

A GLOBÁLIS MINIMUMADÓ BEVEZETÉSE AZ EURÓPAI UNIÓBAN

VAD Viktória Zsuzsanna
PhD-hallgató (PPKE JÁK)

1. Bevezetés

Az adófizetési kötelezettség a társadalom azon átfogó igényéből alakult ki, hogy az állami adminisztráció fenntartásának költségeit a közteherviselésen keresztül a társadalom minden tagja viselje. Ennek alapvető feltevése, hogy mindenki járuljon hozzá a közterhekhez jövedelme arányában, így annak az adózónak, akinek alacsony a bevétele, kevesebbet, míg akinek magasabb, többet kell befizetnie. Ideális helyzetben a gazdasági tevékenysége helyének megfelelő államnak mindenki megfizeti a rá eső adókötelezettséget.

Ezzel párhuzamosan azonban megjelent az adófizetés költségkénti felfogása, amely szerint az adózó arra törekszik, hogy befolyó jövedelmének minél nagyobb része nála maradjon és saját javát szolgálja, így törekszik adóterheit is a minimumra csökkenteni. Ezzel szemben az államok érdeke, hogy a jogszabályok szerint meghatározott adóterheket beszedjék és az ebből befolyó összegből finanszírozzák a köznek nyújtott szolgáltatásaikat, illetve működésüket. Ez az érdekellentét vezetett azon káros adózási magatartások kialakulásához, amelyek nem feltétlenül járnak szabályszegéssel, de azok megkerülésével, vagy a szabályok által hagyott rések kihasználásával csökkentik befizetési kötelezettségüket.¹

A gazdasági tevékenység nemzetközi dimenziójának megjelenésével az adózó már nemcsak egy állam jogszabályai szerint teljesíti adókötelezettségét, hanem egymástól eltérő rendszereken belül igazodik a szabályokhoz. Ez praktikusán azt jelenti, hogy a különböző állami szabályok közötti diszkrepanciák kihasználásával további adóelőnyt érhet el. A multinacionális vállalatok ezen diszkrepanciákon keresztül bonyolult konstrukciók kidolgozásával akár szinte teljesen el tudták rejteni jövedelmüket.

¹ VARGA Erzsébet: *Az adóügyi információcsere eszközei és gyakorlata a nemzetközi, az európai és a magyar jogalkalmazásban*. Budapest, Pázmány Press, 2021. 60.

Az állami bevételek csökkenésével és az alacsonyabb adóbevételű államok nagyobb adóbevételre való törekvésével az adóalap manipuláció és nyereségátcsoportosítás hatására torzult nemzetközi adókörnyezetet maguk az állami szereplők is tovább torzították. Az ilyen államok adópolitikájukat egy-egy nagy multinacionális vállalat érdekeinek kiszolgálására úgy alakították, hogy bizonyos befolyó bevételek ellenében nemzetközi viszonylatban ideális környezetet teremtsenek ezen nagyadózók számára.

A 2008-as gazdasági világválság fordulópontot jelent. Hatására fellendült a nemzetközi politikai közösség igénye a torzulások kiigazítására és a kialakult adóverseny mérséklésére. Ebben a pénzügyi és politikai környezetben számos olyan kezdeményezés indult, amely felülről, a nemzetközi, illetve Európai Unió (a továbbiakban: EU) szintjéről igyekezen megoldani a kialakult helyzetet.

Kérdésként fogalmazódott meg, hogy az alapvetően az államok szintjén meghatározott, az állami adópolitikához igazított adójogrendszerekben és azok nagy nemzetközi mátrixában kialakult torzulásokat és hiányosságokat lehet-e egyáltalán a nemzetközi szintről korrigálni? Való igaz, hogy a multinacionális vállalatok gazdasági ereje és a politikai lobbitevékenysége egy kisebb állam nemzetközi befolyásán jelentősen túlmutathat, így szükség van egy politikai status quo-ra az ellenük való fellépéshez. Ugyanakkor a rendszerszintű problémák megoldása érkezhets-e felülről, az állami szinten jelen lévő problémák elsődleges rendezése nélkül? Jelenthet-e egy, a nemzetközi és az Unió szintjén az Unió jogalkotásából érkező problémaorientált megoldás hosszútávú megoldást az állami adójogrendszerek problémáira?

2. A globális minimumadó szabályrendszere

A globális minimumadó egy olyan globálisan bevezetendő effektív adómérték, amely a nemzetek megállapodása és egységes elköteleződése alapján minimum küszöbértéket jelent a csatlakozó országok társasági adó szabályozásában a multinacionális vállalatok tekintetében. Kiindulópontja a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) Adóalap-erózió és nyereségátcsoportosítás elleni akciócsomagjának (BEPS) első pontja², amely eredetileg a digitális gazdaság adóztatására keresett hatékony megoldást, de mára a két pillérre épülő javaslatból kibontakozott az egységes minimumadóra irányuló javaslat,³ amelynek bevezetésére 137 állam vállalt 2021 novemberéig kötelezettséget.⁴ A tervzet értelmében az összes csatlakozó egységes 15%-os effektív adókulccsal fogja adóztatni a nemzetközi vállalatokat.⁵ Az Európai Unió és tagállai-

² OECD: *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Párizs, OECD, 2015., 13. <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>

³ OECD: *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. 2021. október 8. 3–5. <https://tinyurl.com/5hcsxw4s>

⁴ Az OECD/G20 BEPS keretrendszerhez és a gazdaság digitalizációjából származó adózási kihívások leküzdésére kialakított kétpilléres megoldáshoz csatlakozott joghatóságok listája 2021. november 4-én: <https://tinyurl.com/mr22skje>

⁵ OECD: *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*. Párizs, OECD, 2021. <https://tinyurl.com/yc7vxfv5>

mai is csatlakoztak a kezdeményezéshez, a szabályozás bevezetése uniós jogalkotással, irányelv alkalmazásával várható. A tagállamok tekintetében így tovább fokozódik a világválság után megindult közvetlen adókat érintő harmonizáció.

2.1. Szabályrendszer célja

A globális minimumadó célja, hogy a multinacionális vállalatok minden nyereségük után megfizessenek egy minimum adószintet minden joghatóságban, ahol vállalattal vagy telephellyel rendelkeznek. A szabály alapján joghatóságként, praktikusán országként vizsgálendő, hogy a kitűzött 15% minimum effektív adókulcsot elérte-e az adott joghatóságban realizált nyereség adózása. A bevezetendő szabályrendszer többszintű, a főszabály mellett garanciális szabályokat is tartalmaz, amelyekkel biztosítható, hogy abban az esetben is történjen adófizetés, ha a multinacionális vállalatcsoport valamely tagja olyan joghatóság alatt realizál nyereséget, amely nem alkalmazza a globális minimumadó szabályait.

2.2. Érintett adózók

Az érintett adózók alapvetően a multinacionális vállalatok egy meghatározott köre. Ennek meghatározásához érdemes áttekinteni a multinacionális vállalat fogalmát majd a globális minimumadó személyi hatályát.

2.2.1. Multinacionális vállalat

A multinacionális vállalatok jogi lényege Metzinger Péter szerint nem az, hogy milyen nemzetiségű tulajdonosok irányítják, hanem az, hogy az államhatárokat hogyan íveli át ezen vállalatok tevékenysége.⁶ A Gazdasági Együtműködési és Fejlesztési Szervezet meghatározása a multinacionális vállalat kifejezést olyan társaságokra vagy egyéb szervezetekre alkalmazza, amelyek több mint egy országban letelepedettek, továbbá olyan kapcsolat van közöttük, amely különbözőképp hangolja össze tevékenységüket, és a vállalatba tartozó egységek önállósága lehet egységes vagy különböző.⁷

Ezen meghatározásokból kitűnik, hogy a multinacionális vállalatok inherensen olyan adózók, akik több mint egy állami adórendszerhez kötődnek. Mivel ezen vállalatok globális bevétele jelentős mértékű, az államok törekednek arra, hogy amennyiben bármilyen rendezőelv szerint lehetőségük van rá, megadóztassák az ilyen adózó jövedelmeit, ki is vessék és meg is fizetessék az adót. Mivel ebben a relációban az elégtelen államok közötti koordináció többszörös adóztatást is eredményezhet ugyanazon jövedelem tekintetében, ezen vállalatok váltak a nemzetközi adótervezés zászlóshajóivá. Míg a többszörös adóztatás megelőzése egy elfogadott és jogos törekvés, ez elvezet

⁶ METZINGER Péter: *A vállalat mint tartalom és a társaság mint forma a globalizált üzleti jogban*. Doktori értekezés. Budapest–Pécs, 2008. 28.

⁷ OECD: *OECD Guidelines for Multinational Enterprises*. OECD Publishing, Párizs, 2011. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115415-en>

ahhoz a felismeréshez, hogy megfelelő koordinációval elérhető a többszörös nem adóztatás is.

A globális minimumadó OECD javaslatára szerint (és az EU irányelv tervezete alapján) a multinacionális vállalatcsoport egy olyan csoport, amelyben legalább egy leányvállalat vagy telephely nem a végső anyavállalattal azonos joghatóság alá esik.⁸

2.2.2. Személyi hatály

A globális minimumadó személyi hatálya azon multinacionális vállalatcsoportokat foglalja magában, amelyek éves konszolidált bevétele eléri a 750 millió eurót a tárgyévet megelőző négy évből legalább kettőben.⁹ Ebben a relációban a csoport szintű bevétel irányadó, nem vizsgálendő az egy-egy joghatóság alatti bevételek mértéke. A konszolidált beszámoló mint kiindulási pont megfelel a transzferárazás kapcsán már bevezetett országokénti jelentéseknél használt megközelítésnek, ezzel is csökkentve az új szabályozás okozta adminisztratív terheket.¹⁰

Az OECD javaslat alapvetően a legalább két joghatóság alatt működő globális vállalkozásokra vonatkozik, azonban lehetőséget biztosít arra, hogy az államok opcionálisan a saját területükön működő vállalatcsoportokat is hatálya alá vonják külföldi leányvállalat vagy telephely hiánya esetén is.¹¹ Az Európai Unió ezzel a belső piac szintjén élni kíván, így az irányelv tervezet alapján azon vállalatcsoportok esetében is érvényesülnie kell a globális minimumadónak, amelyek egy tagállamban vannak jelen, azonban bevételeik eléri a meghatározott jövedelemküszöböt (a jelenlegi tervezet szerint azonban a tagállamok dönthetnek úgy, hogy az ilyen adózókra nem terjesztik ki a globális minimumadó hatályát).¹²

2.3. Adóalap

A globális minimumadó fizetési kötelezettséget az effektív adó teszt¹³ elvégzésével állapítják meg. Amennyiben a teszt alapján a 15%-ot nem éri el az effektív adófizetés, kivételre kerül a különbözeti adó. Ahhoz, hogy ez a teszt alkalmazható legyen meg kell állapítani azt a kvalifikált bevételt,¹⁴ amely a teszt elvégzésének alapjául szolgálhat.

A kvalifikált bevétel kiindulási pontja a konszolidált csoport szintű pénzügyi beszámoló elkészítéséhez használt tagonkénti pénzügyi számviteli nettó bevétel vagy veszteség az adott üzleti évben. Erre a bevételre alkalmazandóak a javaslatban foglalt

⁸ OECD (2021) i. m. 1.1.11 bekezdés, i. m. 8.

⁹ Uo.

¹⁰ *Proposal for Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union*. Brüsszel, 2021/0433 (CNS) 5.

¹¹ OECD: *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. 2021. október 8. 3–5. <https://tinyurl.com/5hcsxw4s>

¹² *Proposal for Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union*. Brüsszel, 2021/0433 (CNS) 2.

¹³ OECD (2021) 2. rész.

¹⁴ OECD (2021) 3.1. cikk.

módosító tételek.¹⁵ Az OECD- és EU-javaslat szerint a nemzetközi szállítmányozás és részben a kiegészítő nemzetközi szállítmányozási bevétel mentesül a szabályok alól. Kiemelendő, hogy az úgynevezett *flow-through* entitások és telephelyek tekintetében speciális szabályokat tartalmaz a tervezet. Az így megállapított kvalifikált bevétel szolgál adóalapként, amelyre már alkalmazható az effektív adó teszt.

2.4. Adókulcs

A globális minimumadó mértéke 15%-os effektív adókulcs. Ez az adókulcs nem azonosítható egy adott állam társasági adókulcsával. Ennek oka, hogy a nominális adókulcsok nem azonosíthatóak a ténylegesen fizetendő adó mértékével. Az adóalapot módosító tételek és adókedvezmények következtében ugyanis a nominális adókulcshoz képest az effektív adókulcs mértéke sokkal alacsonyabb is lehet.

A minimumadó effektív adókulcsot határoz meg, amely összetevődhet a társaságok által fizetendő különböző adókból is. Erre szemléletes példa, hogy egy magyar entitás tekintetében nemcsak a megfizetett társasági adó, hanem helyi iparüzési adó is beszámít.

2.5. Működési mechanizmus

Az OECD által kidolgozott szabályrendszer alapvetően három elemből áll. A főszabály, így az első elem, a bevétel beszámítási szabály (*Income Inclusion Rule*), amely alapján a végső anyagég vagy a tulajdonosi láncban soron következő entitás fizeti meg a meg nem adóztatott jövedelem utáni adókülönbözetet.¹⁶ Amennyiben ezzel a szabállyal nem érhető el a minimumadó megfizetése, a második elem lép életbe, az alul adóztatott kifizetések szabály (*Under Taxed Payments Rule*), amely a multinacionális csoport tagjainál költséglevonások megtiltásával vagy ehhez hasonló mechanizmussal biztosítja a csoportszintű adószint elérését.¹⁷ A szabályozás harmadik eleme az adózás alá eső jövedelem szabály (*Subject to Tax Rule*), amely az adóegyezményekbe beépítendő mechanizmussal lehetőséget ad az államnak, hogy adóelkerülési kockázat esetén olyan jövedelemkategóriák adóztatási jogát megtarthassa kapcsolt vállalkozások közötti kifizetés esetén, amelyre alapvetően kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezménye alapján nincs adóztatási joga.¹⁸ Az adózás alá eső jövedelem szabály szövegezésére még nem jelent meg végleges tervezet, így ezzel a szabállyal részleteibe menően jelen tanulmány nem foglalkozik.

2.5.1. Bevétel beszámítási szabály

¹⁵ OECD (2021) 3.2. cikk.

¹⁶ OECD (2021) 2.1–2.2 cikk.

¹⁷ OECD (2021) 2.3. cikk.

¹⁸ OECD: Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Frequently Asked Questions. 1. 2. pont <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-GloBE-rules-faqs.pdf>

A bevétel beszámítási szabály alapján az anyavállalat szintjén történik a minimumadó megfizetése az anyavállalat tulajdoni arányának megfelelően azon csoporttagok/entitások tekintetében, amelyek esetében nem érvényesül a minimum effektív adókulcs. Ezen szabály alapján az adófizetés alapvetően a végső anyavállalat szintjén teljesül, ugyanakkor a garanciális szabályok alapján – amennyiben a végső anyavállalat állama nem alkalmazza a szabályokat – a tulajdonosi láncolaton lefelé elindulva a tulajdoni arányoknak megfelelően ez az adó beszedhető más entitásnál is. A szabályozás alól nem jelent kivételt az sem, ha a társasági részesedések felaprózásával próbálják elkerülni az adófizetést, mivel a jelentős kisebbségi részesedés problémájára is megoldással rendelkezik.

2.5.2. Aluladózottatott kifizetések szabály

Az aluladózottatott kifizetések szabály a bevétel beszámítási szabály mögöttes rendelkezése. Amennyiben a tulajdonosi láncolat alapján nem lehetséges a főszabálynak megfelelően beszédni a minimumadót, ez a mechanizmus garanciális szabályként lép életbe. Ebben az esetben már nem az anyavállalat szintjén érvényesül a kötelezettség, hanem a globális minimumadót alkalmazó országban található leányvállalat szintjén emeli meg a fizetendő adó mértékét. Ez nem konkrét adóemelését jelent, hanem módosító tételek alkalmazásával az adóalap növelését, amely praktikusán levonások megtagadásával történik. Ezen levonások megtagadásával korrigálható a bevétel beszámítási szabály után fennmaradó effektív adóhiány pótlása a leányvállalatok szintjén. A hiányzó kiegészítő adó (*Top-up Tax*) egy-egy leányvállalatra eső mértéke a részesedések alapján számítandó.¹⁹

2.6. Kiegészítő adó

Amennyiben joghatóságoként a leányvállalatok által fizetett adó nem éri el az effektív 15%-ot, kiegészítő adó formájában megfizettetik főszabály szerint az anyavállalattal, vagy kiegészítő szabály életbelépeése esetén magával a leányvállalattal a hiányzó összeget.²⁰ Ez a kiegészítő adó még nem tisztázott, hogy az EU tagállamok, illetve alkalmazó államok vonatkozásában pontosan milyen formában kerül kivételre.

Az egyik elképzelés szerint ezt egy külön kiegészítő adóként szabályozná az államok, amellyel így nem egy pontosan meghatározott mértékű adó kivételére lenne lehetőség, hanem adott határértékeken belül a globális minimumadó hatálya alá eső multinacionális vállalatok esetén a hiányzó adóösszeg beszedésére.

3. Globális minimumadó az Európai Unióban

A tagállamok tekintetében a nemzetközi vonatkozásúak mellett felmerülnek EU-specifikus kérdések is a szabályozás bevezetéséhez kapcsolódóan. A tervezet az adókulcs meghatározását illetően egy olyan alsó küszöbértéket állít fel, amelytől a csatlakozott

¹⁹ OECD (2021) i. m. 5.1–5.6. cikk.

²⁰ Uo.

joghatóságok a csökkentés irányában nem térhetnek el. A globális minimumadó nem jelent azonban egységes adókulcsot. A multinacionális vállalatoktól eltekintve nem szükséges ennek alkalmazása, és az ő tekintetükben is egy küszöbérték, amelytől felfelé lehetséges az eltérés. Kiemelendő továbbá, hogy a jelenleg 15% alatti társasági adókulcsú államokban sem feltétlenül jelent nominális adómérték emelést még a megjelölt adóalanyok tekintetében sem, hiszen a társasági adó mellett más, az adóalanyok azonos körét célzó adók is figyelembe veendőek az effektív kulcs számításánál. Az elkötelezett államok kreativitását a szabályozás tekintetében nemzetközi szerződés hiányában a politikai nyomás korlátozhatja, ugyanakkor az uniós jogalkotó a tagállamok viszonylatában merevebb kereteket állíthat.

Nemzetközi szinten az államok szuverén döntésük alapján kötelezik el magukat a globális minimumadó bevezetése mellett és ezt követően saját jogalkotásukkal integrálják az OECD ajánlásban meghatározottak szerinti szabályozást jogrendszerükbe. A tagállamok esetében belép egy köztes szint, az Unió maga, aki egységes jogalkotással egy, a 27 tagállam tekintetében kötelező erővel bíró és kikényszeríthető irányelvben fekteti majd le a globális minimumadó szabályait. Ezzel könnyen előfordulhat, hogy az ajánlott szabályozás tagállami egyéniesítésének lehetőségét jelentősen lecsökkenti. A közvetlen adók szabályozása alapvetően tagállami hatáskör, azonban a 2008-as világválságot követően egyre több kérdéskörben születik uniós jogszabály a területen. A globális minimumadóval a tagállami társasági adórendszerekbe egy újabb uniós korlát épül.

A globális minimumadó bevezetéséhez nemzetközi szinten 137 joghatóság csatlakozott, amely 137 különböző jogrendszert és ezzel adójogrendszert jelent. Az EU minden tagállama csatlakozott a kezdeményezéshez, ahogy korábban az OECD BEPS-hez és az automatikus információcsere egyezményhez is. Az egységes minimum effektív adókulcs bevezetése az eddigi és még inkább a 2015 előtti nemzetközi adójogi gondolkodásunkkal szembe menő intézmény, hiszen továbbra is minden állam szuverén döntése adópolitikájának és adórendszerének kialakítása.

A BEPS utáni világban megegyezések egész sora született, kifejezetten a multinacionális vállalatok káros adózói magatartásának megállítását célozva. Az egyre inkább kibontakozó paradigmaváltás központjában az OECD mint nemzetközi szervezet áll, amelynek munkája a nemzetközi adószabályozás új irányait jelentősen meghatározza.²¹ A multinacionális vállalatok adóztatása tekintetében a nemzetközi egységes szabályok megfelelő megoldásnak bizonyulnak, azonban az Unió tekintetében ez az integráció újabb területévé is vált. A tagállamok adópolitikáinak változatosságára és az adópolitika meghatározása jogának megtartására irányuló törekvés mutatja azonban az Unió és tagállami szint céljai közötti lehetséges különbséget.

3.1. Globális minimumadó irányelv tervezet

A közös piacra tekintettel a bevétel beszámítási és az aluladózottatott kifizetések szabály implementációja az uniós szintjén uniós jogalkotással indokolt. Ezzel szemben, mivel a

²¹ Aleksandra TYCHMANSKA: The OECD as the Future International Tax Organization: An Inevitable Course of Events. *Intertax*, Vol. 49., Issue 8. (2021) 614–635. <https://tinyurl.com/3z64d4ck>

tagállamok kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeiket bilaterális nemzetközi egyezményekként kötik – tehát nem az unió szintű egyezményekről beszélünk –, az adózás alá eső jövedelem szabály beépítése az egyezményekbe tagállami hatáskör.

Ahogy azt a BEPS keretrendszer pontjainak jogszabályi implementálása is mutatja, a közvetlen adózást érintő uniós jogalkotás eszköze az irányelv. Ennek oka, hogy egyhangú döntés esetén a Tanács olyan ügykörökben is hozhat irányelv formájában uniós jogszabályt, amely nem tartozik az EU hatáskörébe. Az ilyen jogalkotás során, az egyhangúság igénye miatt, bármely tagállam nemleges döntése vétónak minősül és meghiúsíthatja az adott kérdés uniós szintű egységes szabályozását.

A közvetlen adók szabályozásának tagállami hatáskörbe tartozásából következik, hogy a globális minimumadó bevezetése is irányelv formájában történhet. Az irányelvjavaslat alapvetően az OECD által kidolgozott szabályrendszert tartalmazza, az ettől való eltérést az uniós jog természete indokolja.²² Alapvetően a bevezetés során figyelembe veendő szempont az uniós szabadságok sérelmének elkerülése. Az ilyen jellegű eltérésre példa lehet a fent említett személyi hatály kérdése, így az egy-egy tagállamban működő vállalatcsoportok szabályozás alá vonása. Az uniós jog alapján a belső piacon nem sérülhet az egyenlő esélyek elve.

3.2. Jogértelmezési kérdések

Az OECD által előkészített jogszabályanyag bevezetésére alapvetően a résztvevő államok kötelesek. Ezt saját belső jogalkotási folyamataiknak megfelelően teszik meg, az OECD iránymutatásainak megfelelően. Azonban felmerülhet a kérdés, hogy a jogszabályanyaggal kapcsolatban felmerülő jogértelmezési kérdéseket milyen fórum jogosult megválaszolni, ki vagy mi az a szerv, aki erre jogosult és akinek az iránymutatásával biztosítható a szabályok egységes alkalmazása. Az OECD az elmúlt évtizedben vezető szerepet vállalt a multinacionális vállalatokat érintő adószabályok alakításában és az országonkénti implementáció segítségével. Vajon kialakulhat-e ennek nyomán egy nemzetközi adózási szervezet a nemzetközi kötelező jogértelmezésre kiterjedő hatáskörrel?

Az OECD a jogszabályjavaslat mellett egy értelmezési kézikönyvet is kiadott, amellyel reményeik szerint biztosítható az egységesen kialakuló gyakorlat.²³ Azonban ez az egységes értelmezési kalauz valószínűleg nem lesz elégséges a globális joggyakorlat kialakításához jogi kötelező erő és a vitarendezésben egyetemlegesen illetékes központi szerv hiányában. Ennek oka, hogy a saját nemzeti jogszabályanyagba beillesztett globális minimumadó-szabályok értelmezése alapvetően az adott állam jogszabályértelmezésre jogosult fórumának hatáskörébe fog esni.

Az EU esetén, mivel uniós szabályozással kerülhet bevezetésre a jogszabályanyag, a jogértelmezés fóruma nem a tagállamok bíróságainál lesz, amennyiben az uniós jogot

²² Proposal for Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, Brüsszel, 2021/0433 (CNS) 5.

²³ OECD: *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global AntiBase Erosion Model Rules (Pillar Two)*. Párizs, OECD, 2022. <https://tinyurl.com/3ztf8bzu>

érintő kérdésről van szó. A globális minimumadó irányelvi jogalkotással történő bevezetésével a multinacionális vállalatok, így a tagállamokban jelenlévő nagy jövedelemtermelő képességű vállalatok tekintetében ismét bővíthet a társasági adót érintő uniós jogszabályok száma. Ugyan a globális minimumadó alapvetően nemcsak a klasszikus értelemben vett társasági adót érinti, de fogalmaiban, illetve adóalap-meghatározásában olyan szabályozást teremt a közvetlen adók terén, amely nemcsak egy eljárási szabályokat érintő jogszabályközelítés, hanem az adott állam társasági adó szabályainak ad egy uniós aspektust. Ilyen mértékben ez korábban elképzelhetetlen volt, amelyet jól példáz a közös uniós társasági adóalap meghatározására tett próbálkozások visszatérő kudarca is.

Ezzel a szabályozással azonban az adóztatás olyan vetülete is uniós befolyás alá kerül, amely alapvetően eddig a tagállamok hatáskörébe tartozott. Az adójogszabályok esetén eddig az adó mértékének és alapjának esetében fel sem merülhetett uniós jogértelmezés, azonban a globális minimumadó uniós szintű bevezetése megnyitja a kaput az Európai Unió Bíróságának ilyen irányú jogértelmezése előtt. Az uniós jog fejlődésének tekintetében találkoztunk már korábban is aktív bírói jogfejlesztéssel, így felmerülhet a kérdés, hogy egy, az adószabályozást ilyen horderővel érintő kérdésben a későbbiekben a bíróság mennyire konzervatív vagy mennyire aktív jogfejlesztő tevékenységet fog végezni.

A minimumadó szabályozásával kapcsolatban a BEPS tapasztalatai alapján feltételezhető, hogy a későbbiekben is az OECD iránymutatásai lesznek irányadóak az uniós implementáció és jogalkalmazás kapcsán. Kiemelendő azonban, hogy az uniós esetben az implementáció során és a jogalkalmazás, illetve jogértelmezés esetében is fennáll egy olyan kötelező erő, amely a globális minimumadó implementálására elköteleződött nem uniós államok esetén nem merül fel.

3.3. Kötelező erő közötti különbség

A szabályozás célja az összes résztvevő joghatóságban azonos minimumkörnyezet teremtése a multinacionális vállalkozások adóztatásában.²⁴ Ezt az egységes környezetet az OECD iránymutatásai alapján a résztvevő államok közötti együttműködés és kohézió teremtheti meg. Alapvetően az OECD a BEPS *soft law* eszköztárral dolgozik.²⁵ Azonban kikényszeríthetőség tekintetében jelentős különbség van az egyes állami résztvevők és az uniós tagállamok esetén.

Az egyes államok esetében az iránymutatásnak megfelelő implementáció és a későbbi OECD értelmezésnek megfelelő alkalmazás és értelmezés kikényszerítésének eszköze a politikai nyomás. A globális minimumadó első két eleme az adott állam jogszabályaiban lefektetendő, nem nemzetközi szerződés, hanem a szuverén állam jogalkotóinak és jogalkalmazóinak döntése. Nincs a kezdeményezés felett egy közös végrehajtó szerv, egy olyan nemzetközi hatáskörrel rendelkező entitás, amely államok

²⁴ Proposal for Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, Brüsszel, 2021/0433 (CNS) 2.

²⁵ VARGA Erzsébet: *Az adóügyi információcsere fejlődése a nemzetközi, az európai és a magyar jogban*. Doktori értekezés. Budapest, PPKE JÁK, 2016. 140.

feletti államként funkcionálva felelősségre vonhatja a nem megfelelő alkalmazást folytató államot.

Az EU esetén azonban az irányelvi implementáció miatt a tagállamoknak kikényszeríthető kötelezettsége keletkezhet a szabályok meghatározott paraméterek szerinti implementációjára és későbbi alkalmazására, valamint értelmezésére. A tagállamok esetén az EU mint szupranacionális szervezet már nemcsak a politikai nyomás eszközt alkalmazhatja, hanem tagállama tekintetében kikényszerítheti az egységes szabályozást.

3.4. Megdőlő politikai status quo

Az EU tagállamaiban 2022 márciusáig a globális minimumadóval kapcsolatos politikai narratíva a felmerülő aggályok ellenére is alapvetően afelé mutatott, hogy a kidolgozott irányelv elfogadása nem ütközik jelentősebb akadályba. Azonban márciusban a tagállamok minisztereinek nem sikerült megállapodásra jutni, amelyet júniusban követett a magyar Országgyűlésnek az irányelv elfogadását elutasító határozata.²⁶ Az Országgyűlés indoklásában az orosz–ukrán háború okozta gazdasági helyzetet, inflációt és a világszintű globális minimumadó szabályozás szövegezésének véglegesítését és az uniós érdekek védelmét jelölte meg.

Az irányelvi szabályozás természetéből következően, hogy az elutasítás kvázi vétóként határozatlan időre megakasztotta a jogszabály elfogadását. A nemzetközi adózást érintő kérdésekben kényszerítő ereje a politikai nyomásgyakorlásnak van. A közvetlen adózással kapcsolatos harmonizációs folyamatok mozgatórugója alapvetően a G20 államainak – így a világgazdaság meghatározóinak – akarata. Így az indoklás szintjén alapvetően adópolitikai és technikai érveket felvonultató amerikai–magyar kettős adóztatás elkerüléséről szóló szerződés Egyesült Államok általi felmondása felfogható a politikai nyomásgyakorlás eszközeként.

A szerződés felmondása jelentős befolyással bír a két ország gazdasági kapcsolataira, illetve az érintett adózók adózási helyzete bizonytalanná vált. A jelenlegi helyzetben 2024 januárjától nem alkalmazandóak a két állam közötti rendezőelvek, ami kettős adóztatáshoz vezethet. Az erőteljes válaszreakció indoka lehet az Egyesült Államok jelentős politikai lobbija a globális minimumadó bevezetése mellett.

3.5. Az irányelv tervezet illeszkedése a BEPS utáni szabályrendszerbe

A jelenleg bizonytalan nemzetközi helyzetben is az irányelv-tervezet a következő lépése annak a folyamatnak, amely a gazdasági világválságot követően jellemzi a közvetlen adókkal kapcsolatos intenzív uniós jogalkotást. Az OECD égisze alatt készült BEPS keretrendszer pontjainak implementációja során az EU a közvetlen adózással kapcsolatban egyre több hatáskört magához vont irányelvi jogalkotással, így a globá-

²⁶ Az Országgyűlés 24/2022. (VI. 21.) OGY határozata a globális minimumadó bevezetésére vonatkozó európai uniós irányelv elfogadásának elutasításáról.

lis minimumadó szabályainak kialakítása módszerében megfelel az elmúlt bő tíz év tapasztalatainak.

Jogtechnikai oldalról a globális minimumadóval kapcsolatban az ATAD II. irányelv²⁷ ellenőrzött külföldi társaságra vonatkozó szabályai és az új szabályok közötti viszony tisztázandó. Ezt az irányelv tervezetben is sorra veszi az EU. Alapvetően mind az OECD, mind az EU elképzelése szerint a két szabályrendszer egymás mellett, egymást felerősítve működhet. Az ellenőrzött külföldi társasággal kapcsolatos szabályok elsőbbséget élveznek, azokat nem rontja le a globális minimumadó szabályozás, illetve nincs szükség az ATAD irányelv módosítására sem.²⁸

Definícióiban és szabályrendszerében a globális minimumadó szabályai újabb rendelkezéseket is tartalmaznak, ugyanakkor építenek a már meglévő szabályokra is. A korábbi rendelkezésekkel való összhang egyik példája a korábban is említett országokénti jelentések konszolidált beszámolóval kapcsolatos követelményeinek globális minimumadó adóalapszámításának módszerébe történő beépítése.

4. Összegzés

A globális minimumadó elnevezéséből is látszik, egy alsó küszöbértéket állít a multinacionális vállalatok adófizetésében. Ettől a mértéktől lefelé nem térhetnek el az államok, azonban magasabb effektív adókulcsot alkalmazhatnak. Akár globálisan, akár az EU tagállamainak kontextusában gondolkozva mindenképp megállapítható, hogy a szabályozás bevezetése nem hozhat teljes egységességet a multinacionális vállalkozások adófizetésében. Az alsó küszöbérték és a szabályozási módszer mellett biztosítható, hogy a kvalifikált bevételek tekintetében teljesüljön a 15%-os effektív adófizetés, azonban ez továbbra sem jelenti azt, hogy minden államban megegyező mértékű legyen az adófizetés.

A nemzetközi adóversenyben azok az államok és joghatóságok alkalmaznak előszertett alacsony adókulcsokat, amelyeknek gazdasági ereje és mérete alapvetően az adópolitika külföldi tőke bevonzásához megfelelő alakításával lehetséges. Ezen államokban, így Magyarországon is, amennyiben részt vesznek a globális minimumadó bevezetésében, alapvetően emelkedhet az effektív adókulcs mértéke. Kiemelendő, hogy amennyiben csoportszinten a minimumadó mértékét nem éri el a megfizetett adó mértéke, az anyavállalat állama az, aki jogosult a különbözeti adó beszedésére. A nemzetközi adóversenyben a multinacionális vállalatokat érintő adó mértéke a globális minimumadó bevezetésével az új minimum küszöbértékének megfelelően emelkedik, azonban az adórendszer egyéb elemeire tekintettel az államok közötti verseny nem tűnik el.

A globális minimumadó szabályozása egy teljesen új szabályrendszer, amelyre példa a jogtörténetben eddig nem volt. A kialakított számítási modell és az érintett adózók köre rendkívül részletes és bonyolult szabályozást hívott életre, amelynek kidolgozá-

²⁷ 2017/952 irányelve a 2016/1164 irányelvnek a harmadik országokat érintő hibrid struktúrákból adódó diszkrepanciák tekintetében történő módosításáról, HL L 144, 2017.06.07. 1–11.

²⁸ Proposal for Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, Brüsszel, 2021/0433 (CNS) 6.

sa rendkívüli gyorsasággal zajlott. OECD szinten a javaslat egy közös megközelítés, amelynek különböző pontjain lehetséges az eltérés, illetve az államok szintjén, amennyiben szükséges, a jogalkotó viszonylag gyorsan módosíthatja a szabályokat, ha azok változtatása kívánatos a jogalkalmazás során felmerülő problémák vagy joghézagok orvoslására.

Az Unió szintjén azonban a túlzott gyorsasággal kialakított szabályrendszer implementációja nehezebben és lassabban megoldható problémákat okozhat. Az irányelv szabályait a tagállamoknak implementáció után alkalmazniuk kell, így amennyiben az irányelvben olyan nyitott kérdések maradnak, amelyet a tagállami jogalkalmazó nem tud kitölteni, az irányelv módosításához ismét az államok konszenzusa szükséges. Magyarország döntése az irányelv elutasítása mellett felerősíti azokat a gazdasági kétértelműségeket, amelyek a szabályozás egységes uniós elfogadása ellen szólnak. Az uniós tagállamok együttesen világviszonylatban jelentős gazdasági erővel bírnak, így a globális minimumadó magyar elutasítása és így az uniós bevezetés akadályozása indokolhatja az Egyesült Államok jelentős reakcióját.

Uniós kontextusban felmerül a kérdés, hogy konkrét hatáskörátruházás nélkül vajon milyen mértékig lehetséges és hatékony a közvetlen adók szabályozása? Egyes jogintézmények mellett szép lassan elvonásra kerül-e a teljes jogterület, kialakítva egy, az általános forgalmi adó szabályozásához hasonló uniós szintű szabályrendszert?

A nemzetközi adórendszer állami adórendszerek és államok közötti egyezmények joga. Vajon meddig adhat választ egy nemzetközi szinten meghatározott kezdeményezés azokra a problémákra, amelyeket egyes államok önálló jogrendszerében kerülnek szabályozásra? A nemzetközi megoldás tényleg minden állam érdeke-e? A magyar vétót követik-e mások is? Egy esetleges gazdasági világválságra az lesz-e a nemzetközi adózással kapcsolatos reakció mint 2008-ban? A nemzetközi adókörnyezet átalakítása napjainkban aktív folyamat, így kérdéseinkre a jövő hozhat választ.