



PÁZMÁNY

Pázmány Péter Katolikus Egyetem
Jog- és Államtudományi Kar

Doktorandusz tanulmányok 7.

‘LAW IN TIMES OF CRISIS’

Selected doctoral studies

Edited by:

Gyula BÁNDI – Anett POGÁCSÁS

‘JOG VÁLSÁG IDEJÉN’

Válogatott doktorandusz tanulmányok

Szerkesztette:

BÁNDI Gyula – POGÁCSÁS Anett

PÁZMÁNY PRESS

Law in Times of Crisis
Selected doctoral studies



Jog válság idején
Válogatott doktorandusz tanulmányok

A PÁZMÁNY PÉTER KATOLIKUS EGYETEM
JOG- ÉS ÁLLAMTUDOMÁNYI KARÁNAK
KÖNYVEI

DOKTORANDUSZ TANULMÁNYOK 7.
Sorozatszerkesztő: *Bándi Gyula*

‘LAW IN TIMES OF CRISIS’

Selected doctoral studies

Edited by:

Gyula BÁNDI – Anett POGÁCSÁS

‘JOG VÁLSÁG IDEJÉN’

Válogatott doktorandusz tanulmányok

Szerkesztette:

BÁNDI Gyula – POGÁCSÁS Anett

PÁZMÁNY PRESS

Budapest

2023

A kötet kéziratának lektorálásában közreműködött:

Ádány Tamás
Bándi Gyula
Csink Lóránt
Gyulai-Schmidt Andrea
Láncos Petra Lea
Pogácsás Anett
Szabó István

© Szerkesztők, szerzők, 2023

© PPKE JÁK, 2023

ISSN 2064-4078

ISBN 978-963-308-464-9 (press)

ISBN 978-963-308-465-6 (online, pdf)

Kiadja: a Pázmány Péter Katolikus Egyetem
Jog- és Államtudományi Kara
1088 Budapest, Szentkirályi u. 28–30.
www.jak.ppke.hu

Felelős kiadó: Dr. Komáromi László dékán

Szerkesztés, tördelés: Szakaliné Szeder Andrea

Készült a PPKE Egyetemi Nyomdájában
Felelős vezető: Ulrich-Hesz Margit

CONTENT / TARTALOM

I. LAW IN TIMES OF CRISIS

Foreword	11
----------------	----

1. Crisis in connection to Covid19

Rebecca Lilla HASSANOVÁ Derogation Clause in the Times of Corona Crisis	15
--	----

Asea GAŠPARIĆ Response to Covid19 Pandemic Outbreak in Croatia and Hungary	27
---	----

Felipe CRISTANCHO International Investment Arbitration and Covid19.....	37
--	----

Rita Ilona GÁL Legal Impacts of Covid19 on Tourism in Europe.....	53
--	----

Nikolina MARASOVIĆ Public Law Issues and States of Emergency in Response to Corona Virus Crisis in Croatia and some Member States of the EU	65
---	----

2. Challenges of Wars and Violence

Álmos UNGVÁRI State of Danger in Hungary after the Tenth Amendment to the Fundamental Law. A comparative perspective	81
--	----

Sabrina Judith KALIMAN Inter-American Court of Human Rights and the European Court of Human Rights: Categories of Violation of the Right to Life by Security Forces.....	97
---	----

Mónika MERCZ The last Lifeline? Children's right to education in time of war.....	117
--	-----

3. Climate Change and Sustainable Development

Gabriel STOLLSTEINER The Challenges of Environmental Taxation in the Energy Crisis.....	133
Enikő KRAJNYÁK Current Challenges of Climate Change Litigation in Europe with Special Regard to Human Rights Concerns.....	141
Lilla BARTUSZEK The Role of the EU in the Localization of the Sustainable Development Goals...	151

4. Economic and Social Crisis

Daniel NECZ Image Rights in Times of Crisis	167
Irem Nur USTUNTAY A Comparative Study on Transnational Acquisition of Agricultural Lands of Foreign Natural Person Considering the Hungarian and Turkish Practice	175
Mariam PILISHVILI Cookie Consent through the Case Planet 49	187
Zsófia HOLECSKA The Indignity of the Staff of Public Administration in Legal Practice.....	199
M. Péter TAKÁCS Reception Analysis: Mihály Polányi's Conception of Politics and the State Theory	215

II. JOG VÁLSÁG IDEJÉN

Előszó231

1. Környezeti és gazdasági kihívások

BARTL Bálint

A (válság)bírászkodás szerepe a körforgásos gazdaságban. Hatása az állam, az önkormányzat és a magánszféra közötti feladatmegosztásra.....235

LAKATOS Veronika

Adósságtanácsadás: Megfelelő segítség a túladósodott háztartásoknak251

KÖBÖL-BENDA Vivien

Az Emberi Jogok Európai Bíróságának és az Európai Unió Bíróságának környezeti gyakorlata korunk környezeti válságában. Különös tekintettel az éghajlati perek lehetőségére267

SZABÓ Kinga

Közbeszerzés kontra válság. Avagy kezelhetőek-e az építésgazdasági válságjelenségek és kihívások a közbeszerzési jog eszközeivel?.....283

SZALAI Ildikó

Uniós tendenciák a nemzetközi beruházásvédelmi jogban. Vitarendező joghatósági kérdések297

2. A Covid19 kapcsán felmerülő válsághelyzetek

OTT Anett

Az önkormányzatok helyzete a járvány idején..... 311

PÁLFAY Szilárd

Agrártámogatási jog a Covid19 nemzetközi humánjárvány idején 321

SELNICEAN László

Alternatív vitarendezés a Covid idején.....333

PÁLL Imre Borisz

A Covid19 világjárvánnyal összefüggő egészségügyi válsághelyzet hatása a közigazgatási típusú személyes adatvédelemre Magyarországon. Elméleti és gyakorlati észrevételek.....343

SEVARACZ Luca	
Uniós válságkezelés és alkotmányos identitás. Érdekek és/vagy értékek küzdelme?.....	361
VARGA Dóra	
A digitális szolgáltatások adóztatásával kapcsolatos problémák lehetséges megoldásai	377
TÓTH András	
A polgári eljárásjog a koronavírus járvány ideje alatt.....	389
SIMON Alexa	
Magányosan a tárgyalóteremben, avagy a veszélyhelyzeti szabályok hatása a közvetlenség elvére	403

3. Háború, válságkezelés és gazdasági kihívások

RÁTH Olivér	
Adósságkorlát az Alaptörvényben, új különleges jogrendi esetkör?	415
SULLER Zénó	
Oroszország nemzetközi jogi felelősségre vonhatósága az Ukrajna ellen elkövetett agresszióért. A peresíthetőség nehézségei és az ukrán pertaktika magyarázata.....	433
KOVÁCS Írisz	
Orosz információs háború a katalán függetlenségi törekvések tükrében	459
SALLAI Balázs	
A szolgálati pragmatika mint az állami válságkezelés eszköze. Német, osztrák és magyar jogtörténeti példák.....	475
PRÉM Kata Zsófia	
A divatjog válsága? A divatipari cikkek lehetséges szerzői jogvédelmének kihívásai.....	489
FORSTNER Róbert	
Az Európai Ügyészséghez való csatlakozás kérdései a szuverenitás tükrében	505
SZUPERA Blanka	
A gyógyszer szabadalom gazdasági aspektusai	519

A DIGITÁLIS SZOLGÁLTATÁSOK ADÓZTATÁSÁVAL KAPCSOLATOS PROBLÉMÁK LEHETSÉGES MEGOLDÁSAI

VARGA Dóra*

1. Bevezetés

Már a mindennapokban is érezzük a digitalizáció hatásait, hiszen az újrendezési az egyes ágazatok súlyát, szerepét. A digitalizáció elterjedése olyannyira széleskörűvé vált, hogy a gazdasági tevékenység és értékteremtés fogalmát is újra kell definiálni. A hagyományos termékek és szolgáltatások köre kibővült a digitális termékek és szolgáltatások körével, azaz megjelent a digitális gazdaság. Ebből következően a digitális gazdaság a mindennapjainkban is érezhetően jelen van, a multinacionális vállalatok világszintű működési üzletpolitikáját is átalakította. Bevételeik egyre nagyobb mértékben a reklám alapú szolgáltatásokból, digitális tartalmak, előfizetéses szolgáltatások, termékek, felhasználói adatok, jogdíjas tartalmak értékesítéséből származnak. Ezen szolgáltatások mára óriási mértékben és határokon átnyúlóan történnek. A digitális vállalatok online platformjaikon keresztül rugalmasabban tudnak a fogyasztói igényekre reagálni a hagyományos versenytársaikhoz képest, ezért olcsóbban is tudják a szolgáltatásaikat a fogyasztók felé értékesíteni, amely jelentős versenyelőnyhöz és bevételhez juttatja őket.¹

A nemzetközi adóztatás hagyományos szabályai szerint az adóztatás abban az országban történik, ahol a vállalkozás tényleges fizikai jelenléttel rendelkezik, a digitális szolgáltatások nyújtásához azonban nincs szükség fizikai jelenlétre a szolgáltatásnyújtás országában, tehát a forrás államában rendszerint

* A Szegedi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar Doktori Iskola PhD-hallgatója.

¹ PULAY Gyula – TESKI Norbert: Rábírhatók-e a globális digitális szolgáltatók a méltányos közteherviselésre? *Pénzügyi Szemle/Public Finance Quarterly*, 66. évf., különsz. 2021/1. 7–23. http://real.mtak.hu/125693/1/teski-pulay-21-k-1-mpdf_20210520101019_87.pdf

nem keletkezik adózási szempontból értékelhető telephely.² Ezzel szemben a hagyományos gazdaságban az értékteremtési folyamatokhoz két adózási kötelezettség is társul: a bevételek után egy forgalmi alapú, illetve a nyereség után nyereség alapú adó.³ Ez azt jelenti tehát, hogy a digitális gazdaságban működő vállalkozások működési modellje alapjaiban tér el a nemzetközi adójog hagyományos üzleti működési modelljétől. Az igazi előnyt emiatt a digitális vállalatok az adózás területén érik el, sokszor agresszív adótervezési technikákkal, amellyel kihasználják az egyes országok adórendszerében lévő különbségeket, ezáltal mesterségesen csökkentik adóköteles jövedelmüket vagy nyereségüket alacsony adókulcsú országba csoportosítják át, ahol szinte semmilyen gazdasági tevékenységet végeznek. Ennek pedig az a következménye, hogy az Európai Unió legtöbb tagállama sokkal kevesebb adóbevételhez jut a digitális szolgáltatást nyújtó vállalatok tevékenysége után, mint amennyi méltányos lenne. A problémát tovább súlyosbítja az a tény is, hogy az adózás területén az uniós döntések meghozatalához egyhangúság szükséges, ezért a tervezetek elfogadása csak akkor lehetséges, ha valamennyi tagállam egyetért.⁴

Abban a tekintetben mindig is nemzetközi konszenzus volt, hogy a digitális gazdaságban érvényesülő adóelkerülés csak világszintű összefogás keretében állítható meg. Az Európai Unió a kezdetektől fogva úttörő szerepet vállalt abban, hogy megoldást találjon a digitális gazdaság okozta kihívásokra, különösen azért, hogy elejét vegye az egyes tagállamok által kezdeményezett egyedi intézkedéseknek, ezek ugyanis jelentős piactorzító hatást idézhetnek elő az EU digitális piacán. Emellett az unión kívüli nemzetközi szervezetek is aktív szerepet vállaltak a probléma megoldásának kidolgozásában.⁵ Az elmúlt években az Unió alapvető jelentőségű intézkedéseket fogadott el a belső piacon az agresszív adótervezés elleni küzdelem megerősítése érdekében, különböző szabályokat állapítottak meg a belső piacon történő adóalap-erózió és a belső piacról kifelé

² CSABAI Róbert – CZOBOLY Gergely: A digitális cégek adóztatásának kihívásai – nemzetközi válaszkísérletek. *Adó szaklap*, 2016/12–13.

³ RÁCZ Dániel: A nemzetközi adóztatás új kihívásai: a digitális gazdaság. *Jogi Tanulmányok*, 2014. 319., <https://core.ac.uk/download/pdf/159317861.pdf>

⁴ VARGA Erzsébet: A digitális vállalkozások adóztatásának kihívásai. In: CSABA Zágon – SZABÓ Andrea (szerk.): *Közös kihívások – egykor és most: Tanulmánykötet*. Budapest, Magyar Rendészettudományi Társaság Vám- és Pénzügyőri Tagozat, 2020. 267–280. <https://tinyurl.com/37ah2tjc>

⁵ VARGA Erzsébet: A nemzetközi adójog kihívásai a globalizáció és a digitális gazdaságtükrében. *Iustum Aequum Salutare*, XV. évf., 2019/3. 107–109., <https://tinyurl.com/4m6yz2cu>

irányuló nyereségátcsoportosítás ellen.⁶ Tanulmányomban ezen megoldásai javaslatokat kívánom részletezni, kitérni a kidolgozási folyamat egyes lépéseire, a tervezetek legfontosabb megállapításaira, illetve arra, jelenleg hol tart most az agresszív adótervezés elleni küzdelem.

2. Az Európai Bizottság javaslatai

Az Európai Bizottság a legjobb adózási módszer kívánta megtalálni, amelynek érdekében közzétett egy 5 részből álló kérdőívet. A Bizottság ezen eredmények kiértékelést 2018. májusában tette meg, amelyhez két irányelv tervezetet is kapcsolt. Ezek egy hosszútávú és egy rövidtávú megoldást vázoltak fel. A hosszútávú megoldás az EU nemzetközi adózásában alkalmazott „telephely” fogalom kibővítését javasolta a tagállamok számára, amellyel egyidejűleg a „jelentős digitális jelenlét” fogalmát is bevezetné. Így a vállalkozásból származó jövedelem nemcsak a hagyományosan telephelyet keletkeztető fizikai jelenlét országában lenne adóztatható, hanem ott is, ahol a vállalkozás „értékteremtő” tevékenysége történik. A tervezet szerint a „jelentős digitális jelenlétet” eredményezne, ha az adott vállalkozás egy tagállamban 7 millió⁷ eurót meghaladó árbevételt, és/vagy az ott lévő felhasználók száma a 100.000⁸ főt meghaladja, és/vagy az üzleti szereplőkkel kötött szerződések száma 3.000 fölött⁹ van. Ezeket a tervezett rendelkezéseket a Bizottság a Közös Konszolidált Társasági Adóalap¹⁰ szabályozásába is beépítette volna. Az irányelv elsősorban az Európai Unión belüli határon átnyúló digitális tevékenységek tekintetében került volna alkalmazásra, emellett azokra a nem tagállami honosságú vállalatokra is kiterjedt volna, amelyek jelentős digitális jelenléttel rendelkeznek egy olyan tagállamban, amelynek nincs kettős adóztatást elkerülő egyezménye az érintett harmadik országgal. Az irányelvvel kapcsolatban nélkülözhetetlen volt az érintett tevékenységek körének lehatárolása, ami a 3. cikkben történt meg: digitális szolgáltatásnak minősül az a szolgáltatás, amelyet az interneten vagy elektronikus hálózaton keresztül nyújtanak, természetét tekintve automatizált, minimális emberi beavatkozást igényel és információs technológia hiányában

⁶ Javaslat – A Tanács irányelve multinacionális csoportokra az Unióban alkalmazandó globális minimum-adómértékről.

⁷ VARGA (2019) i. m. 107.

⁸ VARGA (2019) i. m. 108.

⁹ VARGA (2019) i. m. 108.

¹⁰ Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).

lehetetlen biztosítani. A digitális vállalatok adóztatásának értékteremtés helyén történő biztosítását az 5. cikk foglalta össze. Ennek során a felhasználói adatokból származó nyereség, a felhasználók összeköttetését biztosító szolgáltatások, valamint egyéb digitális szolgáltatások piaci értékét vették volna figyelembe. A Bizottság emellett egy ideiglenes javaslatot is megfogalmazott a bevételi forrásokról, ezzel kívánták volna megakadályozni a tagállamok egyoldalú intézkedéseinek bevezetését.

Rövidtávú megoldásként a Bizottság a digitális szolgáltatások árbevétel alapú adóztatását említette, ahol az adó alapja a hozzáadott értékadókat nem tartalmazó árbevétel, amelyet annak 3%-ában kellene megfizetni a digitális felületeken nyújtott reklámszolgáltatások, adattovábbítás, közösségi média szolgáltatások után. Ebben az esetben a multinacionális vállalkozások lennének az adó alanyai, melyeknek a világszintű összes árbevétele éves szinten meghaladja a 750 millió¹¹ euró árbevételt, valamint az EU-szintű összesített árbevétele meghaladja az 50 millió¹² eurót. A tervezetet eredetileg 2018 decemberéig kívánták elfogadni, azonban több tagállam is ellenezte annak elfogadását.¹³ A kellően egzakt és jogbizonytalanságot nem okozó meghatározásnak világosan meg kellene határozni további fogalmakat is, mint például a jelentős digitális jelenlét vagy a széles körben használt termék. A definíciós nehézségek leginkább az érintett forrásországbeli piac meghatározásához kötődnek.¹⁴ A tervezet már előzetesen azzal számolt, hogy a tagállamok a kettős adóztatás elkerülése érdekében lehetővé fogják tenni a digitális szolgáltatási adó társasági adó összegéből való levonását, ha az érintett jövedelem mindkét adónem tárgyát képezné.¹⁵ A különböző adók beszámításának lehetősége a későbbi, globális minimumadó-javaslat esetében is nagy jelentőséggel bír.

3. Az OECD javaslatai és a BEPS Akciótervek

Az OECD meghatározó szerepet tölt be a nemzetközi adópolitikában, annak ellenére is, hogy a szervezetnek nincs kötelező erejű jogi aktusa. Kihat az államok belső jogának formálására, az egyes államok közötti adóegyezmények alakítá-

¹¹ VARGA (2019) i. m. 109.

¹² Uo.

¹³ Uo.

¹⁴ RÁCZ (2014) i. m. 314.

¹⁵ WÁGNER i. m. 107.

sára, illetve az adóhatóságok közötti fokozottabb együttműködésre. Tekintettel arra, hogy az OECD tagállamokkal is képes egyeztetni, az uniós adópolitikát is befolyásoló szervezetnek tekinthetjük.¹⁶ Az OECD digitális témakörben első jelentős intézkedését 2013. szeptember 5-én hozta meg Szentpéterváron. Ennek keretében a G20¹⁷-szal együtt elfogadta az ún. BEPS Akciótervet. A BEPS projekt keretében olyan kezdeményezések megvalósításában vállal szerepet, amely a nemzetközi szintű adóelkerülés megakadályozását tűzte ki célul. Olyan szabályok megalkotását fogalmazták meg, amelyek biztosítják, hogy minden adóalany, így a digitális nagyvállalatok is méltányos adórészesedésüket az azt megillető országba fizessék be. Az Akcióterv 15 pontból álló célkitűzést fogalmazott meg, amelyet az OECD ezt jelölte meg I. Akciótervének. Részletesen kitért a telephely szabályok, a transzferár-szabályok és az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok módosítására és összehangolására, továbbá kifejtette, hogy a társaságoknak abban az országban kell a nyereségük után adózniuk, ahol a gazdasági tevékenységüket végzik és ahol az érték teremődik.¹⁸

A telephely-szabályok kapcsán a BEPS négy módosítást javasolt, melyben bővítette a függő ügynök fogalmát, ezáltal telephely keletkezne a piac államában, ha az ügynök nem saját nevében szerződik a megbízó javára, de kiemelkedő szerepet játszik a megbízó és a vevők közötti szerződések létrehozásában, és a megbízó változtatás nélkül, rutinszerűen köti meg a vevőkkel a létrejövő szerződéseket. Bővítette továbbá a független ügynök fogalmát is, ennek értelmében, ha egy független ügynök 90%-ban vagy azt meghaladóan jár el a megbízó érdekében, akkor függő ügynöknek minősül, ami pedig telephelyet eredményez. Kitért a kiegészítő, valamint az előkészítő jellegű tevékenységekre is, amelyek szintén telephelyet eredményeznének, ha az érintett vállalkozás tekintetében főtevékenységnek minősül. Emellett előírta a „feldarabolás tilalmát”, így nem lenne elkerülhető a telephely azáltal, hogy összetett tevékenységet sok kisebb kiegészítő, előkészítő jellegű tevékenységre darabolják.¹⁹ A javaslatok leginkább arra irányultak, hogy elejét vegyék a szellemi javak és az azokhoz kapcsolódó jogok átruházása révén alkalmazott aránytalan mértékű nyereségallokációnak. Az ellenőrzött külföldi társaságokkal kapcsolatban is fogalmazott meg javas-

¹⁶ PAJOR Andrea: A digitalizáció által okozott kihívások a közvetlen adóztatásban. In: *Biztonság, szolgáltatás, fejlesztés, avagy új irányok a bevételi hatóságok működésében*. Budapest, Magyar Rendészettudományi Társaság Vám- és Pénzügyőri Tagozat, 2019. 172–188., <https://tinyurl.com/rcdnjfh5>

¹⁷ A G20 a világ 19 legnagyobb gazdaságát és az Európai Uniót tömörítő szervezet.

¹⁸ PAJOR i. m. 174.

¹⁹ VARGA (2020) i. m. 271.

latokat a BEPS. Az ezekre vonatkozó szabályok ugyan országonként eltérőek, mégis az alacsony adóterhelésű országokba juttatott, fel nem osztott nyereség büntető jellegű forrásadóztatását jelentik. A javaslat szerint ezt kellene kiterjeszteni a jogdíjból, digitális javak és szolgáltatások értékesítéséből származó jövedelmekre. Az Akcióterv ugyan néhány problémára megoldást kínál, azonban a nemzetközi vállalkozások könnyen módosíthatják szabályozásaikat úgy, hogy ne essenek többé a szigorító szabályozás hatálya alá. Ahhoz, hogy az Akcióterv valóban hatékony lehessen, szükséges az adóhatóságok közötti együttműködés és az átláthatóság, valamint a javaslatok folyamatos felülvizsgálata. Ezzel kapcsolatban az OECD 2015. október 5-én tette közzé „*Action 1 – Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*” című végső jelentését, amely konkrét előrelépést szintén nem hozott.²⁰

Következő lépésként az OECD ismertette új, két pillérré épülő tervezetét 2020 januárjában. Az első pillér az adóztatási jogok felosztását változtatná meg, részben a piac országához rendelve a profitokat, eszerint az adóztatás jogát három szempont szerint osztanák fel. Ezek a szempontok a tevékenység tényleges végzésének a helye, a marketing és technikai működtetés operatív lebonyolításának helye, valamint az a hely, ahol a fogyasztók ténylegesen találhatóak. Ez az első pillér első szakasza. A második szakasz célja, hogy az úgynevezett alaptevékenységekért fix díjazást biztosítson a forrásállamoknak, vagyis azoknak az államoknak, amelyekben állandó telephely vagy leányvállalat értelmében fizikai jelenlét működik. A fő hangsúly ebben az összefüggésben a marketing és az értékesítési tevékenységeken van. Ha a forrásállományban lévő fióktelepek az alaptevékenységeken túl funkciókat látnak el és kockázatot viselnek, akkor a harmadik szakasz lehetővé teszi a forrásállamok számára további adózási jogok igénylését. Ebben az összefüggésben az „egységes megközelítés” célja jogilag kötelező és hatékony vitamegelőzési és rendezési mechanizmusok biztosítása.²¹ A második pillér egy globális minimumadó bevezetését javasolta, amely számos adót foglalna magába. Ennek oka, hogy az adóra vonatkozó definíció a jelenlegi tervezetben minden társasági nyereségen alapuló vagy gazdaságilag hasonlóan működő adót lefed. Az „*income inclusion rule*” szerint, ha a leányvállalattól beszedett adó nem éri el a meghatározott minimum szintet, úgy a különbözetet az anyavállalat országa lesz jogosult beszedni az anyavállalattól. Amennyiben ezen lehetőséggel az anyavállalat országa mégsem él, úgy a többi leányvállalat országa szedheti be az adót az ún. „*undertaxed payment rule*” értelmében. A

²⁰ PAJOR i. m. 175.

²¹ BDI: Pillar One: reallocation of taxing rights. <https://tinyurl.com/yxkhttnk>

cél tehát az, hogy a minimumadót valahol megfizessék. Ezzel próbálnák meg elérni azt, hogy ne lehessen kijátszani az adózást úgy, hogy a tevékenység egy részét alacsony adókulcsú államba helyezik. A kezdeti javaslat szerint olyan vállalatcsoportokra fog vonatkozni a globális minimumadó, amelyek globális árbevétele a 750 millió eurót meghaladja, kezdetben a minimumadó várható értéke 12,5%-ban határozták meg.²² Az OECD globális sztenderdjének jóváhagyása esetén a globális sztenderd átvinné a közösségi szabályozás helyét.²³

4. A globális minimumadó és annak működési mechanizmusa²⁴

A 2. pillér a nemzeti adójogszabályokba bevezetendő szabályból és egy egyezményen alapuló szabályból áll.²⁵ Ez a korábbiaktól eltérő megközelítést követ, alapja, hogy az adótervezést alapjaiban kell megszüntetni és nem tünetileg kezelni. Az irányelv az OECD-modellszabályok alapján, az uniós jog és az egységes piac sajátosságait figyelembe véve hajtaná végre a globális adóalap-erózió elleni modellszabályokat az Európai Unióban. Az eredeti javaslatához képest a jelenleg is kidolgozás alatt álló szabályozás két központi mechanizmus útján kényszerítené ki a 15%-os globális minimumadót. Ha egy vállalatcsoport valamelyik tagja alacsony adózású országban működik, akkor „kiegészítő” adót kellene fizetnie az anyavállalatnál, így érné el a minimum adószintet. A gyakorlatban ez kétféleképpen valósulhat meg attól függően, hogy a külföldön működő vállalkozás leányvállalatként vagy telephelyként működik.

A leányvállalatoknál a ‘jövedelem-figyelembevételi’ (*inclusion rule*) szabály esetében nem szükséges az anyavállalatnak megvárnia, hogy a leányvállalat osztalékként ossza ki számára a megtermelt nyereségét ahhoz, hogy adóztatni tudja. Ez azt eredményezi, hogy a jövedelem az anyavállalatnál egyből adóztathatóvá válik. Mivel a külföldi leányvállalatot túl alacsonyan adóztatják, ezért a belföldi anyavállalat adókötelezettsége annyival megnő, amennyi még hiányzik a minimum adószint eléréséhez. Ezzel kapcsolatban szükséges a leányvállalat effektív adókulcsát meghatározni és olyan növelő tételt alkalmazni az anya-

²² BDI: Pillar Two: global effective minimum taxation. <https://tinyurl.com/3k7c2mc7>

²³ VARGA (2019) i. m. 109.

²⁴ CZOBOLY Gergely: Globális minimumadó bevezetésének lehetséges hatásai a klasszikus adóstruktúrákra. *Miskolci Jogi Szemle*, 16. évf., 2021/5. 79–94., <https://tinyurl.com/2zvjc8f>

²⁵ Javaslat – A Tanács irányelve multinacionális csoportokra az Unióban alkalmazandó globális minimum-adómértékről.

vállalatnál, ami a minimum adószintre egészíti ki az adókötelezettséget. Így a leányvállalat nyereségére egy kiegészítendő adót vetnének ki, amit végső soron az anyavállalatnak kellene megfizetnie. Következésképpen a vállalatcsoport nyeresége mindenképpen csökkenni fog.

Másik esetben, ha egy belföldi vállalkozásnak külföldi telephelye van és az adott ország a beszámítás módszerét alkalmazza, akkor nem jelent problémát, hogy kiegészítse telephely nyereségére jutó adókat. A mentesítés módszere esetében azonban tiltott az adókiegészítés, hiszen a telephely nyeresége a belföldi vállalkozásnál mentesítésre kerül. Erre a BEPS 2.0 megoldása az lenne, hogyha egy telephelyet túl alacsonyan adóztatnak, akkor az adott ország automatikusan a mentesítés módszeréről a beszámításra vált (*switch over rule*). A gyakorlatban ez az anyavállalatnál generál adókötelezettséget, ha a külföldi telephely túl alacsony adózás alá kerül. Az adót ebben az esetben a belföldi társaság adószintjéig kell kiegészíteni, hiszen a telephely jövedelme adókötelessé válik az anyavállalatnál, amibe csak a külföldön megfizetett adót lehet beszámítani. Összességében tehát a jövedelem adókötelezettségei a társaság illetőségének országai szerint keletkeznek. A BEPS 2.0 anyavállalati szabályai adópolitikai szempontból visszavezethetők a tőke export-semlegességre, amelynek a lényege, hogy a külföldi és a belföldi befektetéseket ugyanolyan mértékű adóterhelés terheljen. Ez olyankor, ha a befektetés helyén alacsonyabb az adókulcs azzal a következménnyel jár, hogy a befektetőnél ki kell egészíteni az adókötelezettséget annak adószintjére. Ezzel kapcsolatban felmerül egy probléma. Ha egy alacsonyabb adókulcsot alkalmazó országba több országból is érkeznek befektetők, akkor azok a cégek, ahol tőkeexportsemlegességre tekintettel ki kell az adókötelezettséget egészíteni versenyhátrányba kerülnek a többiekkel szemben, hiszen csak a helyi adókkal kell kalkulálniuk, illetőségük országában ugyanis nem terheli őket kiegészítő adókötelezettség.

Az OECD által kidolgozás alatt álló javaslatcsomag másik oldalról két olyan szabályt tartalmaz, amelyek a „visszaadóztatás” jogát vezetik be a nemzetközi adózási gondolkodásba. Ennek lényege, hogyha egy jövedelem jogosultjánál túl alacsony a fizetett társasági adó, akkor a ráfordítást elszámoló társaságnak kell azt kiegészíteni a globális minimum adószintig. Ennek két eleme van, az egyik a ráfordítás levonhatóságát korlátozó, ún. ‘aluladóztatott jövedelem’ szabály (*undertaxed payment rule*), a másik pedig az egyezményes kedvezményeket megtagadó kikötés (*subject to tax clause*). A levonási tilalom szabályakor a ráfordítást elszámoló társaságnak vizsgálnia kell, hogy a jövedelemnek a tényleges haszonhúzója olyan kapcsolt vállalkozás-e, amelyik a globális minimum szint alatt adóztatja azt a jövedelmet. Ha ez megvalósul, akkor a ráfordítás

levonhatóságát meg kell tagadnia annak érdekében, hogy a teljes jövedelem a minimum adószinten adózzon. Ez magyar terminológiában adóalap-növelő tételként funkcionálhat, ami ösztönözheti az alacsony adókulcsú államokat arra, hogy maguk növeljék meg az adószintjüket, ezzel nem a másik országnak hagyva meg az adóbevételeket. Ez lényegében teljesen logikus is lenne, hiszen ki szeretné, hogy más állam ‘gazdagodjon’ azzal az adóval, amit ő maga is beszedhetné.

5. Mit várhatunk a globális minimumadótól?

Az adótervezés egy komplex és többértű folyamat, melynek kizárása érdekében kívánják a globális minimumadót bevezetni. A minimumadó mechanizmusa alapján megállapítható, hogy ezt úgy kívánja megtenni, hogy ha az adott ország nem veti ki a magas adót, akkor azok fogják helyette, akik szintén átvették a szabályozást, ami az adóelkerülés egész dinamikáját változtatja meg. Jelenleg az általános vélekedés az, hogy a magas adózású országok nyernek, az alacsony adózású országok pedig veszítenek, mert a korlátozott adók csökkentik a bejövő nyereségáthelyezést.²⁶

Példaként vegyünk két országot, egy multinacionális vállalat mindkét országban rendelkezik fiókteleppel. Ez a cég bizonyos költségek ellenében átcsoportosíthatja a nyereségét a fióktelepek között annak érdekében, hogy a cég teljes adókötelezettségét minimalizálja. Ezen tevékenységek sorrendje tekintetében azt feltételezhetjük, hogy a cégek a végrehajtást az adózás előtt választják meg, az OECD keretrendszere is ezt a sorrendet vázolta fel, hiszen ez elősegíti a nemzetközi adómegfelelést, illetve meghagyja a nemzeti mérlegelési jogkört az adózási döntéseknél. Általánosságban megállapítható, hogy a nyereségáthelyezés arányos az adókülönbséggel és fordítottan arányos a végrehajtási szintekkel, a végrehajtási ösztönzőket pedig az adókulcsok alakítják. Különösen akkor várnánk gyengébb végrehajtási ösztönzőket, amikor az adók és a bevételek is alacsonyak. Így, ha a végrehajtási szintek pozitívan korrelálnak az adókulcsokkal, azaz a nyereségáthelyezés félrugalmassága már nem állandó az adókkal, ha alacsonyak az adók, a nyereségáthelyezések magasabbak lesznek (mert a végrehajtás is alacsony). Ezért a minimumadó a nyereségáthelyezés visszaszorításával és az egyensúlyi adók növelésével pozitív hatással van az adóbevéte-

²⁶ Jean HINDRIKS – Yukihiko NISHIMURA: The Compliance Dilemma of the Global Minimum Tax. *LIDAM Discussion Paper CORE*, 2022/13. 1., <https://tinyurl.com/ye24eek2>

lekre a magas adózású országban. Az alacsony adózású országban azonban a minimumadónak két ellentétes hatása van az adóbevételre: magasabb adókulcs és alacsonyabb adóalap, a magas adózású országban a minimumadóval nő a bevétel. Ennek pedig az az oka, hogy a minimumadó csökkenti a nyereségáthelezést (emellett exogén végrehajtást feltételez).

Az adótervezés alapja az, hogy az országok úgy választják meg az adókulcsaikat, hogy maximalizálják az adóbevételeiket végrehajtási költségek nélkül. Amikor az adókülönbözet köztes értékű, akkor a minimális adózás arra készíti az alacsony adózású országokat, hogy kilépjenek a nemzetközi adómegfeleléségi megállapodásokból, ami a magas adózású országokat rontja. Ha viszont kellően magas az adókülönbözet (mint az adóparadicsomokban), akkor az együttműködés felbomlása nem történhet meg, mivel az alacsony adózású országok eleve nem hajlandók részt venni az adómegfelelési megállapodásban. Ha az adókülönbözet viszont kellően kicsi, akkor mindkét ország végrehajtási ösztönzői kellően összhangba kerülnek ahhoz, hogy a minimumadózás mellett az adózási megfelelési megállapodást is fenntartsák.²⁷

6. Összegzés

A Tanács megerősítette, hogy jelenleg is támogatja a globális minimumadó tervezetének kidolgozását, melynek célja egy globális konszenzuson alapuló, minden tagállam érdekeit figyelembe vevő megoldás elérése annak érdekében, hogy valamennyi vállalat megfizesse az unióban folytatott tevékenységéből származó nyereségre kivetett adóból rá eső méltányos részt, azaz, hogy érvényesüljön az arányos közteherviselés elve. Olyan szabályok megalkotását foglalmazták meg, amelyek biztosítják, hogy minden adóalany, így a digitális nagyvállalatok is méltányos adórészesedésüket az azt megillető országba fizessék be, azaz a globális minimumadó bevezetésének eredeti célja a nemzetközi szintű adóelkerülés megakadályozása.²⁸ Az irányelv olyan szabályokat állapítana meg, amelyek biztosítanák az egységes piacon működő nagy multinacionális csoportok és nagy árbevételű, kizárólag belföldi tevékenységet folytató vállalatcsoportok tényleges minimum-adómérték szerinti társasági adóztatását összhangban az OECD-modellszabályokkal is. Mivel az egységes piaccal rendelkező Európai Unió szorosan integrált gazdaság, biztosítani kell, hogy a

²⁷ HINDRIKS–NISHIMURA (2022) i. m. 3–11.

²⁸ PAJOR i. m. 174.

kétpilléres megállapodást valamennyi tagállamban koherens és következetes módon hajtsák végre.²⁹ A minimumadó mechanizmusából levezetve azonban láthatjuk, hogy a jelenlegi tervezet szerint az eredeti célkitűzések már meghaladottá váltak, emellett a mechanizmus az adóversenyt is korlátozza. Ennek az oka, hogy a tervezet egy alsó határértéket is meghatároz. Ha egy ország nem a tervezetben szereplő 15% felett adóztatják a jövedelmüket, akkor egy másik, a szabályozásban részt vevő állam fogja beszedni a különbözetet. Így az országok csak a határértékig versenyezhetnek egymással szabadon.³⁰

Az adózás területén az EU döntések meghozatalához egyhangúság szükséges, ezért a tervezet elfogadása csak akkor lehetséges, ha valamennyi tagállam egyetért.³¹ Ezzel kapcsolatban számos probléma is felmerült, többek között Magyarország 2022. június 17-i vétója. Magyarország álláspontja az volt, hogy országunk versenyhátrányba kerülne a magasabb adómérték miatt, hiszen a társasági adó mértéke 9%. Az Európai Unió Tanácsa végül hozzájárult ahhoz, hogy a magyar iparüzési adó beleszámítson a globális minimumadóba, így a vétó visszavonásra került. Számos kérdést vet fel a jövőben az is, pontosan hogyan fog történni az egyes adók beszámítása, különös tekintettel a magyarországi helyi iparüzési adóra, annak adóalapját mely tényezők miként befolyásolják majd. A tervek szerint a javaslatnak a tagállamok általi elfogadás után 2024. január 1-jén kellene hatályba lépnie. A különböző kidolgozási fázisoknál is láthattuk, hogy mennyire bonyolult szabályrendszerről van szó, ami egészen biztosan átrendezi majd a nemzetközi adótervezést óriási terhet róva az egyes tagállamokra és azok adóhatóságaira.

²⁹ Javaslat – A Tanács irányelve multinacionális csoportokra az Unióban alkalmazandó globális minimum-adómértékről i. m.

³⁰ CZOBOLY i. m. 93.

³¹ WÁGNER i. m. 107.