-global-impact/> (2024. 02. 03.)

foglalkozott az adóalap-erózió és nyereségátcsoportosítás problematikájával,¹¹ a sajtó által keltett grandiózus visszhang és a politikai érdek különösebb felkorbácsolódása csak ekkor következett be.¹² 2013 szeptemberében a G20 jóváhagyásával megindult a munka egy átfogó cselekvési terv kidolgozására. Tizenhárom OECD jelentéssel később 2015-re készen állt a teljes csomag, amelyet ma BEPS 1.0-nak hívunk.¹³ Továbbá a keretszabályok implementációjának elősegítésére és a folyamatos nemzetközi adópolitikai diskurzus fenntartására, valamint a jövőbeni kooperációt előmozdítandó, 2016-ban létrejött az OECD/G20 Inkluzív Keret, amelynek jelenleg 143 tagja van.¹⁴

Ezek az eredmények önmagukban is hatalmas előrelépést jelentenek a káros adóverseny és az agresszív adótervezés kiküszöbölése érdekében, az idő azonban nem áll meg és folyton újabb kihívások elé állítja a jogalkotót. Jelen esetben ez egy újabb világválság és a gazdaság digitalizációjának kérdésköre volt.

II.2. Második hullám

Az együttműködés nem állt le a 2015-ös akcióterv létrejöttével, az mégis az újabb közös probléma megjelenésével vált relevánsabbá. A COVID-19 járványt és gazdasági hatásait ugyanis nem csak az individuum szenvedte meg, de a világ államainak többsége sem volt felkészülve a példátlan gazdasági visszaesésre és a szükségszerűen velejáró kincstárhiányra. A szükséghelyzet hatására felgyorsult a *fiscust* feltölteni próbáló államok együttműködése és az OECD égisze alatt 2021. július 1-ig 130 Inkluzív Keretbeli tag el is fogadott egy kétpilléres megoldást a gazdaság digitalizációjából fakadó adókihívások leküzdésére, amelyet egy főtitkári jelentés keretei közt ismertettek. Ez a megoldás rövid összefoglalását tartalmazza a szabályok különösebb kibontása nélkül.¹⁵ Az intenzív munka az első és második pillér tekintetében e tanulmány írása közben 2024 elején is folyamatos. Ez legszembeűnőbb módon a rengeteg – az első pillér tekintetében esetenként „A” és „B” részre osztva megvalósuló – nyilvános konzultációban realizálódik.¹⁶ De az OECD részéről a jelenlegi egyik legnagyobb mérföldkőnek a 2023. október 11-én nyilvánosságra hozott nemzetközi

¹¹ Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD. <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en> (2024. 02. 03.)

¹² Yariv Brauner: What the BEPS? Florida Tax Review 2014/2. sz. 57-58 o.

¹³ BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports. OECD. <https://doi.org/10.1787/9789264263437-en> (2024. 02. 03.)

¹⁴ *Ld.*: Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. OECD. <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>

¹⁵ Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. OECD. <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2021.pdf> (2024. 02. 05.)

¹⁶ Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation. OECD. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/> (2024. 02. 05.)

multilaterális szerződéstervezet számít, amely az első pillér „A” részének implementálását hivatott elősegíteni.¹⁷

Emellett természetesen az Európai Unió szupranacionális entitásként szintén kiveszi a maga részét a modellszabályok bevezetésében és a tagállamok számára immár kötelezettséggé tette azok valamilyen formában történő bevezetését, hiszen 2024. január 1. napján hatályba lépett a Tanács 2022/2523 irányelve (továbbiakban: Irányelv), amely természetéből adódóan lefekteti ez európai szabályozás alapjait.¹⁸

III. Az Európai Unió irányelve

Ahogy az a norma preambulumban is olvasható: „*A szorosan integrált gazdaságokból álló Unióban alapvető fontosságú, hogy a globális minimumadóra irányuló reformot kellően koherens és koordinált módon hajtsák végre.*”¹⁹. Az Irányelv tartalma a tagállamok által is külön-külön elfogadott OECD modellszabályok struktúráját és tartalmát is szorosan tükrözi.

A továbbiakban az adótevénytől hivatva foglalom össze a globális minimumadó Európai Unió szerinti értelmezését. Mindezek előtt azonban a pontosság kedvéért az adótevényt fogalmát rögzíteném, amely azoknak a személyi és tárgyi feltételeknek az összessége, amelyek az adókötelezettség létrejöttéhez és megvalósulásához szükségesek.²⁰

III.1. Az adó alanya

Az adóalany – az adókötelezettség és adófizetési kötelezettség problematikáját figyelmen kívül hagyva – az a személy, aki az adótárgy után adót tartozik fizetni.²¹ Az Irányelv 2. cikk (1) bekezdése taglalja az adó területi és személyi hatályát. Alanyként az Unió területén megtalálható, a feltételeket teljesítő multinacionális vállalatcsoportok, illetve nagy volumenű belföldi vállalatcsoportok tagjait nevezi meg. Ahhoz, hogy a normát alkalmazni kelljen egy szervezet tekintetében a vállalatcsoport minden tagja számára a végső anyaszervezet konszolidált, azaz összevont pénzügyi beszámolóját kell figyelembe venni. Amennyiben e beszámoló szerinti éves árbevétel a vizsgált pénzügyi évet közvetlenül megelőző négy pénzügyi évből legalább kettőben eléri, vagy meghaladja a 750 millió eurót, az összes feltételt teljesítő entitás az adó alanyává válik.²² Olyan kiigazító szabályt is találunk,

¹⁷ *Ld.*: The multilateral convention to implement amount A of pillar one. OECD. <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf> (2024. 02. 06.)

¹⁸ A Tanács (EU) 2022/2523 Irányelve (2022. december 14.) az Unióban a multinacionális vállalatcsoportokra és a nagy volumenű belföldi vállalatcsoportokra vonatkozó globális minimum-adószint biztosításáról (Továbbiakban: Irányelv)

¹⁹ Irányelv (4) preambulumbekkezdés

²⁰ Molnár Gábor Miklós: Az adócsalás. Doktori értekezés. Pécsi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi kar Doktori Iskola, Pécs 2011. 47. o.

²¹ Pfejfer Zsolt: Pénzügyjog és pénzügytan I. Menedzser Praxis Szakkönyv, Budapest 2019. 379 o.

²² Irányelv 2. cikk (1) bekezdés

amely szerint, ha a vizsgált pénzügyi évek közül legalább egy eltér a 12 hónapos általános számítástól, arányosítva kell azt figyelembe venni.²³

A kizárt szervezetek érdekessége pedig abban áll, hogy teljesen függetlenül attól, hogy hány feltételt teljesítenek soha nem kerülnek az adóalanyi körbe, azonban, ha multinacionális vállalatcsoport, vagy nagy volumenű belföldi vállalatcsoport részét képezik e szervezetek árbevételét ennek ellenére is bele kell számítani a konszolidált pénzügyi beszámolóba.²⁴ Ezek tipikusan olyan entitások, amelyek nem kereskedelmi vagy üzleti tevékenységet, hanem közérdekű, így például oktatási vagy népegészségügyi feladatokat látnak el, legyen szó akár nyugdíjalapokról vagy nonprofit szervezetekről.²⁵ Továbbá kizártnak minősíti az Irányelv a befektetési alapokat és az ingatlanbefektetési vállalkozásokat is abból az okból, hogy az ilyen szervezetek által elért nyereség adóztatása a tulajdonosaik szintjén történik.²⁶

III.2. Az adó tárgya

Az adótárgy egy dolog, magatartás vagy egyéb ezektől eltérőként meghatározható koncepció, amely után az adót meg kell fizetni.²⁷ Az Irányelvben nem található konkrét rendelkezés az adó tárgyára, ezért arra csak következtetéssel találhatunk rá. Ennél a pontnál érdemes megjegyezni, hogy a globális-minimumadó struktúra kiegészítő adóként került megalkotásra, jelesül a társasági adó típusú közbevételek kiegészítésére, ebből következik, hogy tárgya sem térhet el tőle. Tényleges tárgyat tehát a Tao tv.²⁸ 1. § (1) bekezdése szerint értelmezem: a jövedelem- és vagyonszerzésre irányuló, vagy azt eredményező gazdasági tevékenység (továbbiakban: vállalkozási tevékenység). Ez természetesen csak akkor vehető figyelembe a fentiekben ismertetett módon, ha az Irányelvben meghatározott kiegészítő adókat önálló jogszabályként ültetik át az egyes jogrendszerekbe. Amennyiben a preambulum (20) bekezdésében is megjelölt módon azokat egy állam a belső jogában a társaságiadó-rendszerébe illeszti vagy utaló szabállyal így jelöli meg, akkor tárgyuk nem következtetés útján, hanem *ipso iure* lesz a vállalkozási tevékenység.

III.3. Az adó alapja és mértéke

Az Irányelv a tényleges adómérték meghatározása tekintetében olyan képletet alkalmaz, mely szerint a tényleges adókulcsot úgy kapjuk meg, hogy a joghatóságban található csoporttagok kiigazított lefedett adóját elosztjuk a joghatóságban található csoporttagok elismert nettó

²³ Irányelv 2. cikk (2) bekezdés

²⁴ Irányelv 2. cikk (1) és (3) bekezdés

²⁵ Irányelv (7) preambulumbekzdés

²⁶ Uo.

²⁷ Pfeiffer: i. m. 378. o.

²⁸ A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény

nyereségével.²⁹ Az adóalap az az érték vagy más jellemző, amire az adót kivetik,³⁰ amely itt a képletből következtetve az elismert nettó nyereség. A számviteli alapon kiszámolt nettó nyereség azonban nem egyezik meg ezzel a fogalommal, az akkor válik elismert nettó nyereséggé, ha 16-19. cikkben meghatározott szabályok alapján az ott meghatározott tételekkel kiigazítják azt.

A fizetendő adó mértékét pedig egy meglehetősen bonyolult megfogalmazott, de annál logikusabb rendszer alapján állapíthatjuk meg. A jogalkotók szándéka, mind az OECD-beli megállapodással, mind a szupranacionális és nemzeti szabályozások megteremtésével az, hogy az adóalap legalább 15%-át elvonják az adó alanyaitól. Ehhez azonban egy többlépcsős folyamaton kell végigmennünk.

Először azt kell vizsgálni, hogy az adóalany tényleges adómértéke minden olyan joghatóságban, ahol tevékenységet folytat eléri-e az OECD megállapodás szerinti 15%-os minimum-adómértéket.³¹ Tehát itt csak az a tény releváns, hogy egy multinacionális vállalatcsoport legalább egy tagja vagy a nagy volumenű belföldi vállalatcsoport, adott tagállamban található, hiszen éppen ezzel küszöbölhető ki az adóparadicsom-jelenség. Ha ez az első feltétel teljesül és azt állapítják meg, hogy az adóalany valamely tagjának vagy tagjainak tényleges adókulcsa nem éri el a minimum-adómértéket, akkor főszabály szerint a végső anyavállalatnak ezek után a tagok után kiegészítő adót kell fizetnie, mégpedig a jövedelem-hozzászámítási szabály (IIR) vagy az aluladózottatott kifizetések szabálya (UTPR) alapján.

Itt fontos megjegyezni, hogy a *de minimis* kizárás alapján adott csoporttag vagy egy joghatóságban található csoporttagok árbevétele ugyan beleszámít az anyavállalat konszolidált beszámoló szerinti 750 millió eurós határértékébe, de amennyiben adott joghatóságban árbevételek a 10 millió eurót, vagy átlagos elismert nyereségük az 1 millió eurót nem éri el nem kell utánuk kiegészítő adót fizetni.³² A következőkben erre is reflektálva mutatom be az adóztatási mechanizmusokat.

IV. Az adóztatási mechanizmusok

IV.1. Az IIR működése

A jövedelem-hozzászámítási szabály kizárólag a multinacionális vállalatcsoportok tekintetében értelmezhető az alábbi módon, hiszen különböző tagállamokban csak az ilyen adóalanyoknak lehetnek leányvállalatai. A valamely tagállamban található végső anyavállalat e szabály értelmében köteles megfizetni a kiszámított kiegészítő adót az alacsony adóterhelésű leányvállalatai után.³³ Ebből az

²⁹ Irányelv 26. cikk (1) bekezdés

³⁰ Pfeiffer: i. m. 380. o.

³¹ Irányelv (12) preambulumbekkezdés

³² Irányelv 30. cikk (1) bekezdés

³³ Irányelv (5) preambulumbekkezdés

látszik, hogy az elsődleges beszédési mechanizmus anyavállalati szinten ragadja meg a problémát. Ez az ún. *top-down approach*, azaz a kérdés fentről lefelé való megközelítése a vállalati struktúrában.³⁴ Ennek értelmében, ha a végső anyavállalat valamilyen oknál fogva nem köteles e szabály alapján adót fizetni – például a székhelye szerinti joghatóság nem alkalmazza az IIR-t, vagy kizárt szervezetnek minősül – akkor a tulajdonosi láncban az alatta elhelyezkedő közbelső anyavállalatnak kell azt megtennie.³⁵ Az egyes anyavállalatok tulajdonosi érdekeltségük arányában kötelezettek a kiegészítő adót megfizetni.³⁶ Az IIR mechanizmus lényege tehát a fentről lefelé haladó vizsgálata a tulajdonosi láncnak, arra kérdésre választ keresve, hogy ki fizesse meg az adót. Ez a szűk értelemben vett jövedelem-hozzászámítási szabály.

Ezután meg kell állapítani a fentiekben bemutatott képlet használatával a tényleges adókulcsot. Ennek segítségével kaphatjuk meg a kiegészítő adó százalékos mértékét is, ugyanis, a minimum adómértékből ki kell vonnunk a tényleges adókulcsot és ha az így kapott szám pozitív, akkor ez a százalékpont-különbség lesz a kiegészítő adó százalékos mértéke.³⁷ Negatív eredmény esetén természetesen nem minősül a vizsgált vállalat alacsony adóterhelésűnek, ezért a kiegészítő adó hatálya alá sem kerülhet. A 27. cikk szerinti egyéb számítások és kiigazítások elvégzését követően kapjuk meg egy adott csoporttagra jutó kiegészítő adó mértékét, amelyet a jövedelem-hozzászámítási szabállyal érintett anyavállalatnak végül be kell fizetnie a székhelye szerinti tagállam számára. Ez a tág értelemben vett jövedelem-hozzászámítási szabály.

IV.2. Az UTPR működése

Az Irányelv preambulumban is lefektetett elv, hogy az aluladózottatott kifizetések szabálya csak egyfajta „védőháló” szerepet töltsön be a főszabálynak számító jövedelem-hozzászámítási szabállyal szemben, hiszen annak alkalmazhatatlansága esetén érvényesül.³⁸ Az UTPR rendszerének ismertetése előtt fontos felhívni a figyelmet az Irányelv „elismert jövedelem-hozzászámítási szabály” fogalmára, amely lényegében azt jelenti, hogy adott joghatóság az Irányelv szabályaival – ha az harmadik országbeli, az OECD modellszabályaival – egyenértékű szabályozást alkotott a tárgykörben.

Az aluladózottatott kifizetések szabálya ennek tudatában a következő elképzelésen alapul. Amennyiben a végső anyavállalat olyan harmadik országban található, amely nem alkalmaz elismert

³⁴ Overview of the Key Operating Provisions of the GloBE Rules. OECD. <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-GloBE-rules-fact-sheets.pdf> (2024. 03. 14.)

³⁵ Irányelv (9) preambulumbekkezdés

³⁶ Uo.

³⁷ Irányelv 27. cikk (2) bekezdés

³⁸ Irányelv (5) preambulumbekkezdés

jövedelem-hozzászámítási szabályt³⁹ vagy bármely más okból alacsony adóterhelésűnek minősül,⁴⁰ illetve, ha a végső anyavállalat kizárt szervezet,⁴¹ akkor az UTPR kerül alkalmazásra. Így pedig rendkívül érdekes módon olyan államok fogják beszedni a kiegészítő adót az ebben az értelemben vett adóparadicsomok helyett, amelyek területén szintén releváns csoporttagok találhatóak.

A folyamat úgy zajlik, hogy az összes alacsony adóterhelésűnek minősülő csoporttag után fizetendő kiegészítő adót megállapítják a 27. cikk szerinti szabályok alapján, amelyek az IIR-re is vonatkoznak. Az így kapott kiegészítő adó összeget a csoporttagokkal rendelkező államok felosztják maguk között. A felosztás nem hagyatkozik az államok együttműködésére. Minden állam a saját területén megtalálható a vállalatcsoport viszonyában értelmezendő munkavállalói létszám és a tárgyi eszközök összértéke arányában szedheti be az UTPR alapján neki járó kiegészítő adót.⁴²

A félreértések elkerülésének biztosítására és a szemléletesség fényében ezt a hivatalos képlettel⁴³ is bemutatom:

$$50\% * \frac{\text{(munkavállalói létszám a tagállamban)}}{\text{munkavállalói létszám valamennyi UTPR tagállamban}} + 50\% * \frac{\text{a tárgyi eszközök összértéke a tagállamban}}{\text{a tárgyi eszközök összértéke valamennyi UTPR tagállamban}}$$

Érdeemes megjegyezni, hogy az olyan csoporttagok adója, amelyet az IIR szabály alapján közvetett anyavállalatokon keresztül beszedtek, természetesen nem képezi részét az UTPR alapján felosztható adónak.⁴⁴

Ez a megoldás korántsem probléma- és konfliktusmentes. Az elképzelés, amely szerint egy állam egy másik államban található jogi személy tevékenysége után adót szed az államok szuverenitásának kérdéskörét is feszegeti, amelyről lentebb részletesen szó lesz. Az OECD adóalap-erózió és nyereségátcsoportosítással foglalkozó 2013-as cselekvési tervében megfogalmazza, hogy az adóztatás minden állam szuverenitásának a központi eleme, azonban a belső adójogszabályok kölcsönhatásaiból sűrűlódások és joghézagok keletkezhetnek.⁴⁵ Mivel az UTPR szabályokat csak 2024 év elejétől kellett elkezdni alkalmazni, mind az uniós Irányelv,⁴⁶ mind

³⁹ Irányelv 12. cikk (1) bekezdés

⁴⁰ Irányelv 13. cikk (1) bekezdés

⁴¹ Irányelv 12. cikk (1) bekezdés

⁴² Irányelv 14. cikk

⁴³ Irányelv 14. cikk (5) bekezdés

⁴⁴ Irányelv 14. cikk (3) és (4) bekezdés

⁴⁵ Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en#page11 (2024. 04. 04.)

⁴⁶ Irányelv (30) preambulumbekkezdés

az OECD 2021. október 8-i nyilatkozata alapján,⁴⁷ annak tényleges gyakorlata és a bevezetésből fakadó nemzetközi viták még váratnak magukra.

IV.3. Az elismert belföldi kiegészítő adó

Az előző két pontban ismertetett mechanizmus felvetheti a kérdést, hogy amennyiben egy állam nem alkalmazza az IIR vagy UTPR szabályokat, akkor lényegében helyette más államé lesz a kérdéses adóbevétele? A rövid válasz az lenne, hogy igen. Abban az esetben azonban, ha az állam elismert belföldi kiegészítő adót alkalmaz, a kiegészítő adóbevételeket nem kell az IIR, sem az UTPR mechanizmusokon keresztül más országok számára átengednie, hanem a saját joghatóságába tartozó adóalanyok után – a lehető legtradicionálisabb módon – ő maga szedi be a kiegészítő adót.⁴⁸

Az adott államnak lényegében két opciója van, ha a joghatósága alá tartozó adóalanyok után az összes adót ő maga akarja beszedni: tisztán a társasági adó legalább 15 %-ra emelésével vagy a társasági adó és a beszámítható egyéb adóterhek összesen legalább 15 %-os mértékének meghatározásával, azaz elismert belföldi kiegészítő adó alkalmazásával. A két rendszert alább táblázatban vázolom.

Társasági adó (TAO)	Társasági adó és elismert belföldi kiegészítő adó ⁴⁹
TAO = 15 %	13 % TAO + 2 % helyi iparűzési adó = 15 %

1. táblázat (saját szerkesztés)

Jól látható, hogy elismert belföldi kiegészítő adó alkalmazása nélkül a példa szerint fennmaradó 2% adó IIR, vagy UTPR szabály alapján más állam(ok) között felosztásra kerülne.

V. A szabályozás politikai nehézségei

Az előzőekben az Európai Unió irányelvét ismertettem, amelyből kitűnhetnek azok a sarkalatos problematikus pontok, amelyekkel már az OECD modellszabályok megalkotása során is néhány politikai szereplő szembehelyezkedett. A globális minimumadó bevezetésének az Amerikai

⁴⁷ Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. OECD. <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> (2024. 04. 05.)

⁴⁸ Irányelv 11. cikk

⁴⁹ Ahogyan azt lentebb említtem, ez az arány szigorúan példa, a társasági adó és elismert belföldi kiegészítő adó aránya a 15 %-os eredményt bármilyen arányban kiadhatja.

Egyesült Államok Republikánus Pártja mellett⁵⁰ a magyar kormány sem volt feltétlen támogatója, sőt egyes rendelkezések kérdésében hangos ellenzőjévé is vált annak.⁵¹ A globális minimumadó kritikusai voltaképpen három terület védelmében fejtik ki véleményüket, melyet szerintük az OECD konstrukciója veszélyeztet: (i.) gazdasági versenyképesség, (ii.) az adóztatás feletti szuverenitás és (iii.) a belföldi gazdaság. Ebben a pontban ezt a három kérdéskört fogom vizsgálni, elsődlegesen Magyarország szemszögéből, adott esetben nemzetközi kitekintéssel együtt.

V.1. Gazdasági versenyképesség

A gazdasági versenyképesség fogalmát a Világ gazdasági Fórum így határozta meg: „*olyan intézmények, politikák és tényezők összessége, amelyek meghatározzák egy ország termelékenységének szintjét*”.⁵² Ennek alapján az adópolitika is olyan eszköz, amely adott ország termelékenységének szintjét befolyásolhatja, gondoljunk csak az adóverseny intézményére, amit Gálántainé Máté Zsuzsanna szavaival érdemes magyarázni: „*[a]z adóztatási verseny lényege az államok szemszögéből abban áll, hogy egyes országok – adóztatási szuverenitásukat kihasználva – a többi államhoz képest kedvezőbb adószabályok kialakításával igyekeznek magukhoz vonzani a befektetőket annak érdekében, hogy minél jelentősebb adóbázisra tegyenek szert.*”⁵³ Megállapítható, hogy az adóverseny mellett szóló érvekkel – például a külföldi tőke bevonásával felpörgetett gazdasággal⁵⁴ – szembenőleg a jelenlegi, 2022-2026 közti ciklust betöltő Orbán-kormány is egyetért.

A Magyarországon megvalósuló gazdaságpolitika jelentős elemét képezte a közelmúltban a külföldi nagyvállalatoknak nyújtott minél kedvezőbb feltételek biztosítása,⁵⁵ ennek egyik legfontosabb komponense pedig a 9%-os – a globális minimumadó szempontjából, izoláltan vizsgálva, alacsony adótehernek minősülő – társasági adókulcs. A hasonló adópolitikát folytató Írország is a magyar állásponthoz csatlakozva kritizálta az OECD modellszabályokat.⁵⁶ E két állam álláspontja tehát eleinte az volt, hogy amennyiben a globális minimumadó bevezetésre kerül gazdaságuk jelentősen kevésbé lesz vonzó a külföldi befektetők számára, hiszen a multinacionális

⁵⁰ Josh White: Opinion: Republicans risk more than they realise by opposing OECD. International Tax Review. <https://www.internationaltaxreview.com/article/2bz5aqe0irta5755fmwao/opinion-republicans-risk-more-than-they-realise-by-opposing-oecd> (2024. 04. 05.)

⁵¹ Szakács Gergely – Kőműves Anita: Hungary still opposed to "job killing" global minimum tax, Orban says. Reuters. <https://www.reuters.com/markets/europe/hungary-still-opposed-job-killing-global-minimum-tax-orban-says-2022-12-02/> (2024. 04. 05.)

⁵² What exactly is economic competitiveness? World Economic Forum. <https://www.weforum.org/agenda/2017/09/what-is-economic-competitiveness/> (2024. 04. 05.)

⁵³ Gálántainé Máté Zsuzsanna: Adóverseny az Európai Unióban. Hitelintézeti Szemle 2005/5-6. sz. 45-46. o.

⁵⁴ Erdős Éva: Az adóverseny, az adóelkerülés és az adófüggetlenség összefüggéseiről. Publicationes Universitatis Miskolcensis 2016/34. sz. 127-128. o.

⁵⁵ Nagyobb támogatás járhat bizonyos beruházásokra, az SSC-kkel szemben pedig kisebb elvárásokat szab meg a kormány. HVG. https://hvg.hu/kkv/20231203_Szijarto_allami_tamogatás_cegek_beruházás (2024. 04. 05.)

⁵⁶ Global tax deal backed by 130 nations, Ireland and Hungary stay out. Euractiv. <https://www.euractiv.com/section/economy-jobs/news/global-tax-deal-backed-by-130-nations-ireland-and-hungary-stay-out/> (2024. 04. 05.)

vállalatcsoportok már nem lesznek érdekeltek az alacsony társasági adó kérdésében, mert a 15%-os minimum adómérték szerint kell majd adózniuk mindentől függetlenül.

V.2. Adóztatás feletti szuverenitás

Ahogy arról már korábban szó volt a globális minimumadó rendszerének számos megoldása eltér az ortodox megközelítésektől. Az állami szuverenitás megkérdőjelezhetetlen része az adószuverenitás, amely az állam kizárólagos joga arra, hogy adójogszabályainak hatálya alá tartozóktól adót szedhessen be.⁵⁷ Varga Mihály magyar pénzügyminiszter az OECD modellszabályok tárgyalása során így nyilatkozott: „Magyarország és Svájc egyaránt elkötelezett az adóügyi szuverenitás és a tisztességes adóverseny mellett, ebből fakadóan az OECD által javasolt globális minimumadóról is számos pontban egyezik a két kormány álláspontja”.⁵⁸

A szuverenitás nemzetközi jogi fogalmát a következőképpen értelmezhetjük: „A szuverenitás az államok közötti kapcsolatokban függetlenséget jelent. A területi szuverenitás magában foglalja az állami tevékenységek gyakorlásának kizárólagos jogát.”⁵⁹ Az előzőekben idézett ellenző álláspont a szuverenitás jelen klasszikus nemzetközi jogi értelmezése mellett teljesen elfogadhatónak tűnik, hiszen az államok közötti kapcsolatok egymástól való függetlensége magában hordozza, hogy az állam idegen külső hatalom befolyásától mentesen alakíthatja belső állami-jogi és ezzel gazdasági-társadalmi rendjét.⁶⁰ A gazdasági-társadalmi rend kialakításának pedig elengedhetetlen részeleme az adózás, illetve adóztatás rendszerének kialakítása. Ezek alapján arra a megállapításra juthatunk, hogy amennyiben egy állam olyan helyzetbe kerül, ahol csak korlátozottan dönthet adóztatás és adózás kérdésében, mert különböző külső faktorok befolyásolják, akkor valóban sérülhet a szuverenitása.

Ez a pénzügyminiszter által is felvetett kezdeti aggály azonban többé-kevésbé elillant, hiszen a későbbiekben ismertetett okokból a magyar kormány, bár külföldi nyomásgyakorlástól korántsem függetlenül, de saját érdekeit is érvényesítve vállalta a globális minimumadó bevezetését, ezzel viszonylagosan megőrizve a *status quo*-t a szuverenitás kérdésében.

Fontos megjegyezni, hogy a globális minimumadó bevezetésével a multinacionális vállalatcsoportok számára nyújtani kívánt kedvezményes helyzet az alacsony adóterhek tekintetében értelmezhetetlenné válik, de felvetül a kérdés, hogy az adóztatási szuverenitást vajon

⁵⁷ Tsilly Dagan: Klaus Vogel Lecture 2021: Unbundled Tax Sovereignty – Refining the Challenges. Bulletin for International Taxation, 2022. 318. o.

⁵⁸ Keményen beleállt a Pénzügyminisztérium a globális minimumadó elleni küzdelembe. Portfolio. <https://www.portfolio.hu/gazdasag/20210626/kemenyen-beallt-a-penzugyminiszterium-a-globalis-minimumado-elleni-kuzdelembe-489876> (2024. 04. 06.)

⁵⁹ Island of Palmas case (Netherlands, USA). Reports of International Arbitral Awards 1928/2. sz. 838. o. Idézi: Brubács János: Nemzetközi jog II. Különös Rész. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs 2010, 2011. 21. o.

⁶⁰ Chronowski Nóra – Petrétei József: Szuverenitás. Internetes Jogtudományi Enciklopédia. <https://ijoten.hu/szocikk/szuverenitas> (2024. 04. 19.)

nem korlátozza-e még nagyobb mértékben az ilyen vállalatok agresszív adótervezése. Bár gondolhatunk arra, hogy a cégek kizárólag abban a környezetben képesek létezni, amit az államok rendelkezésükre bocsátanak, a kulcsszó ebben a mondatban az „államok” kifejezésen van. Egy multinacionális nagyvállalat számára kedvezőtlen jogszabályi környezetváltozásra reakcióként mindig ott a lehetőség más államba költözésre, így a nemzetgazdasági szempontból jelentős nagyvállalatok ebben az értelemben kvázi ugyanolyan befolyásoló erővel rendelkezhetnek, mint egy másik állam külső kényszere, ezzel adott esetben a szuverenitást is meghajlítva.

Ezek alapján jól látható, hogy a káros adóverseny pontosan az ellenkező irányba tolja el a szuverenitást, itt nem a túl alacsony, hanem a túl magas adóterhek vezethetnek az állami bevételek kieséséhez, amelyeket közszolgáltatásokra és az állam fenntartására így csak korlátozottabban lehet fordítani.⁶¹

V.3. Belföldi gazdaság

A belföldi gazdaság védelme Magyarországon lényegében a munkahelyek védelmét és a foglalkoztatási ráta minél magasabban tartását jelenti a vizsgált kérdéskör tekintetében. Más országok, például az Amerikai Egyesült Államok tekintetében ez a belföldi nagyvállalatok külföldi érdekeltségének védelmét is jelenti, amelyből jelentős intellektuális és gazdasági tőke áramlott az országba, amely így a belföldi gazdaságra is jótékony hatással volt. Az USA-ban egyes vélekedések szerint a globális minimumadó bevezetése arra vezetne, hogy a multinacionálissá alakult, eredetileg Egyesült Államokbeli cégek bizonyos egységei, vagy részei visszatelepülnének és így ezek a pozitív külső behatások megszűnnének.⁶²

A magyar kormány egykori álláspontja szerint a gazdasági versenyképesség csökkenésének elengedhetetlen velejárója a munkahelyek megszűnése a vállalatok kitelepülése nyomán. Több tízezerre becsülték a veszélyben forgó munkahelyek számát.⁶³

V.4 A magyar álláspont változása

A fent bemutatott problémás pontokra reagálva a maroknyi ellenző élén a magyar kormány sem támogatta a globális minimumadó létrehozását, nemzetközi és uniós szinten sem. Magyarország taktikája elsődlegesen a tiltakozás volt, amely az Európai Unió jogalkotási folyamatban

⁶¹ Dagan: i. m. 318. o.

⁶² Henry Weiland: Global Minimum Corporate Tax. Harvard Model Congress. https://static1.squarespace.com/static/5cb7e5637d0c9145fa68863e/t/654973a29b03d1162fb8b7f3/1699312546200/HMC2024_Senate_Finance_1.pdf (2024. 04. 06.)

⁶³ Orbók Ilona: A globális minimumadó: új adó Magyarországon. Adó Online. <https://ado.hu/ado/a-globalis-minimumado-uj-ado-magyarorszagon/> (2024. 04. 06.)

legkirívóbban az irányelvtervezetrel kapcsolatos vétójában⁶⁴ testesült meg.⁶⁵ Bár egyes vélekedések szerint ez nem feltétlenül csak az ország gazdasági versenyképességének megóvása miatt, de a befagyasztott Uniós támogatások kikényszerítése érdekében is történt.

Ezt követően Franciaország vezetésével egyes tagállamok felvetették az Európai Unióról szóló szerződés 20. cikke szerinti megerősített együttműködés intézménye szerinti – Magyarország nélküli – továbbhaladást.⁶⁶ A politikai vita, érdekérvényesítés, valamint az Uniós és Egyesült Államokbeli nyomás hatására⁶⁷ hazánk végül engedett és feloldotta a vétóját, ez végtére sikeres taktikának mutatkozott az Orbán-kormány részéről, mivel a befagyasztott támogatások egy részét így újra elérhette.⁶⁸

A vétó feloldása után másik stratégiai megközelítéssel küzdött érdekeiért a kormány: azt próbálták elérni, hogy minél több, már létező belföldi adót lefedett adónak lehessen minősíteni, így a tényleges adóteherbe számítani, ezzel azt elérve, hogy a társasági adót végül mégse kelljen felemelni.⁶⁹ Sikerral zárult a tárgyalás e témakörben is, mert a helyi iparüzési adót, az energiaellátók jövedelemadóját és az innovációs járulékot is lefedett adónak minősítették.⁷⁰

Ezzel a magyar részről lezárult a politikai vita és megalkotásra kerülhetett a fent bemutatott Irányelv, illetve annak nyomán a globális minimum-adószintet biztosító kiegészítő adókról és ezzel összefüggésben egyes adótörvények módosításáról szóló 2023. évi LXXXIV. törvény.

VI. Várható hatások

Az előzőekben részletezett közelmúlt eseményeit követően, ebben a pontban a globális minimumadó várható hatásait elemzem.

Egyes nemzeti szabályozások már 2024. januárjától hatályba léptek. A bevezetést megelőző időszakban rengeteg hatásvizsgálat készült a koncepció alátámasztására, mégsem egyezett pontos eredményét tekintve és teljes mértékben egyik sem, bár ez feltehetőleg betudható a vizsgálat minőségének és az azt végző szerv birtokában lévő különböző információknak. Ezek az elemzések

⁶⁴ 24/2022. (VI. 21.) OGY határozat a globális minimumadó bevezetésére vonatkozó európai uniós irányelv elfogadásának elutasításáról

⁶⁵ As Hungary blocks global tax deal, MEPs denounce national vetoes. European Parliament. <https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20220701IPR34359/as-hungary-blocks-global-tax-deal-meps-denounce-national-vetoes> (2024. 04. 06.)

⁶⁶ Giorgio Leali: EU can cut Hungary out of minimum tax rate deal, Bruno Le Maire says. Politico. <https://www.politico.eu/article/eu-to-implement-minimum-tax-rate-without-hungary-le-maire-says/> (2024. 04. 06.)

⁶⁷ Az Egyesült Államok nyomást akar gyakorolni Magyarországra. Magyarország Kormánya. <https://kormany.hu/hirek/az-egyesult-allamok-nyomast-akar-gyakorolni-magyarorszagra> (2024. 04. 06.)

⁶⁸ Gabriela Baczyńska – Jan Strupczewski: EU strikes deal with Hungary over Ukraine aid, tax plan, recovery funds. Reuters. <https://www.reuters.com/world/europe/eu-wrangles-with-hungary-over-ukraine-aid-tax-plan-billions-risk-2022-12-12/> (2024. 04. 06.)

⁶⁹ Wágner Tamás Zoltán: How Hungary Came to “Accept” the Global Minimum Tax. Sylff Association. <https://www.sylff.org/news-voices/31592/> (2024. 04. 06.)

⁷⁰ A globális minimum-adószintet biztosító kiegészítő adókról és ezzel összefüggésben egyes adótörvények módosításáról szóló 2023. évi LXXXIV. törvény 20. § (2) bekezdés

nemzeti, nemzetközi és uniós szinten is elkészültek. Az OECD a megalkotási és implementációs folyamat során folyamatosan frissítette, illetve alkotott meg újabb hatásvizsgálatokat. A Pénzügyminisztérium példának okáért 6 órát fordított a hatásvizsgálat lefolytatására, amelyben azt állapította meg, hogy – a Kormány korábbi álláspontjával ellentétesen – a globális minimumadó bevezetése a versenyképességet javítja és 96 milliárd forint költségvetési egyenlegjavító hatást tulajdonít neki.⁷¹ Ez a 2024-es költségvetés 40.755 milliárd forintos kiadási főösszegéhez⁷² képest nem túl jelentős szám. Az OECD első 2020-as elemzésében 60 és 100 milliárd dollár közti extra társaságiadó-bevételt,⁷³ 2021-ben 150 milliárd,⁷⁴ 2023-ban megközelítőleg 220 milliárd,⁷⁵ majd a 2024. januári hatásvizsgálatukban 155 és 192 milliárd dollár közötti éves, világszintű, extra társaságiadó-bevétellel számoltak.⁷⁶

Ezekből az igencsak ingadozó és eltérő számokból láthatjuk, hogy a mechanizmus bevezetésének tényleges eredménye csak a 2024. december végén elkészülő jelentésekből lesz majd biztosan megállapítható.

A bevételeken kívül azonban más hatások is jelentkezhetnek egy hasonló volumenű globális rendszer létrehozásával. Egyes vélekedések, például az ausztrál kormány hatástanulmánya szerint a szabályozás hatálya alá tartozó entitások megfelelési költségei rendkívül magasak lehetnek majd, amely legfőképpen az egyes tanácsadó cégeknek kifizetett munkadíjakban nyilvánulhat meg.⁷⁷ Emellett az OECD becslései szerint világszinten az aluladózott profitot 80 %-kal csökkentené a bevezetés. Hozzávetőlegesen eddig nagyjából az összes profit 36 %-a volt aluladózott, ezután körülbelül 7 % maradna ezen a nemkívánatos szinten.⁷⁸

⁷¹ *Ld.* A globális minimum-adószintet biztosító kiegészítő adókról és ezzel összefüggésben készült hatásvizsgálati lap. <https://cdn.kormany.hu/uploads/document/2/26/26d/26ded58d89f2c0a9b22eadd6e834b8fab83055.pdf> (2024. 04. 06.)

⁷² Magyarország 2024. évi központi költségvetéséről szóló 2023. évi LV. törvény 1. § (1) bekezdés a) pont

⁷³ Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment. OECD. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/0e3cc2d4-en.pdf?expires=1712417641&id=id&accname=guest&checksum=046A4398E8A4809213437FFA1187097C> (2024. 04. 06.)

⁷⁴ Economic Impact Assessment of the Two-Pillar Solution. OECD. <https://web.archive.oecd.org/2023-01-18/649393-economic-impact-assessment-presentation-january-2023.pdf> (2024. 04. 06.)

⁷⁵ Uo.

⁷⁶ Uo.

⁷⁷ Two-Pillar Solution: addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy Impact Analysis. Australian Government, The Treasury. <https://oia.pmc.gov.au/sites/default/files/posts/2023/05/Two-Pillar%20Solution%20-%20Addressing%20the%20Tax%20Challenges%20Arising%20from%20the%20Digitalisation%20of%20the%20Economy%20IA.pdf> (2024. 04. 06.)

⁷⁸ Economic Impact Assessment of the Global Minimum Tax: Summary. OECD. <https://www.oecd.org/tax/beps/summary-economic-impact-assessment-global-minimum-tax-january-2024.pdf> (2024. 04. 06.)

VII. Konklúzió, állásfoglalás

Példátlan folyamatnak bizonyult a globális minimumadó rendszerének megalkotása, még a politikai vitákkal tűzdelt rögös út ellenére is viszonylag gyorsan elkészítésre és bevezetésre került a koncepció. A hozzá fűzött remények beváltására elméleti síkon minden kétséget kizáróan alkalmas mechanizmust hoztak létre az államok az OECD keretein belül, ahogy ezt a hatásvizsgálatok is alátámasztják, eltérő mértékben ugyan. Ezzel új fejezetet nyithat a nemzetközi adózás világában a globális minimumadó. Az államok szuverenitását is érintő diskurzust kiváltó UTPR koncepciója az adóparadicsomok végét jelentheti, hiszen nemzetközi viszonylatban is végrehajthatóvá válik általa a többség akarata. Úgy gondolom, hogy abban az esetben tud a legmegfelelőbben működni a jövőben e szabályozás, ha a megalkotási folyamat során tanúsított együttműködés fennmarad az államok között.

A multinacionális vállalatok adóelkerülésének megszüntetése azonban továbbra is egy értelmezhetetlen fogalom. A jelentős szellemi és gazdasági tőkével rendelkező multik bármilyen komplex rendszerben megtalálják a számukra legoptimálisabb megoldást, az csak jogászok, közgazdászok, könyvelők és tanácsadók kérdése. Úgy gondolom, hogy a jogszabályi komplexitás a multinacionális nagyvállalatoknak korántsem ellensége, hanem inkább barátja.

Véleményem szerint az adóelkerülés a maga legális, bár immorális voltával egy folyamatos és felszámolhatatlan jelenség marad, amely a jelen koncepció bevezetésével igencsak visszaszorulhat, de meg semmiképp sem szűnhet. Összességében, ha az OECD által előrejelzett adatok az újabb állami bevételeket tekintve legalább kis részben az átlagos állampolgár élete színvonalának javulásához járul majd hozzá, akkor már megérte a globális minimumadó bevezetése.