

A MULTINACIONÁLIS VÁLLALATOK ADÓELKERÜLÉSE ELLEN JOGALKOTÁS ÚTJÁN VALÓ FELLÉPÉS NEHÉZSÉGEI UNIÓS ÉS NEMZETKÖZI SZINTEN

WÁGNER Tamás Zoltán
PhD-hallgató (PPKE JÁK)

1. Bevezetés

Jelen tanulmányban¹ a multinacionális vállalatok adóelkerülése elleni jogalkotás útján való uniós és nemzetközi fellépés nehézségeit fogjuk részletesen megvizsgálni. E téren látni fogjuk, hogy a sikeres fellépést elsősorban az adóparadicsomokra vonatkozó általános definíció hiánya és az adópolitika területén meglévő egyhangúság követelménye nehezíti. A konkrét okok vizsgálata előtt tisztázzuk az adóelkerülés és az adókijátszás fogalma közötti különbséget is, mivel manapság – köszönhetően az egyre bonyolultabb adóelkerülési technikáknak – egyre nehezebb meghúzni a határvonalat. Az elemzést elsődlegesen a hazai és külföldi szakirodalomban uralkodó jogi álláspontok értékelésével folytatjuk le, melynek során a közös konszolidált társasági adóalap kálváriájára részletesen is kitérünk. Összességében véve a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szembeni fellépés vonatkozásában hiába van alapvetően elvi egyetértés az országok között, az eltérő érdekek könnyen felülírhatják ezt. Mindazonáltal ezt az ellenállást a média és az NGO-k² oldaláról érkező nyomás-

¹ A tanulmány a Young Leaders Fellowship Found – Fiatall Vezetők Ösztöndíja Alapítvány által nyújtott ösztöndíj keretében született meg.

² A fogalom meghatározása tekintetében nincs konszenzus a szakirodalomban. Ezek a szervezetek egyre nagyobb jelentőségre tesznek szert a demokratikus intézményrendszer védelmében, éppen ezért nem véletlen, hogy számos NGO-t az uniós intézmények és más nemzetközi szervezetek fő partnerei között tartják számon. Legfontosabb jellemzőjük, hogy magánszemélyek vagy magánkollektívák hozzák létre őket (innen ered az elnevezésük is: „nem kormányzati szervezetek”), jogszabályi keretek között működnek, valamint profitszerzési célokat elsődlegesen nem követnek. Ezekben túlmenően a szakirodalom kiemeli még az önkéntességet, a függetlenséget (elsősorban kormányzattól és egyéb állami hatóságtól) és a közjólátó szolgálatát is, mint alapvető kritériumot. Ebbe a körbe sorolhatók például a környezetvédelmi, emberi jogi, fogyasztóvédelmi, karitatív és az oktatási szervezetek. Az NGO-

gyakorlás fokozatosan meg tudja törni, amely a 2010-es évek második felétől egyre inkább megfigyelhető.

A tanulmány által felvetett probléma napjainkban kifejezetten aktuális, mivel a multinacionális vállalatok által alkalmazott adóelkerülési technikákból fakadó kihívásokkal már nemcsak szakértői körökben foglalkoznak, hanem – köszönhetően a médiában megjelent cikkek százainak is – kormányzati berkekben is: a különböző adóelkerülési technikák jelentős, akár dollármilliárdokban mérhető költségvetési bevételektől fosztják meg az államokat szerte a világon. Éppen ezért a 2008-2009-es gazdasági válság után mind nemzetközi (OECD), mind uniós szinten több kezdeményezés is született az adóelkerülési kiskapuk megszüntetésére (pl. közös konszolidált társasági adóalap, OECD BEPS Akcióterv). Az elvi egyetértés dacára – különösen a 2010-es években – rendkívül nehéz a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szembeni jogalkotás útján való fellépés, mely több tényezőre is visszavezethető. A média, valamint az NGO-k (pl. Oxfam) aktivitása a 2008-2009-es gazdasági válságot követően – kihasználva a kormányzati megszorítások miatti állampolgári elégedetlenséget – jelentősen megerősödött, amely bizonyos mértékig akadályát képezte a jogalkotás útján való fellépésnek. Hiszen a moralitásra alapozott érvelésükkel ők is hozzájárultak ahhoz, hogy az adóelkerülés és az adókijárás fogalma közötti határvonal egyre inkább elmosódjon: noha a szakirodalomban az elhatárolás alapját a jogellenesség képezi (míg az adóelkerülés esetén az adózó a jogszabályi kereteken belül marad, addig az adókijárás esetén megszegi azokat), viszont mindkét tevékenység egyaránt sérti a morális értékrendet, mivel egyaránt jelentős mértékű adóbevételekiesést eredményeznek az állami költségvetés számára, valamint indokolatlan előnyt jelentenek az átlagos adófizetőkkel szemben. Ennek ellenére a média és az NGO-k oldaláról érkező nyomásgyakorlás a későbbiek során ténylegesen a jogalkotás katalizátorává vált: az uniós intézmények (Európai Bizottság, Európai Parlament) erre is támaszkodva változatos eszközökkel (pl. állami támogatási szempontú vizsgálatok, európai parlamenti speciális bizottságok felállításai) sikeresen tudták megtörni a tagállami ellenállást, amely a 2010-es évek második felétől kezdve több adóelkerülés elleni jogszabály (pl. ATAD irányelv,³ Globális minimumadó bevezetésére vonatkozó irányelv⁴) elfogadását eredményezte. Nemzetközi szinten pedig kiemelendő az OECD BEPS Akcióterv,⁵ valamint az OECD berkein belül 2021-ben elfogadott, majd 2022 végén az uniós jogrendbe is átültetett globális minimumadó.⁶ Ennél sokkal súlyosabb problémát jelentett, hogy elsősorban politikai okok miatt az adóparadicsom fogalmára továbbra sincs egységes

król részletesen ld. KAPRINAY Zsófia: A civil szervezet mint új fogalmi kategória, és annak lehetséges megközelítései. *Miskolci Jogi Szemle*, 2015/1. 97–99.

³ A Tanács 2016/1164/EU irányelve (2016. július 12.) a belső piac működését közvetlenül érintő adókielkerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról. HL L 193, 2016.7.19., 1–14. o.

⁴ 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. HL L 328., 2022.12.22., 1–58. o.

⁵ Action Plan on base Erosion and Profit shifting. *OECD Publishing*, 2013.
<https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

⁶ Ezzel kapcsolatban részletesen ld. a 103. lábjegyzetet.

definíció: a nemzetközi szakirodalomban (Stiglitz, Zucman) sokkal szélesebb értelemben használják a kifejezést, mint a nemzetközi szervezetek (OECD) vagy az uniós intézmények dokumentumaiban. E tekintetben elegendő csak megemlíteni, hogy míg a Benelux államokat a szakirodalom rendszeresen az adóparadicsomok közé sorolja, addig a hivatalos listákon ezek az országok egyáltalán nem szerepelnek. Végezetül uniós szintéren – szinte egészen mostanáig – a jogalkotás gátjaként jelentkezett, hogy a közvetlen adózás területén – hasonlóan a közvetett adókhoz – az egyhangúság követelménye az irányadó, vagyis egyetlen tagállam is képes megakadályozni egy jogszabály elfogadását. Mindez összességében véve azt eredményezte, hogy az adóelkerülés elleni fellépést tekintve érdemi előrelépésre sokáig nem volt reális esély, számos ígértes kezdeményezés bukott el mind nemzetközi, mind uniós szintéren.

2. Az adóelkerülés és az adókijátszás fogalmának az elhatárolása

Ahogy már említettük, manapság komoly kihívást jelent a kormányok számára, hogy a multinacionális vállalatok különböző technikák segítségével radikálisan tudják csökkenteni az adófizetési kötelezettségüket, amely jelentős költségvetési bevételkiesést eredményez. E gyakorlatok elleni sikeres fellépés egyik legfontosabb záloga, hogy az egyes adózói magatartásokat világosan el lehessen különíteni egymástól. Ennek hiányában ugyanis a fogalmi keretek elmosódnak, amely megnehezíti a jogalkotás útján való fellépést. A számtalan adózói magatartás közül a nemzetközi szakirodalomban leginkább az adóelkerülés és az adókijátszás esetében merül fel az elhatárolás kérdése. Habár látszólag egyértelmű helyzetről van szó (az elhatárolást a szakirodalomban uralkodó nézetek szerint a jogellenesség képezi), a gyakorlat azt mutatja, hogy ma már ez messze nem ilyen egyszerű a különbségtétel, amelyet csak súlyosbít, hogy a szakirodalom az adóteher csökkentését célzó adózói magatartások számos típusát (pl. adótervezés, adómehtagadás, adómenekülés, adócsalás) különbözteti meg, továbbá egyre több az olyan szürkezónás adózói tevékenység, amelyet nehéz egyik vagy másik kategóriába besorolni. Jelen alfejezetben éppen ezért az adóelkerülés és az adókijátszás fogalmának elhatárolásával fogunk foglalkozni, melynek során részletesebben is megvizsgáljuk ezeket a kérdéseket.

A szakirodalomban a gazdasági és jogi következmények alapján számtalan adózói magatartásformát különböztetnek meg a szakértők. E tekintetben találón fogalmaz Erdős Éva, aki szerint „a tudatos adótervezéstől és adóoptimalizálástól az adókikerülésen keresztül egészen az adókijátszásig és a büntetőjogban szankcionált adócsalásig terjed az adózói magatartások skálája”.⁷ Figyelembe véve azt a tényt, hogy az előbb említettek között legális és illegális adózói magatartások egyaránt előfordulnak, valamint a köztük lévő határvonalak könnyen elmosódhatnak, az egyes adózói magatartások definiálása nem egyszerű feladat. *Adótervezés* esetében alapvetően jogellenességről nem lehet szó, mivel itt az adózó a jog adta kereteken belül alkalmaz – különböző gazdasági számítások alapján – olyan megoldásokat, amelyek számára a legkedvezőbb

⁷ ERDŐS ÉVA: *A beruházásösztönzés adójoga*. Miskolc, Miskolci Egyetem, 2012. 168.

adófizetési kötelezettséggel járnak pl. adókedvezmények igénybevétele.⁸ Az adótervezés agresszív formája viszont már a jog kereteit feszegeti: az adózó olyan megoldásokat alkalmaz, amely túlmegy a jogalkotói szándékon. Ennek során ugyanis a vállalkozás az adórendszerekben rejlő aszimmetriákat és kikapukat használja ki, amelyek hátterében elsősorban az áll, hogy az adórendszerek hagyományosan a kettős adóztatás elkerülésére fókuszálnak és sokszor nem harmonizáltak. A fő célok közé többek között a forrásországbeli társasági és forrásadó csökkentése és – csoportvállalat esetén – az anyavállalat adóterhének csökkentése tartozik. A szakértők az agresszív adótervezés következményei között említik a kettős levonást (ugyanazt a veszteséget mind a forrás, mind a székhely szerinti államban levonják), valamint a kettős nem adóztatást (a forrás államban nem adózott jövedelem a székhely szerinti államban is mentesül az adózás alól⁹). Az *adómehtagadás* egyaránt lehet legális és illegális adózói magatartás is. Előbbire példát Vörös Gyula a házipénztár adó be nem fizetésével hoz,¹⁰ míg utóbbi körbe az éves adófizetési kötelezettség elmulasztása tartozik, amely késedelmi kamatot és adóbírságot is maga után von. Tóth Mihály ezt az adózási magatartásformát a „polgári engedetlenség” egyik fajtájának tekinti, amely azonban nem jár büntetőjogi jogkövetkezményekkel.¹¹ Egyes szakértők külön kategóriaként kezelik az *adómenekülést*, amely a különböző adórendszerek eltéréséből származó átmeneti vagy tartós előnyök kihasználásán alapul. Erre jó példa egy magas adókulcsokat alkalmazó országból egy alacsony adókulcsú országba történő székhelyáthelyezés, amellyel tipikusan multinacionális vállalatok élnek. Alapvetően legális adózói magatartás, de előfordulhat, hogy erre felhalmozott közterhek mellett kerül sor. Ez utóbbi esetben már illegálisnak minősül.¹²

Az egyes adózói magatartásformák részletes megvizsgálása helyett az elemzést a továbbiakban az *adóelkerülés* (*tax avoidance*) és az *adókijátszás* (*tax evasion*) elhatárolására szűkítjük, amely a nemzetközi szakirodalomban napjainkban – az agresszív adótervezés mellett – központi kérdésnek számít. Ez egyáltalán nem meglepő, hiszen mindkét jelenség egyidősnek tekinthető az adózással: míg a hatóságok adót vetnek ki és azok minél hatékonyabb beszédésére törekszenek, addig az egyének és a vállalkozások igyekeznek adófizetési kötelezettségüket változatos módokon csökkenteni.¹³ A

⁸ Maria Mihaela POSTEA: Theoretical and methodological approaches on tax evasion. *DIEM: Dubrovnik International Economic Meeting*, vol. 6, no. 1 (September 2021) 184.; TÓTH Mihály: Az adócsalás elkerülésének hamis mítoszai. *Miskolci Jogi Szemle*, 2019/2. különszám/2. kötet. 420.; ERDŐS (2012) i. m. 169.

⁹ Brian J. ARNOLD – James R. WILSON: Aggressive international tax planning by multinational corporations: The Canadian context and possible responses. *SPP Research Papers*, vol. 7., no. 29. (2014) 17.; POSTEA i. m. 184.; OTTO FARNY – MICHAEL FRANZ – PHILIPP GERHARTINGER – GERTRAUD LUNZER – MARTINA NEUWIRTH – MARTIN SARINGER: *Tax Avoidance, Tax Evasion and Tax Havens*. Wien, AK Wien, 2015. 4–5.

¹⁰ VÖRÖS Gyula: *Az adók versenyképességre gyakorolt hatása az Európai Unióban*. PhD értekezés. Gödöllő, Szent István Egyetem, Gazdálkodás és Szervezéstudományok Doktori Iskola, 2011. 50. https://archive2020.szie.hu/file/tti/archivum/Voros_Gyula_disszertacio.pdf

¹¹ ERDŐS (2012) i. m. 171.; TÓTH i. m. 420.

¹² ERDŐS (2012) i. m. 171.; TÓTH i. m. 420.

¹³ POSTEA i. m. 184.

szakértők sokszor felváltva használják a két fogalmat,¹⁴ amely gazdasági szempontból nézve indokolható: mindkét jelenség egyaránt negatív hatással van az adott ország költségvetésére. Éppen ezért a közgazdászok manapság már nem tesznek különbséget az adóelkerülés és az adókiájtás között.¹⁵ Jogi szempontból viszont – még ha a moralitás indokolná is – a két fogalmat nem szabad összemosni és világosan el kell határolni őket egymástól. Itt kezdődnek azonban a problémák: az adóelkerülésre nincs általánosan elfogadott definíció,¹⁶ továbbá a jogellenességet, mint az adóelkerülés és adókiájtás közötti határvonalat is egyre nehezebb meghúzni.¹⁷ Ennek köszönhetően a szakirodalomban változatos módokon határozzák meg, illetve különítik el a két fogalmat. Az ITC (*The International Tax Compact*¹⁸) szerint az adóelkerülésre az adórendszer törvényes keretei között kerül sor, amikor az egyének és a vállalkozások az adórendszer kikapuit használják ki olyan eszközökkel élve, amelyek egyedüli célja az adófizetési kötelezettség csökkentése. Ezzel szemben az adókiájtás olyan illegális gyakorlatokhoz kötődik, amelyek egyedüli célja az adózás alóli mentesülés pl. adóköteles jövedelem vagy tevékenység eltitkolása, szándékosan alacsonyabb jövedelem bevallása vagy levonások, mentességek túlzott alkalmazása. Adókiájtás megvalósulhat jogszerű tevékenységek mellett elszigetelten vagy akár úgy is, hogy az adózó egész tevékenysége az illegalitásban zajlik, például az adott vállalkozást még be sem jegyezték.¹⁹ Az Isabelle Ioannides – Jan Tymowski szerzőpáros az adókiájtást úgy definiálja, mint olyan illegális aktust, amely a legálisan vagy illegálisan szerzett jövedelmet elrejt a hatóságok elől például hamis adóbevallással. Az adóelkerülés során az adózó viszont jogszerű eszközökkel igyekszik javítani a pénzügyi helyzetét, csökkentve ezzel a fizetendő adó mértékét például a legálisan igénybe vehető levonások vagy adótervezési technikák segítségével.²⁰ Jasmine M. Fisher kiemeli, hogy az adókiájtás és adóelkerülés közötti megkülönböztetés elsődlegesen jogi jellegű: míg előbbi esetben az adózó jogellenes

¹⁴ Jasmine M. FISHER: Fairer shores: Tax havens, tax avoidance, and corporate social responsibility. *Boston University Law Review*, vol. 94, no. 1 (2014) 339.

¹⁵ Erich KIRCHLER – Boris MACIEJOVSKY – Friedrich SCHNEIDER: Everyday Representations of Tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter? *SFB 373 Discussion Paper*, no. 2001., 43. <https://edoc.hu-berlin.de/bitstream/handle/18452/4223/43.pdf?sequence=1>

¹⁶ Paulo ROSENBLATT: Tax avoidance in emerging countries: is a GAAR a suitable measure? *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, vol. 1. (2016) 76.

¹⁷ ERDŐS (2012) i. m. 169.

¹⁸ Az ITC-t a Német Szövetségi Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Minisztérium alapította 2009-ben. Az ITC a nemzetközi adózási és fejlesztési környezet változó prioritásait követve folyamatosan fejlődik, amely egyaránt tükröződik profiljában, irányítási struktúrájában és munkamódszerében. Az ITC-t a fenntartható fejlődést szolgáló igazságos, hatékony és átlátható adórendszerek jövőképe vezérli, melynek érdekében támogatja az eredményorientált kezdeményezések hatékonyságának erősítését az adózás és a fejlesztés területén. Az ITC három lényegi funkciót tölt be: titkársági szolgáltatások nyújtása, hálózatépítés és új kezdeményezések inkubátoraként szolgál. A szervezet tevékenységéről részletesen ld.: <https://www.taxcompact.net/mission-and-functions>

¹⁹ POSTEA i. m. 184.

²⁰ Isabelle IOANNIDES – Jan TYMOWSKI: Tax evasion, money laundering and tax transparency in the EU Overseas Countries and Territories – Ex-Post Impact Assessment. *European Parliamentary Research Service*, PE.593.803., April 2017. 13.

magatartások (megtévesztés, elrejtés) segítségével igyekszik mentesülni az adófizetési kötelezettség alól, addig az utóbbi esetben kész a jövedelmét bevallani a hatóságoknak és csak jogszerű eszközöket alkalmaz. Az adóelkerülési gyakorlatok alapvetően három dologra épülnek:

- kevesebb adót fizetni, mint amennyit az adott ország jogszabályainak észszerű értelmezése alapján kellene,
- a nyereség utáni adófizetésre nem a tevékenység helye szerinti országban kerül sor,
- az adó megfizetésére a nyereség realizálódásához képest később kerül sor.²¹

Az Európai Bizottság szintén a fenti nyomvonalon halad, amikor a két fogalmat elhatárolja egymástól: az adókijátszás esetében a jogszabályokat figyelmen kívül hagyva jövedelem vagy információ eltitkolásáról van szó, míg adóelkerülésnél az adózó a jog keretein belül maradván igyekszik élni a kiskapuk nyújtotta lehetőségekkel.²²

A fentiek alapján azt mondhatjuk, hogy míg az adókijátszásnál tudatos jogsértésről van szó, addig az adóelkerülésnél az adózó csak a rendszer gyenge pontjait használja ki – akár egészen a jogszerűség-jogellenesség határáig is elmenve – a jogi kereteken belül. Látszólag tehát nem tűnik nehéznek a két fogalom elhatárolása. A gyakorlat azonban azt mutatja, hogy az adózók (különösen a multinacionális vállalatok) napjainkban olyan változatos technikákat fejlesztettek ki az adófizetési kötelezettségük csökkentése érdekében, ahol már egyre inkább elmosódik a határvonal a jogszerű és a jogellenes tevékenység között. Deák Dániel kiemeli, hogy „ma már az adóelkerülés túlmutat önmagán, ugyanis az adóalap megőrzésénél vagy elvonásánál még nagyobb súllyal esik latba az, hogy fenntartható-e az üzleti műveletek átláthatósága”.²³ John Christensen, a Tax Justice Network alapítója és igazgatója pedig úgy fogalmaz, hogy „az adóelkerülési gyakorlatok során zömmel joghézagokat használnak ki, amelyek aláássák a jogbiztonságot és a demokráciát. Annak ellenére, hogy ez papíron törvényesnek minősül, nagyon szürke és homályos terület, ami erőteljesen hozzájárul a napjainkban tapasztalható gazdasági egyenlőtlenséghez.”²⁴ Hasonló állásponton van a Slemrod–Blumenthal–Christian szerzőtrío is, akik szerint az adóelkerülés az adókijátszás közötti határvonal a gyakorlatban közel sem egyszerű, mivel, ha a törvény világosan is fogalmaz, de az az adózó számára ismeretlen, vagy a közigazgatás ennek ellenére figyelmen kívül hagy bizonyos tranzakciókat, tevékenységeket. Végezetül az is előfordulhat, hogy maga a törvény sem egyértelmű.²⁵ Az előbbiektől némiképp eltér, de szintén az elhatárolás kérdését érinti Barker gondolatmenete is, aki úgy véli, hogy félrevezető a két fogalmat pusztán a jogellenesség alapján megkülönböztetni. Ehe-

²¹ FISHER i. m. 339–340.

²² https://taxation-customs.ec.europa.eu/time-get-missing-part-back_en Idézi: FARNY et al. i. m. 5.

²³ DEÁK Dániel: Adókijátszás és adókikerülés jogi megközelítésben. *Jogtudományi Közlöny*, LX. évf., 2005/5. 191–201.

²⁴ Jules HENDRIKSEN: The role of offshore tax havens in the international tax system. *Análise Europeia*, vol. 1., no. 2. (2016) 46–47.

²⁵ POSTEA i. m. 184.

lyett célszerűbb inkább a jogkövetkezményeket alapul venni: az adókijátszás általában bűncselekménynek minősül, míg az adóelkerülés nem.²⁶ Ugyanakkor az adókijátszás kapcsán meg kell jegyeznünk, hogy az egyes országok jogrendszerei ugyanazon cselekményeket eltérően kezelhetik. Például a jövedelem részleges bevallása vagy elmulasztása, a releváns információ visszatartása Svájcban és Liechtensteinben csak polgári jogi szankciókkal jár, míg egyes országok (pl. Bulgária) összehatárhoz kötik a minősítést.²⁷ Az adóelkerülés pedig – noha nem jár büntetőjogi jogkövetkezménnyel – közel sem jelenti azt, hogy az adózónak nem kellene számolnia törvényi vagy bírósági korlátokkal, ha agresszívnek minősül.²⁸

Mindezek fényében tehát jól látszik, hogy a szakirodalomban az adózói magatartások számos típusát *különböztetik meg*, valamint a szűrkezőnás adóelkerülési technikák alkalmazása miatt egyre nehezebb az egyes tevékenységek megítélése és így a két fogalom elhatárolása. Mi – az elhatárolás nehézsége ellenére is – azzal az állásponttal értünk inkább egyet, amely az adóelkerülés és az adókijátszás közötti különbséget nem pusztán a jogellenességhez, hanem a büntetőjogi jogkövetkezményhez köti. Habár ez sem jelent tökéletes elhatárolást, mégis ez az a megközelítés, amely a legjobban mutatja a két adózói magatartás eltérő jogi minősítését. A bonyolult adóelkerülési technikák alkalmazása miatt viszont itt is szükség van a szűrkezőnás gyakorlatok eseti vizsgálatára, melynek során figyelembe kell venni, hogy ugyanazon adózói magatartást az egyes államok jogrendszerei eltérően kezelhetnek. Végezetül szorosan idekapcsolódik az a tény, hogy napjainkban a média és az NGO-k – különösen a multinacionális vállalatok esetében – kihasználják a társadalmi elégedetlenséget és morális kérdést csinálnak az adófizetési kötelezettségből. Ez ugyan egyfelől érthető (az adóelkerülés és az adókijátszás egyaránt jelentős bevételektől foszthatja meg az állami költségvetéseket), másfelől viszont bizonyos mértékben az egyik akadályát képezheti a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szembeni jogalkotás útján való fellépésnek. Az elkövetkezőkben éppen ezért ezeket az akadályokat fogjuk megvizsgálni.

3. Jogalkotás útján való fellépést nehezítő tényezők és a meghiúsult kezdeményezések nemzetközi, valamint uniós szinten

Napjainkban széles támogatottsága van a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai elleni fellépésnek. Az elvi egyetértés dacára a konkrét lépések megtétele sokkal nehezebb, hiszen már a fogalmi keretek tisztázásánál is felmerülnek kérdések az adóelkerülés és az adókijátszás vonatkozásában. Emellett több olyan tényező is van, amely akadályként jelentkeznek. E tekintetben érdemes kiemelni az adóparadicsomokra vonatkozó általános definíció hiányát, az adópolitika területén meglévő egyhangúság követelményét a Tanácsban, amelynek következtében egyetlen tagállam is útját tudja állni egy jogalkotási javaslatnak, valamint a média és az NGO-k aktivitását. Ezek közül a legna-

²⁶ William B. BARKER: The Ideology of Tax Avoidance. *Loyola University Chicago Law Journal*, vol. 40., no. 2. (2009) 241–242.

²⁷ FARNY et al. i. m. 13.; POSTEA i. m. 185.

²⁸ ARNOLD–WILSON i. m. 13.

gyobb problémát az előbbi kettő okozza, mivel utóbbi egyben nyomásgyakorló eszközként is működhet, amely rákényszerítheti az országokat arra, hogy felhagyjanak az egyes kezdeményezések blokkolásával nemzetközi, illetve uniós szinten. Ennek ellenére látni fogjuk, hogy az államok – pontosabban államok egy bizonyos csoportja (pl. Benelux államok, Írország) – sokáig viszonylag könnyen meg tudták akadályozni vagy fel tudtak puhítani egy-egy számukra kedvezőtlen javaslatot (pl. *közös konszolidált társasági adóalap kálváriája*, vagy az OECD lista az adóparadicsomokról). Jelen fejezet első felében ezeket az akadályokat fogjuk áttekinteni összekapcsolva a sikertelen kezdeményezések kérdésével. Ezt követően a fejezet második felében megvizsgáljuk, hogy a média és az NGO-k hogyan tudtak fokozatosan nyomást gyakorolni az államokra, hozzájárulva ezzel uniós, illetve nemzetközi szinten az adóelkerülés elleni jogszabályok elfogadásához.

3.1 Az adóparadicsomokra vonatkozó általános definíció hiánya, mint akadály

Amennyiben a konkrét kérdésekre térünk, akkor célszerű az adóparadicsomokra vonatkozó általános definíció hiányával kezdenünk, amely az egyik legjelentősebb akadályát képezi a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szembeni fellépésnek. Hiszen ennek következtében *közel sem egyértelmű, hogy mely országok minősülnek adóparadicsomnak*, amely egyben nemcsak jogi, hanem politikai kérdés is. A legtöbb állam reputációját féltve – noha bőkezű támogatásokat nyújt a multinacionális vállalatoknak – visszautasítja az adóparadicsomi minősítést és erről igyekszik meggyőzni a releváns nemzetközi szervezeteket is.²⁹ Ennek hátterében az áll, hogy a külföldi befektetők a kedvező adózási környezetben túl azt is figyelembe veszik, hogy milyen az adott ország megítélése: ugyanis komoly presztízsvesztést szenvedhetnek el, ha olyan országban fektetnek be, amelyet a szervezett bűnözéssel vagy a kábítószerkereskedelemmel kötnek össze. Az adóparadicsomokat pedig sokszor éppen ezekkel a fogalmakkal társítják nemcsak a nemzetközi szervezetek különböző jelentéseiben, hanem a közbeszédben is.³⁰ Ahhoz, hogy jobban megértsük az adóparadicsomok mibenlétét, célszerű kiindulnunk azok tipikus jellemvonásaiból. E tekintetben 3 szempontot kell figyelembe venni:

- titoktartásra vonatkozó jogszabályok,
- multinacionális vállalatokra irányadó speciális szabályok,
- sajátos vállalati struktúrák.³¹

²⁹ Ennek kapcsán ld. pl. a közelmúltból Luxemburg és Hollandia esetét: Nikolaj NIELSEN: Luxembourg not a tax haven, claims PM. *EUobserver*, 28 Jun 2017. <https://euobserver.com/justice/138368> ; Luxembourg refuses to be labelled 'tax haven' by Illinois. *Luxembourg Times*, 09.04.2017. <https://tinyurl.com/k2w9nwt> ; Simon GOODLEY – Dan MILMO: Dutch Masters of Tax Avoidance. *The Guardian*, 19 October 2011. <https://tinyurl.com/2umcy3ud>

³⁰ E tekintetben jó példa a Bahamák és a Kajmán-szigetek, melyek a mai napig „kénytelenek” komoly reputációs kampányokat folytatni, mivel az 1970-es és 80-as években a területükön folyó kábítószerkereskedelem miatt komolyan visszaesett a beruházási kedv.

³¹ Ezzel kapcsolatban részletesen ld. Hakan NARCI: Tax Havens & The OECD Campaign Against Them. Master thesis. Bergen & Louvain La Neuve, Norwegian School of Economics Louvain School of Management, 2011/2012. 14. <http://uniset.ca/microstates2/narci.pdf> ; *Tax havens and development – Status,*

Ezekből a szempontokból kiindulva a potenciális adóparadicsomok köre meglehetősen széles. Ez utóbbit támasztja alá a nemzetközi szakirodalomban használt számos definíció is. Például Richard Murphy szerint az adóparadicsomokat a használat oldaláról célszerű megközelíteni.³² Ennek értelmében arra használják fel őket, hogy:

- elkerüljék vagy kijátsszák az adókötelezettséget,
- a bűncselekményeket eltitkolják,
- az ügyfelek a tevékenységüket titokban tartásuk, illetve
- mentesüljenek a saját országukban meglévő eljárás költségei alól.³³

John D. Wilson meghatározása alapján az adóparadicsomok tipikusan kis államok, amelyek a külföldi befektetőknek alacsony adókulcsokat vagy adómentességet kínálnak és vonzó jogszabályi kereteket biztosítanak (beleértve a banktitkot), s amelyeket a multinacionális vállalatok csatornaként alkalmazhatnak a más országokból származó nyereségeik átcsoportosítására.³⁴ Ezzel szemben ugyanakkor mások szűkebb értelemben használják a fogalmat. E tekintetben érdemes megemlíteni, hogy egy norvég kormánybizottság (*Government Commission on Capital Flight from Poor Countries*) szerint nem célszerű a preferenciális adórezsimeket működtető országokat egyből adóparadicsomnak tekinteni. Ehelyett inkább a tevékenységük körülírásával lehet az adóparadicsomokat azonosítani:

„A jogszabályi kereteket úgy alakították ki, hogy elősegítse a magán- és közérdek megkerülését más országokban – más szóval azokban az országokban, ahol az érintett cégek adóilletékességgel rendelkeznek vagy kötelezettségeik vannak. Az adóparadicsomi struktúrák elsősorban az adóalapot veszélyeztetik, de sok esetben bűncselekmények titokban tartására is felhasználhatók.”³⁵

Mindezek nyomán a nemzetközi szakirodalomban többen is az adóparadicsomok közé sorolnak olyan országokat, amelyek népszerű nemzetközi befektetési helyszínek, pénzügyi központok és nem mellesleg sok esetben az Európai Unió tagjai is. Így például ezekre a listákra rendszeresen felkerül Ciprus, Hollandia, Írország, Luxemburg, Málta, Svájc.³⁶ Amennyiben tehát *a szélesebb értelmezés hivatalosan is teret nyerne,*

analyses and measures. Government Commission on Capital Flight from Poor Countries, June 18, 2009. 24–28. <https://tinyurl.com/3hmt743s>

³² Richard MURPHY: Out of sight. *London Review of Books*, vol. 33., no. 8. (2011) 21.

³³ HENDRIKSEN i. m. 47–50.

³⁴ John D. WILSON: Tax Havens in a World of Competing Countries. *CESifo DICE Report*, 2014/4.

³⁵ *Tax havens and development – Status, analyses and measures.* Government Commission on Capital Flight from Poor Countries, June 18, 2009. 19. <https://tinyurl.com/3hmt743s>

³⁶ Ezzel kapcsolatban ld. pl. James R. HINES Jr.: Treasure Islands. *Journal of Economic Perspectives*, vol. 24, no. 4. (2010) 105.; Johan LANGEROCK: Off the hook – How the EU is about to whitewash the world's worst tax havens. *Oxfam*, March 2019. 18. <https://tinyurl.com/2x8hv3p5> ; Richard PHILLIPS – Matt GARDNER – Alexandria ROBINS – Michelle SURKA: *Offshore Shell Games 2017 – The Use of Offshore Tax Havens by Fortune 500 Companies.* U.S. Public Interest Research Group Education Fund – Institute on Taxation and Economic Policy, October 2017. 9–10. <https://tinyurl.com/bazka657>

akkor az számos uniós tagállamot mind politikai, mind gazdasági szempontból veszélyeztetne.³⁷ Éppen ezért ezek az államok ellenérdekeltek abban, hogy az adóparadicsomokra vonatkozóan általánosan elfogadott definíció születessen, amely alapját képezhetné egy átfogó listának az adóparadicsomokról. Ennek következtében viszont az egyes nemzetközi szervezetek, szakértők más-más meghatározást használnak, amely megnehezíti a fellépést ezen országok gyakorlata ellen. Hivatalos körökben a leggyakrabban az OECD által 1998-ban kidolgozott meghatározást³⁸ használják, így ezen keresztül fogjuk szemléltetni, hogy a fenti „szövetségnek” köszönhetően milyen jelentős mértékben sikerült tompítani ezen listák erejét. Előljáróban fontos kiemelni, hogy ennek alapján az adóparadicsomok közé az olyan adórendszerek tartoznak, amelyek:

- az adott jövedelmet nem, vagy csak minimálisan adóztatják meg,
- ahol nem létezik hatékony információcsere,
- hiányzik a transzparencia, illetve
- az adórendszer elősegíti az olyan külföldi vállalatok létesítését, amelyek ténylegesen nincsenek jelen az adott országban vagy megakadályozza, hogy ezek a vállalatok kereskedelmi hatást gyakoroljanak a helyi gazdaságra.

Érdekeség, hogy Svájc és Luxemburg – noha OECD tagok – távol maradtak az eseményektől és nélkülük született meg az adóparadicsomok feketelistája 2000-ben, mely 35 országot tartalmazott. Habár a kumulatív kritériumrendszer és az országok száma alapján elsőre úgy tűnhet, hogy egy erős listáról van szó, a gyakorlat mást mutat. Ugyanis az európai országok közül mindössze Ciprust és Máltát említi, figyelmen kívül hagyva a sokkal nagyobb pénzügyi központokat például Írországot, Hollandiát, Luxemburgot.³⁹ Ehelyett inkább a kisebb szigetországokra, valamint a Karibi-térségre fókuszál. Ráadásul a későbbiek során ez csak tovább puhult: amerikai nyomásra az utolsó 2 kritérium kikerült és a továbbiakban csak a transzparenciára és az információcsereire összpontosított az OECD. Ezeket a követelményeket pedig 7 ország kivételével mindenki teljesítette is 2002 áprilisára. 2009-ben az OECD három listát készített: fekete (renitens államok), szürke és fehér (akik eleget tettek az OECD standardoknak).

³⁷ Ezzel kapcsolatban ld. pl. Ronen PALAN – Richard MURPHY – Christian CHAVAGNEUX: *Tax Havens. How globalization really works*. Ithaca, Cornell University Press, 2009. 146.; illetve Sorina BOTIŞ: Features and advantages of using tax havens. *Bulletin of the Transilvania University of Braşov, Series V: Economic Sciences*, vol. 7., no. 2. (2014).

³⁸ Countering offshore tax evasion: Some Questions and Answers. OECD Centre for Tax Policy and Administration, 28 September 2009. 11. <https://tinyurl.com/4m3jhju9>

³⁹ Például Hollandia – a bizottsági vizsgálatok megindulása idején – hivatalosan nem minősült pénzügyileg átláthatatlannak (*secrecy jurisdiction*), mivel eleget tett a vonatkozó nemzetközi követelményeknek. Ennek ellenére általános problémát jelentett, hogy nem lehetett tudni, hogy kik a tulajdonosai az országban letelepedett cégeknek. Ezáltal viszont lehetővé vált, hogy a holland adórendszert kihasználják azok, akik különböző pénzügyi bűncselekményeket (pl. pénzmosás) szeretnének elkövetni. Hasonló volt a helyzet a feltételes adómegállapítások terén is: a legnagyobb cégekkel kötött megállapodásokat az adóhatóság titokban tartotta, azokhoz csak meghatározott eljárások keretében lehetett hozzájutni. Ezzel lényegében véve elzárták a közvéleményt attól, hogy ezeket a dokumentumokat megismerhesse. Erről részletesen ld. The Netherlands: a Tax Haven, Continuing its Contribution to the Corporate Tax Race to the Bottom. *Oxfam Novib Policy Report*, 6–9. <https://tinyurl.com/2f3cdtdk>

A listák gyengeségét jól mutatja, hogy olyan, tipikusan adóparadicsomnak tekinthető országok is felfértek a fehér listára, mint Mauritius, Man-sziget vagy Jersey és a renitens államok közé csak négyen kerültek be: Costa Rica, Malaysia, Fülöp-szigetek és Uruguay. Egyikük sem tartozik a multinacionális vállalatok kedvenc adóelkerülési helyszínei közé. Végezetül 2017-ben az OECD újabb feketelistát tett közzé, azonban ezen már csak egyetlen ország, Trinidad és Tobago szerepelt.

Hasonló volt a helyzet az Európai Unió vonatkozásában is, amelynek 2017-ben, a Panama-akták⁴⁰ nyomán – az Európai Bizottság kezdeményezésére – elfogadott⁴¹ első feketelistáját⁴² több, adóelkerülés elleni fellépéssel foglalkozó nemzetközi civil szervezet⁴³ is súlyos kritikával illetve részrehajlása és a politikai szempontok előtérbe helyezése miatt. A listáról többek között olyan államok hiányoztak, mint Bermuda, Kajmán-szigetek és a Brit Virgin-szigetek. A kritikák megalapozottságát jól mutatja, hogy Pierre Moscovici uniós biztos is elismerte, hogy habár a lista jelentős előrelépést jelent, de továbbra sem elegendő a világméretű adóelkerülés elleni fellépéshez.⁴⁴ 2019 márciusában a listát frissítették,⁴⁵ melynek következtében 7, korábban a szürkelistán szereplő ország került fel⁴⁶ a 15 országot tartalmazó feketelistára. A lista a világ öt legrosszabb adóparadicsomának számító országot már nem is tartalmazta (Panamát, Hong Kongot, Man-szigetet, Guernseyt és Jerseyt) és „természetesen” olyan országok sem szerepeltek rajta, mint Ciprus, Luxemburg, Málta vagy Írország, amely újabb kritikákat váltott

⁴⁰ Erről részletesen ld. Bastian OBERMAYER – Frederik OBERMAIER: *The Panama Papers: Breaking the Story of How the Rich and Powerful Hide Their Money*. London, Oneworld Publications, 2016.

⁴¹ The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes. Brussels, 5 December 2017 (OR. en), 15429/17, FISC 345 ECOFIN 1088 <https://www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf>

⁴² A feketelista célja, hogy a tisztességtelen adókedvezményeket és indokolatlan titkosítást alkalmazó ország politikájukat az idevonatkozó uniós szabályozásnak megfelelően módosítják. A lista elkészítése során az alábbi kritériumokat vették figyelembe: adózás átláthatósága, tisztességes adójogszabályok és az OECD adóoptimalizálás korlátozására vonatkozó rendelkezéseinek betartása. A listára az alábbi entitások kerültek fel: Amerikai Szamoa, Bahrein, Barbados, Grenada, Guam, Dél-Korea, Makaó (Kína részeként), Marshall-szigetek, Mongólia, Namíbia, Palau, Panama, Saint Lucia, Szamoa, Trinidad és Tobago, Tunézia, Egyesült Arab Emírségek. Érdemes még megemlíteni, hogy egy szürkelista is készült. Ide azok az országok kerültek fel, amelyeket az EU felszólított, hogy változtassanak adópolitikájukon. Erről bővebben ld. Cécile REMEUR: Listing of tax havens by the EU. *European Parliamentary Research Service*, PE621.872–May 2018. <https://tinyurl.com/mr45bj5x>

⁴³ Itt többek között megemlíthető az Oknyomozó Újságírók Nemzetközi Konzorciuma, a Tax Justice Network vagy az Oxfam. A kritikákat részletesen ld. Will FITZGIBBON: New Panama Papers Leak Reveals Firm’s Chaotic Scramble to Identify Clients, Save Business Amid Global Fallout. *International Consortium of Investigative Journalists*, June 20, 2018. <https://tinyurl.com/ycx2wz36> ; Cecile S. GALLEGRO: But where is Bermuda, Luxembourg? New EU ‘blacklist’ omits major tax havens. *International Consortium of Investigative Journalists*, December 5, 2017. <https://tinyurl.com/3dakh8vv>

⁴⁴ GALLEGRO i. m.

⁴⁵ The revised EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes. Brussels, 12 March 2019 (OR. en), 7441/19, FISC 169 ECOFIN 297, <https://tinyurl.com/3j4bvxb9>

⁴⁶ Questions and answers on the EU list of non-cooperative tax jurisdictions. *European Commission – Fact Sheet*, Brussels, 12 March 2019. http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-19-1629_en.htm

ki.⁴⁷ 2023 februárjában a listát ismét frissítették,⁴⁸ de azon túlmenően, hogy Oroszország (véltetően az orosz–ukrán háború miatt), a Brit Virgin-szigetek, Costa Rica és a Marshall szigetek felkerült rá, érdemi változás továbbra sem következett be: a nemzetközi szakirodalomban leginkább kritizált országok újfent „lemaradtak” a listáról.

A fentiek alapján jól látszik, hogy a multinacionális vállalatok lobbijereje és az egyes államok egyéni érdekei jelentős mértékben megnehezítik egy átfogó lista felállítását a legfontosabb adóparadicsomokról, mely az alapját képezhetné a hatékony fellépésnek.⁴⁹ Éppen ezért azt mondhatjuk, hogy habár „hivatalosan” kevés adóparadicsom van a világon, ténylegesen viszont sok olyan állam van, amely változatos kedvezményt nyújt a multinacionális vállalatoknak. Ez utóbbiak jelentős részét – *köztük számos uniós tagállamot* – a nemzetközi szakirodalom szintén az adóparadicsomok közé sorolja. Ebből kifolyólag a továbbiakban *célszerűbb* az általánosabb jellegű preferenciális adórendszer kifejlesztését használnunk.

3.2. Uniós adópolitika területén meglévő egyhangúság követelménye, mint akadály

A jogalkotás útján való fellépést uniós szinten leginkább az nehezíti (legalábbis a 2010-es években), hogy az adópolitika területén főszabály szerint nem a Lisszaboni Szerződések elfogadása óta általánossá vált minősített többségi szavazás keretében kerül sor a jogszabályok (a közvetlen adók területén elsősorban irányelvek) elfogadására, hanem továbbra is az egyhangúság követelménye az irányadó, vagyis egyetlen tagállam is képes megakasztani a jogalkotási folyamatot. Ennek háttérében az áll, hogy az európai integráció előrehaladtával hiába ruházták fel fokozatosan egyre erősebb hatáskörökkel a tagállamok az uniós intézményeket, a szuverenitásuk szempontjából érzékenynek tartott területeket kizárólagos tagállami hatáskörben hagyták: például az adópolitika (azon belül is a közvetlen adók) az egyik legfontosabb eszköz egy adott tagállamnak a gazdaságpolitikája meghatározására.⁵⁰ Így az uniós jog nem ismeri az európai adó fogalmát, ahogy nem létezik uniós adóhatóság, illetve uniós szintű adórendszer sem.⁵¹ Az egyedüli célkitűzés a belső piac integritásának biztosítása. A Szerződésekben viszonylag kevés rendelkezés (EUMSZ 110–113. cikkek) vonatkozik közvetlenül az adókra, ráadásul ezek is elsősorban a közvetett adókra irányadók. Az uniós intézmények az adóharmonizáció (pozitív, illetve negatív⁵²) segítségével igyekeznek az

⁴⁷ Az Oxfam segélyszervezet például felszólította az uniós döntéshozókat, hogy a jelenleg használt kritériumok és monitoringozási folyamat helyett olyan eljárásra térjenek át, amely valamennyi létező adóparadicsomot számba vesz.

⁴⁸ <https://tinyurl.com/yx2nzp39>

⁴⁹ Jahanzeb AKHTAR – Verónica GRONDONA: Tax haven listing in multiple hues: blind, winking or conniving? *South Centre, Research Papers*, no. 94. (2019) 3–7., illetve 21–27.

⁵⁰ BÉKÉS Balázs: *A közvetlen adózás az Európai Unióban*. PhD értekezés. Budapest, PPKÉ JÁK Doktori Iskola, 2012. 17. <https://tinyurl.com/5529e4wz>

⁵¹ BÉKÉS (2012) i. m. 17.; Öry Tamás: *Adóharmonizáció az Európai Unióban*. Magyar Köztársaság Külügyminisztériuma, é.n. 3. <https://tinyurl.com/yc8z39bt>

⁵² A negatív harmonizáció alatt az Európai Unió Bíróságának a jogfejlesztő tevékenységét értjük. Ezzel a kérdéssel jelen tanulmányban nem foglalkozunk.

egyed adórendszereket befolyásolni, teljes beavatkozást azonban nem gyakorolnak.⁵³ A pozitív harmonizáció keretében a Tanács jogszabályokat fogadhat el különleges jogalkotási eljárásban egyhangúság mellett, ami döntően irányelvek formájában valósul meg.⁵⁴ A folyamatot ugyanakkor nehezíti, hogy a Szerződések a közvetlen adózás tekintetében több esetben is lehetővé teszik az eltérést az uniós szabályoktól (pl. EUMSZ 65., 114. cikkek).⁵⁵ Emiatt viszont uniós szinten – különösen a közvetlen adózás területén⁵⁶ – lassan halad előre az adórendszerek közelítése, az egyes tagállamok adójoga továbbra is nagyfokú eltérést mutat.⁵⁷ Ezt jól mutatja az a tény is, hogy a Bizottság állami támogatások útján való fellépésének kezdetéig (2013-2014) mindössze 3 irányelvet fogadtak el: az Anya- és leányvállalati irányelvet,⁵⁸ a Fúziós irányelvet⁵⁹ és a Kamat-jogdíj irányelvet.⁶⁰ Ha a főként eljárásjogi szabályokat tartalmazó Közigazgatási irányelvet is ide számítjuk, akkor is csak 4 irányelvről beszélhetünk, ami rendkívül kevés.⁶¹ Ezen a helyzeten pedig az sem segít érdemben, hogy egy adott szakpolitikai területen az integrációban továbblépni kívánó tagállamok élni tudnak a megerősített együttműködésben rejlő lehetőségekkel.⁶²

⁵³ ERDŐS Éva: Az európai adóharmonizáció mint a káros adóverseny elleni fellépés eszköze. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica, Tomus XXXI.* (2012) 256.

⁵⁴ Bartha Ildikó kiemeli, hogy habár a Szerződések csak a közvetett adókra vonatkozóan tartalmaznak explicite rendelkezést (EUMSZ 113. cikk), a közvetlen adózásra (társasági adózásra) is irányadók: ugyanis az EUMSZ 115. cikke engedélyezi – szintén egyhangúság mellett – irányelvek elfogadását a tagállamok olyan törvényi, rendeleti vagy közigazgatási rendelkezéseinek közelítése céljából, amelyek közvetlenül érintik a belső piacot. Békés Balázs a közvetlen adók harmonizációjának jogalapjai között említi még az EUMSZ 114. és 352. cikkét is. Utóbbi rendelkezés a rugalmassági záradék, amely kiterjeszti az EU hatáskörét abban az esetben, ha a Szerződések valamely célkitűzésének eléréséhez fellépésre van szükség, de a Szerződések nem biztosítják a szükséges hatáskört. Erről részletesen ld. pl. BARTHA Ildikó: Bevétel vagy kivétel? Adóintézkedések és állami támogatások uniós szabályai. In: HORVÁTH M. Tamás – BARTHA Ildikó – VARGA Judit (szerk.): *Honnan hová? A közpénzek védelméről.* Debrecen, Debreceni Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2017. 69–70.; BÉKÉS (2012) i. m. 54–56.

⁵⁵ BARTHA i. m. 70.

⁵⁶ Ezzel kapcsolatban ld. pl. CZÁKÓ Dezső: Az Európai Unió adóharmonizációs folyamatának legfontosabb eredményei és néhány aktuális fejleménye. *EU Working Papers*, 3/2011. 95–96.; illetve Margarita F. SAFONOVA – Dmitry S. REZNICHENKO – Marina V. MELNICHUK – Alan K. KARAEV – Svetlana F. LITVINOVA: Taxes Harmonization Features in the European Union Countries. *International Journal of Economics and Financial Issues*, Vol. 6, Iss. 8. (2016) 154–159.

⁵⁷ ERDŐS (2012) i. m. 256.

⁵⁸ A Tanács 2011/96/EU irányelve (2011. november 30.) a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről (átdolgozás), HL L 345., 2011.12.29., 8–16. o.

⁵⁹ A Tanács 2009/133/EK irányelve (2009. október 19.) a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, részleges szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére, valamint az SE-k vagy az SCE-k létesítő okirat szerinti székhelyének a tagállamok közötti áthelyezésére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről (kodifikált változat), HL L 310., 2009.11.25., 34–46. o.

⁶⁰ A Tanács 2003/49/EK irányelve (2003. június 3.) a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről, HL L 157., 2003.6.26., 49–54. o.

⁶¹ BÉKÉS Balázs: *Közvetlen adózás az Európai Unióban – A tagállami jogok harmonizációja és versenye.* Budapest, Wolters Kluwer, 2019. 61–64.

⁶² A megerősített együttműködésről és annak korlátairól ld. pl. CZIGLER Dezső Tamás – HORVÁTHY Balázs: A szabadság, a biztonság és a jog érvényesülésén alapuló térség joggyakorlata és intézményei. *Jog, ál-*

A közvetlen adózás területén az uniós jogalkotás nehézségét jól jellemzi a közös konszolidált társasági adóalap kálváriája. A kérdéssel már 2001 óta⁶³ aktívan foglalkozik a Bizottság, azonban csak 2011-ben nyújtott be konkrét irányelvre vonatkozó javaslatot.⁶⁴ A javaslat arra a problémára kívánt megoldást találni, hogy az Európai Unióban tevékenykedő vállalkozásoknak jelentős költséget és adminisztratív terhet jelent az a gyakorlat, hogy külön-külön ki kell számolniuk a társasági adóalapot azon tagállamok esetén, ahol tevékenységet folytatnak. Ráadásul az is komoly akadályt képez, hogy az anyavállalat által az egyik tagállamban beszedett nyereség nem fedezi a másik tagállamban lévő leányvállalat veszteségeit.⁶⁵ A javaslat egy rendkívül ambiciózus tervet takart, hiszen elfogadása esetén lényegében véve feleslegessé tenné az anya- és leányvállalatok között alkalmazott, a szokásos piaci ár elvén alapuló, transzferárázást.⁶⁶ Egy sajátos allokációs technikát vezetne be, melynek értelmében az adóalap számításának a módja minden tagállamban azonos módon zajlana. Vállalatcsoportok esetében az egyes tagok adóalapját összeszámítanák, majd azokban a tagállamokban, ahol tevékenységet végeznek, megsztanák közöttük. Ennek során az értékesítés volumenét, a munkavállalók számát és az utánuk fizetett járulékok összegét, valamint az eszközök értékét vennék figyelembe. A tagállamok a hozzájuk allokált részre vetnék ki az adókulcsukat, vagyis a tervezet nem irányozza elő az adókulcsok harmonizációját. A javaslat komoly előnye, hogy az érintett vállalatoknak nem kellene minden érintett tagállamban adóbevallást benyújtani, hanem elegendő lenne azt csoportszinten megtenni az anyavállalat székhelye szerint illetékes adóhatóság előtt.⁶⁷ A vállalatok számára szintén kedvező, hogy mérettől függetlenül valamennyiük számára elérhető ez a lehetőség és opcionális.⁶⁸ Ugyanakkor a szabályok nemcsak az uniós vállalkozásokra, hanem azon harmadik országok részlegeire is alkalmazandók lennének, amelyek az Európai Unió területén találhatóak. Ezt pedig a kritikusok szerint nehéz lenne a gyakorlatban megvalósítani.⁶⁹ További problémát jelentene, hogy az opcionális jelleg miatt tagállamok egy része az adóbevételek csökkenésével számolhatna.⁷⁰ Ezek ellenére kezdetben volt arra remény, hogy egy pár éven belül a

lam, politika, 2011/3. 19–20.; Jan MALÍŘ: Enhanced Cooperation in the EU: Its Evolution and Position of the Czech Republic. *Studia Europejskie – Studies in European Affairs*, 1/2019. 89–112.

⁶³ Ennek kapcsán érdemes megemlíteni, hogy már 1988-ban felmerült, hogy a társasági adóalapot harmonizálni kellene, belső bizottsági tervezet is készült, azonban ezt végül a Bizottság nem küldte el a Tanácsnak az erős tagállami ellenállás miatt. Erről részletesen ld. Inga CHELYADINA: Harmonization of Corporate Tax Base in the EU: An Idea Whose Time Has Come? *Bruges Political Research Papers*, 76/2019. 7–10.

⁶⁴ Javaslat a Tanács irányelve a közös konszolidált társaságiadó-alapról (KKTA), COM/2011/0121 végleges, 2011.3.16., 1–87. o.

⁶⁵ Tracy A. KAYE: Direct Taxation in the European Union: From Maastricht to Lisbon. *Fordham International Law Journal*, vol. 35., no. 5. (2017) 1245–1246.

⁶⁶ Julien PELLEFIGUE-William FINAN: European Commission Targets Member States' Tax Rulings as Prohibited State Aid: Where Will it Lead? *Deloitte*, 19 March 2018. <https://tinyurl.com/55b2jud3>

⁶⁷ BÉKÉS (2019) i. m. 46–48.

⁶⁸ CHELYADINA i. m. 11–13.

⁶⁹ KAYE i. m. 1247–1249.

⁷⁰ CHELYADINA i. m. 13.

szabályozást elfogadják, azonban a gazdasági válság miatti nehézségek éppen ebben az időszakban tetőztek, ami végül odavezetett, hogy nem maradt elegendő tagállam a Tanácsban, amely támogatta volna a javaslatot.⁷¹ A tagállami ellenállást jól mutatta, hogy a bizottsági javaslat megszületése után nem sokkal 9 tagállami parlament⁷² a szubszidiaritásra hivatkozva, *indokolt véleményben* kritizálta a Bizottságot amiatt, hogy az nem szolgált elegendő indokot arra, hogy a tagállamok miért ne tudnák *saját hatáskörükben megoldani a határon átnyúló gazdasági tevékenységeket érintő pénzügyi akadályokat. Emellett megjegyezték, hogy a közös konszolidált társasági adóalap többletkölségekkel járna mind a vállalkozások, mind a tagállamok számára. Így a tervezetet hiába támogatta erősen Franciaország és Németország, az elbukott.*⁷³ Ezt követően több évre feledésbe merült a kérdés, majd 2016-ban – éppen az állami támogatások jogán alapuló vizsgálatok kellős közepén – a Bizottság ismét elővette. Ezúttal azonban a Bizottság a közös konszolidált társasági adóalap kétlépcsős bevezetését tűzte ki célul: két irányelvjavaslatot dolgozott ki, melyek közül az egyik a közös alapra,⁷⁴ míg a másik a konszolidációra⁷⁵ vonatkozott. További változást jelent a korábbi javaslatához képest, hogy míg a nagyvállalatok számára kötelező lenne, addig a kisebb vállalkozások számára továbbra is csak opcionális maradna a szabályok alkalmazása. A Bizottságnak ezzel az volt a célja, hogy elősegítse a kisvállalkozások határon átnyúló gazdasági tevékenységeit és fellépjen a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben. Habár a Bizottság a lépéssel azt remélte, hogy – a narratívát megváltoztatva – megtöri a tagállamok ellenállását, ezúttal is csalódnia kellett: lényegében véve ugyanazok a tagállamok támogatták (Franciaország, Németország) és elleneztek (pl. Benelux államok, Írország, Magyarország) a bizottsági elképzeléseket, mint a 2011-es javaslat idején.⁷⁶ Ennek következtében a bizottsági elképzelésekből mind a mai napig nem született konkrét jogszabály,⁷⁷ noha a tagállamok 2021-ben is nyitottak voltak arra, hogy a tárgyalások tovább folytatódjanak ebben a kérdésben.⁷⁸ A közös konszolidált társasági adóalap kálváriáját jól szemlélteti Török László, aki szerint „a késedelem oka, hogy a tagállamok a módszer bevezetésében az adóztatás terén meglévő nemzeti önállóságuk erózióját látják”.⁷⁹

⁷¹ CHELYADINA i. m. 13–16.

⁷² Bulgária, Írország, Málta, Hollandia, Lengyelország, Románia, Szlovákia, Svédország és az Egyesült Királyság.

⁷³ Norbert HERZIG – Johannes KUHR: Direct taxation in the EU: The common corporate tax base as the next sub-step towards harmonization. *Wroclaw Review of Law, Administration & Economics*, vol 1., no. 2. (2013) 2–5.

⁷⁴ Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base. COM (2016) 685.

⁷⁵ Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). COM (2016) 683.

⁷⁶ BÉKÉS (2019) i. m. 46–48.; CHELYADINA i. m. 13–16.

⁷⁷ Tobias HENTZE – Samina SULTAN: New attempt to harmonise corporate taxation in the EU. *IW-Report*, 7/2023. 5. <https://tinyurl.com/yvwz5mr2>

⁷⁸ ECOFIN report to the European Council on tax issues. 9970/21 FISC 101 ECOFIN 610 CO EUR-PREP 24. 7. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9970-2021-INIT/en/pdf>

⁷⁹ TÖRÖK László: Társasági adó – új paradigmára van szükség! – I. Jövedelemadó versus hozzáadottérték-adó. *Competitio*, 2020/1–2. 13.

3.3. A média és az NGO-k aktivitása, mint (kezdeti) akadály

Az adóelkerülés és az adókijátszás fogalmi elhatárolásának nehézsége, valamint mindkét jelenségnek az állami költségvetésre gyakorolt negatív hatása miatt a média és a különböző NGO-k előszeretettel mossák össze a két fogalmat. A 2008-2009-es gazdasági válságot követő időszakban ez a felfogás megerősödött és *uralkodóvá* vált, mivel a média és az NGO-k úgy *érezkelték*, hogy a megszorító intézkedések miatt a közvélemény fogékonyabbá vált az üzeneteik befogadására. Éppen ezért a 2010-es években szinte folyamatosan jelentek meg sajtócikkek és jelentések a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatairól és az abból fakadó társadalmi-gazdasági kihívásokról. A fokozódott érdeklődést jól mutatja, hogy egy közelmúltban megjelent kutatásból, amely 6 újságot⁸⁰ vizsgált, kiderül, hogy csak ezek a sajtótermékek évi többszáz (2016-ban közel 900) cikkben foglalkoztak ezzel a témával 2012-2018 között. További érdekesség, hogy a cikkek elsősorban ugyan a kormányzati jogalkotási lépéseket vizsgálták, viszont a konkrét intézkedésekre alig tértek ki, illetve megoldási javaslattal sem álltak elő, ehelyett inkább az adott intézkedés politikai dinamikájára helyezték a fókuszot. Emellett rendszeresen beszámoltak a különböző NGO-k (pl. Oxfam, Tax Justice Network, ICIJ) által készített jelentésekről és az általuk felderített adóügyi botrányokról (pl. Offshore Leaks, LuxLeaks, Panama-akták, Paradicsom-iratok), valamint a legnagyobb multinacionális vállalatok (pl. Facebook, Amazon, Apple, Google) által folytatott adóelkerülési gyakorlatokról is. Összességében véve tehát a cikkek – erőteljes negatív hangvétel mellett – az adóelkerülés elleni tervezett intézkedések hosszútávú hatásai helyett az adóelkerülés negatív hatásaira helyezték a hangsúlyt.⁸¹ Ez nem tűnik véletlennek, mivel a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatait támadó cikkekkel, jelentésekkel nemcsak a közvélemény figyelmét lehet felhívni erre a problémára, hanem komoly reputációs kárt lehet okozni az érintett vállalatnak és azon keresztül bizonyos államoknak is, amelynek köszönhetően ez a stratégia hosszútávon – ahogy arra később majd kitérünk – akár nyomásgyakorló eszközként is funkcionálhat. Éppen ezért a média és az NGO-k tényfeltárásuk során nemcsak a legnagyobb multinacionális vállalatokra, hanem az azok adóelkerülési gyakorlatait „eltűrő” vagy akár támogató államokra (pl. Benelux, Írország) is fókuszáltak.⁸² Mindez komoly nyomás alá helyezte a multinacionális

⁸⁰ The Guardian, Financial Times, De Telegraaf, de Volkskrant, Financieele Dagblad, and Frankfurter Allgemeine Zeitung.

⁸¹ Jeroen LAMMERS: Has Public Opinion Moved the Political Needle on Corporate Tax Avoidance? *Tax Notes Federal*, vol. 173. (2021) 1229–1235.

⁸² Például a New York Times több cikkben foglalkozott a legnagyobb amerikai vállalatok által alkalmazott technikákról, a Tax Justice Network pedig egy több oldalas jelentésben bírálta a Google adózását az Egyesült Királyságban. Hasonló szellemben születtek cikkek, jelentések a multinacionális vállalatoknak kedvező adózási feltételeket biztosító országokkal kapcsolatban is pl. Benelux államok, Írország. Ezekkel kapcsolatban részletesen ld. Floyd NORRIS: The Corrosive Effect of Apple’s Tax Avoidance. *The New York Times*, May 23. 2013. <https://tinyurl.com/vuv65n22> ; Eric PFANNER: European Countries Seek More Taxes From U.S. Multinational Companies. *The New York Times*, Nov 18. 2012. <https://www.nytimes.com/2012/11/19/technology/19iht-tax19.html> ; Nick SHAXSON: Turning the spotlight on #GoogleTax: What would they have paid under a fairer tax system? Tax Justice Network, Leaked Documents Expose Global Companies’ Secret Tax Deals in Luxembourg. *International*

vállalatok jelentős részét: olyannyira, hogy egyes elemzők szerint már jobban féltek a közvélemény haragjától, mint a hatóságoktól. Ennek hátterében az áll, hogy a közvélemény sokkal érzékenyebben reagál az olyan hírekre, amelyek társadalmi szempontból elítélendők, mint amelyek társadalmilag hasznosak. Így amikor egy vállalat adóelkerülési gyakorlatairól sorra jelennek meg a sajtóban cikkek, akkor az rendkívül káros lehet a hírnevére. Különösen azoknak a vállalatoknak kell vigyázniuk, amelyeknél a profit nagymértékben függ a hírnévtől. Vagyis egy vállalat annak fényében dönt az adóelkerülési technikák alkalmazása mellett, ha az ebből fakadó előnyök meghaladják az esetleges reputációs károk költségét.⁸³ Ugyanakkor nemcsak a vállalatokat érheti reputációs kár: a különböző NGO-k által feltárt adóügyi botrányok (pl. Luxleaks, Offshore Leaks stb.) rávilágítanak arra, hogy számos ország a multinacionális vállalatoknak rendkívül kedvező adójogi környezetet biztosít, többek között feltételes adómegállapítások és más adókedvezmények formájában. A Luxleaks például igazolta, hogy az Európai Unióban is vannak olyan tagállamok, amelyek partnerek a multinacionális vállalatok adóelkerülésében. Ez pedig azzal jár, hogy a közvélemény szemében ezek az országok többé nem áldozatok, hanem a multinacionális vállalatok tettestársai.⁸⁴ Tehát fokozatosan elmosódik a határvonal az adóelkerülés és az adókijátszás között, hiszen morális szempontból mindkettő elítélendő és mindkét jelenség jelentős költségvetési bevételektől fosztja meg az államokat.⁸⁵ A média és a különböző NGO-k moralizáló felfogásának hátterében az áll, hogy a törvény elvileg mindenki számára lehetővé teszi az adóelkerülést, azonban ezzel a gyakorlatban csak kevesek tudnak élni.⁸⁶ Tulajdonképpen azt a kultúrát akarják megváltoztatni, amely eltűri az adóelkerülést. Ezt a felfogást tükrözi Sara Dillon gondolatmenete is, amikor úgy fogalmaz, hogy ma már nem az a legfontosabb kérdés, hogy a multinacionális vállalatok hogyan tudják ezt megvalósítani, hanem sokkal inkább az, hogy eddig a kormányok miért nem tettek érdemi lépéseket ennek felszámolására.⁸⁷ Ennek fényében nem meglepő, hogy a média és az aktivisták morális érvekkel arra törekszenek, hogy az adóelkerülést – vagy legalább annak bizonyos fajtáit – az adókijátszás fogalmával összemossák, szembemelve régóta létező jogi elvekkel. A „megvádolt” multinacionális vállalatok ugyanakkor *éppen* ezekre hivatkoznak, amikor védekeznek: a jog keretein belül maradtak, eleget tettek a jog szerinti adófizetési kötelezettségüknek,

Consortium of Investigative Journalists, November 5, 2014. <https://tinyurl.com/2939nbvc> ; Tove Maria RYDING: Tax ‘sweetheart deals’ between multinationals and EU countries at record high. ??? <https://tinyurl.com/4jzacyef> ; Stiglitz ‘bad neighbour’ tax haven comments latest blow to State’s reputation. *The Irish Times*, Sep 21 2019. <https://tinyurl.com/3mtxj4t3> ; The Netherlands: a Tax Haven, Continuing its Contribution to the Corporate Tax Race to the Bottom. *Oxfam Novib Policy Report*, ??? <https://tinyurl.com/2f3cdtdk>

⁸³ FISHER i. m. 354–355.

⁸⁴ AANOR ROLAND – INDRÁ RÖMGENS: Policy Change in Times of Politicization: The Case of Corporate Taxation in the European Union. *Journal of Common Market Studies*, vol. 60., no. 2. (2022) 361–362.

⁸⁵ ARNOLD–WILSON i. m. 12.; ALLISON CHRISTIANS: Avoidance, Evasion, and Taxpayer Morality. *Journal of Law & Policy*, vol. 44., no. 39. (2014) 39.

⁸⁶ BARKER i. m. 239–240.

⁸⁷ Erről részletesen ld. SARA DILLON: Tax Avoidance, Revenue Starvation and the Age of the Multinational Corporation. *Legal Studies Research Paper Series, Research Paper 16–18*. December 13, 2016. 275–327.

a részvényesek érdeke kötelezi őket a költségek csökkentésére stb. Az a sajtóságos helyzet áll tehát elő, hogy morális érvekre támaszkodva kritizálnak egy egyébként jogszerű tevékenységet. Ezt a dilemmát legtöbbször úgy próbálják feloldani, hogy az adóelkerülés bizonyos alkategóriáit visszaélészerűnek minősítik, mivel az a jogalkotói szándékkal ellentétes. Ezzel viszont gyakorlatilag átveszik a jogalkotó szerepét arra hivatkozva, hogy az általa megalkotott törvényi keretek nem megfelelően szabályozzák a kérdést.⁸⁸ Allison Christians szerint ez a folyamat azzal fenyeget, hogy hosszútávon megnehezül egy koherens adópolitika kialakítása, mivel társadalmi nyomásgyakorlással kívánják meghatározott irányba terelni egy adott ország adópolitikáját. Ehelyett az adópolitika kereteit a jogszabályoknak kell kijelölniük, amely természetesen nem jelenti azt, hogy a közvéleményt ki kell rekeszteni a politikai diskurzusból: a közvélemény kifejezetten alkalmas lehet arra, hogy kikényszerítse a transzparens jogalkotást és ezzel hozzájáruljon egy igazságosabb adórendszer kialakulásához.⁸⁹ Ehhez a gondolatmenethez csatlakozik az Arnold–Wilson szerzőpáros is, akik hangsúlyozzák, hogy félrevezető az adóelkerülés és az adókijátszás fogalmának morális szempontból való összemossa, mivel az adókötelezettséget törvény állapítja meg és senki sem kötelezhető arra, hogy több adót fizessen, mint amennyit a törvény előír.⁹⁰ A kontinentális és a *common law* jogrendszerekben egyaránt megtalálható az az elv, hogy minden adózónak – a törvény keretei között – joga van úgy rendezni az adóügyeit, hogy csökkentse a fizetendő adó mennyiségét.⁹¹ A fenti érveléssel alapvetően egyetértünk, ugyanakkor azt is meg kell jegyeznünk, hogy a morális szempontok hangsúlyozásával a média és az aktivisták hosszútávon olyan nyomást gyakorolhatnak a multinacionális vállalatokra, illetve a preferenciális adórezsimeket működtető államokra, hogy azok kénytelenek lesznek végül megváltoztatni a politikájukat. Ebből kifolyólag tevékenységük inkább csak rövid távon képez akadályt, hosszabb távon akár elő is segíthetik az adóelkerülés elleni jogalkotást.

4. A média és az NGO-k aktivitása hosszútávon az adóelkerülés elleni nemzetközi és uniós jogalkotás katalizátoraként működik

A média és az NGO-k aktivitása azonban inkább csak kezdetben jelenthet akadályt. hiszen a folyamatos nyomásgyakorlásuk hosszútávon hozzájárulhat ahhoz, hogy az államok ellenállása mind uniós, mind nemzetközi szinten megtörjön és a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szembeni jogszabályok megszülethessenek.

Az elmúlt években éppen ez igazolódott be: a nemzetközi és uniós intézmények a közvélemény nyomását is kihasználva érdemi lépéseket tettek a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben. Ebben a médiának és a NGO-knak orszlánrészük volt, hiszen nemcsak külső nyomásgyakorlást (pl. cikkek, jelentések,

⁸⁸ CHRISTIANS i. m. 46–52.

⁸⁹ CHRISTIANS i. m. 39–41.

⁹⁰ ARNOLD–WILSON i. m. 12–13.

⁹¹ Ennek kapcsán lásd például: CIR v. Duke of Westminster [1936]A.C. 1; 19 TC 490.; Kúria Kfv.I.35.173/2011/5. számú ítélete; 17/2019. (V. 30.) AB határozat, 83. pont; Helvering v. Gregory, 69 F.2d 809, 810 (2d Cir. 1934).

tanulmányok) fejtettek ki, hanem számosan közülük aktív kapcsolatban voltak a döntéshozókkal is. Például a Bizottság Versenyjogi Főigazgatóságán dolgozó magas rangú tisztviselőket még a sajtóban való megjelenés előtt tájékoztatták a kirobbanni készülő adóügyi botrányokról, akik viszont hasznos anyagokkal látták el az újságírókat.⁹² Az aktivisták és az NGO-k befolyásukat több tényezőnek köszönhették: tagság szakértői csoportokban, közmeghallgatásokon való aktív részvétel és az adózással kapcsolatos kutatási kapacitás megerősödése. E tekintetben érdemes megemlíteni a Eurodad tagságát a Joint Transfer Pricing Forum-ban,⁹³ vagy az Oxfam és a Tax Justice Network tagságát a *Platform for Tax Good Governance*-ben.⁹⁴ Szintén az erős befolyásolási képességet jelzi az a tény, hogy a Bizottság által 2015-ben szervezett, a társasági adózás transzparenciájáról tartott közmeghallgatáson a 422 hozzászólásból 48 érkezett NGO-tól.⁹⁵ *Végezetül ugyancsak fontos kiemelni, hogy míg a 2000-es évek közepén az uniós társasági adózás napirendjét elsősorban a Bizottsághoz közel álló szakértői és üzleti csoportok határozták meg, addig a 2010-es évek közepére az erőviszonyok jelentősen megváltoztak: egyre inkább megjelent a különböző, jelentős szakértői állománnyal rendelkező NGO-k álláspontja.* Habár ez utóbbi nem jelenti az üzleti csoportok háttérbe szorulását, jól mutatja, hogy a 2010-es évek közepén e csoportok korábbi egyeduralma megszűnőben volt.⁹⁶

Az uniós intézmények pedig igyekeztek ezeket a hangokat is becsatornázva keresztül vinni azokat az elképzeléseiket, amelyeket a korábbi években a tagállamok rendre megakadályoztak. E folyamatban kifejezett aktív volt az Európai Parlament, amely több, a társasági adózás egyes aspektusaival foglalkozó különbizottságot is felállított. Ezek közül az első a TAXE 1 volt, melyet a LuxLeaks botrány után állítottak fel és a tagállamok által kibocsátott feltételes adómegállapítások uniós joggal való összeegyeztethetőségét vizsgálja. Ezt később további különbizottságok (TAXE 2, PANA és TAX3) követték, majd 2020 szeptemberében megkezdte a munkáját az *adóügyekkel foglalkozó albizottság* (FISC) is. Ezek a lépések lehetővé tették az Európai Parlament számára, hogy a Bizottságra és Tanácsra egyaránt fokozza a nyomást, előbbivel gyakran szövetséget is alkotva a tagállami ellenállás megtörésére.⁹⁷ A Bizottság – érzékelve a közhangulat megváltozását – a korábbi piaci alapú megközelítés helyett a tisztességes adóztatással kapcsolatos alapelvek beépítésére törekedett az uniós adójog területén.⁹⁸ Ennek keretében indította meg az állami támogatások jogára támaszkodó vizsgálá-

⁹² ROLAND–RÖMGENS i. m. 362.

⁹³ Transzferárzási kérdésben segíti és tanácsokkal látja el a Bizottságot.

⁹⁴ A Bizottság 2012-es Akcióterve keretében állították fel, melynek feladata, hogy segítse a Bizottságot olyan kezdeményezések kidolgozásában, amelyek a jó adóügyi kormányzást népszerűsítik harmadik országokban, fellépnek az agresszív adótervezéssel szemben és azonosítják, illetve kezelik a kettős adóztatásból fakadó kihívásokat.

⁹⁵ Public consultation on further corporate tax transparency. Online Public Consultation. *European Commission*, 17.06. to 09.09.2015. <https://tinyurl.com/mtwww7z9>

⁹⁶ ROLAND–RÖMGENS i. m. 361–364.

⁹⁷ Ezzel kapcsolatban lásd részletesen: ROLAND–RÖMGENS i. m. 366–368.; BÉKÉS (2019) i. m. 247–248.

⁹⁸ Ezzel kapcsolatos részletesen lásd: Alice PIRLOT: The Vagueness of Tax Fairness: A Discursive Analysis of the Commission's 'Fair Tax Agenda'. *Intertax*, vol. 48., no. 4. (2020) 402–415.

taít a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben, amellyel komoly nyomást tudott helyezni az adóelkerülési gyakorlatait leginkább megtűrő, illetve elősegítő tagállamokra (Benelux államok, Írország). Szintén ezt a célt szolgálták az európai szemeszter kapcsán kiadott, ún. agresszív adótervezési indikátorokkal kapcsolatos jelentései, melyekből kiderült, hogy több tagállamban is agresszív adótervezési struktúrákat alkalmaznak a multinacionális vállalatok.⁹⁹ Habár a Bizottságnak a közös konszolidált társasági adóalap bevezetése tekintetében továbbra sem sikerült áttörést elérni, a 2010-es évek második felétől kezdve több sikert is elkönyvelhetett. Egyrészt 2016-ban elfogadták az ATAD irányelvet¹⁰⁰ Bizottság adóelkerülés visszaszorítását célzó csomagterve (*Anti Tax Avoidance Package*¹⁰¹) részeként. Az irányelv célja a belső piacon történő adóalap-erózió és a belső piacról kifelé irányuló nyereségátcsoportosítás megakadályozása.¹⁰² Másrészt az OECD kereteiben megszületett globális minimumadó¹⁰³ uniós jogba történő átültetésére már 2021 végén megjelent a bizottsági javaslat, azonban csak 2022. december 12-én tudtak az uniós tagállamok elvi megállapodásra jutni annak elfogadásáról. Ennek hátterében az állt, hogy az Európai Unióban több tagállam (pl. Írország, Magyarország) is alacsony társasági adókulcsokat alkalmaz és attól tartottak, hogy elveszítik a versenyképességüket és kevésbé lesznek vonzóak a külföldi befektetők számára. Továbbá azt is sérelmezték, hogy a globális minimumadó bevezetése korlátozná az adópolitikájukat, hiszen lényegében véve a társasági adókulcsuk emelésére kényszerítené őket: hiába alkalmaznának alacsonyabb adókulcsokat, a különbözetet más államok úgyis beszednék. E tekintetben Magyarország kifejezetten szkeptikus volt a globális minimumadóval kapcsolatban (pl. csökkenti a magyar adórendszer szuverenitását és versenyhátrányba hozza az Európai Uniót, munkahelyek százezreit sodorná veszélybe stb.) és szükség esetén kész volt vétót is emelni az uniós implementációval szemben. Ugyanakkor a magyar kormány fokozatosan – köszönhe-

⁹⁹ Ezzel kapcsolatban részletesen lásd: *2019 European Semester: Country-Specific Recommendations*. European Commission 5 June 2019. <https://tinyurl.com/4acwxy8e>

¹⁰⁰ A Tanács 2016/1164/EU irányelve (2016. július 12.) a belső piac működését közvetlenül érintő adókielkerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról. HL L 193, 2016.7.19., 1–14. o.

¹⁰¹ Az Adóelkerülés elleni csomagot ismerteti: Békés (2019) i. m. 242–245.

¹⁰² Az irányelvet és annak magyarországi implementációját részletesen ismerteti: Békés (2019) i. m. 76–87.

¹⁰³ Globális minimumadó bevezetésére vonatkozó uniós irányelv hátterében az az OECD által Franciaország és Németország kezdeményezésére még 2019-ben megindult kezdeményezés áll, amely egy globális minimumadó-szabályozás (GloBE) keretrendszerének kidolgozását irányozta elő a digitális gazdaság adóztatásáról szóló javaslatának második pilléréként. A kezdeményezéshez 2021 nyarán 130 ország fejezte ki csatlakozási szándékát, Magyarország 2021 októberében csatlakozott. A javaslat értelmében, ha egy 750 millió euró feletti konszolidált árbevételű multinacionális vállalatcsoport leányvállalatainak adóterhelése egy adott országban nem éri el a minimumadó mértékét (a 15%-os effektív adóterhelést), akkor az adókülönbözetet szükségszerűen be kellene szedni az anyavállalat országában az anyavállalattól. A szabályozás az eredeti tervek szerint az OECD országokban lévő leányvállalatok esetében 2023. január 1-én, míg a harmadik országokban 2024-ben léptek volna hatályba. Az Európai Unió – kifejezetten a legnagyobb tagállamok – kezdetektől fogva törekedett arra, hogy már 2023-ban bevezesse a globális minimumadót. Az OECD szabályozásról részletesen ld. *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules*. Paris, OECD Publishing, 2022. <https://tinyurl.com/bdntsckj>

tően a külső nyomásgyakorlásnak is – azt a stratégiát követte, hogy elérje, hogy minél több hazai adónemet (pl. iparüzési adó) be lehessen számítani az effektív adóterhelésbe, elkerülve ezzel a tényleges adóemelést. Ez a stratégia sikeres volt, hiszen sikerült elérni azt, hogy a helyi iparüzési adó is beszámításra kerüljön a globális minimumadóba.¹⁰⁴ *Érdekesség, hogy Lengyelország – noha a lengyel társasági adó 19%-os és meghaladja a globális minimumadó mértékét*¹⁰⁵ – is élt a vétó eszközével arra hivatkozva, hogy az OECD keretében még 2021 októberében megszületett kétpilléres, globális adóügyi megállapodás¹⁰⁶ elemeit teljes egészében be kell vezetni. Azonban az első pillírrre vonatkozó részletszabályok még nem kerültek kidolgozásra, így az irányelvbe nem lehetett belefoglalni a két pillér között létező jogilag kötelező kapcsolatot, a politikai deklaráció viszont nem győzte meg a lengyel kormányt. Nem hivatalosan ugyanakkor a globális minimumadóval szembeni lengyel ellenállás hátterében *ténylegesen* a jogállamisági indokok és a bírói függetlenség megsértésére hivatkozva a Bizottság által visszatartott uniós pénzek álltak.¹⁰⁷ Utóbbi feltételezést az is alátámasztotta, hogy amikor 2022 júniusában a lengyel helyreállítási tervet a Bizottság jóváhagyta, akkor Lengyelország elállt a vétótól, azonban decemberben Lengyelország ismét visszatért a vétó alkalmazásához, egyesek szerint azért, mert hiába hagyták jóvá a lengyel helyreállítási tervet, azóta sem történt abból kifizetés. Ezúttal viszont ez nem tartott sokáig, így a magyar után a lengyel vétó jelentette fenyegetés is elhárult.¹⁰⁸ Ezt követően pedig viszonylag hamar, már 2022. december 14-én el is fogadták az irányelvet.¹⁰⁹ A szabályozás célja tehát, hogy ha egy 750 millió euró feletti konszolidált árbevételű multinacionális vállalatcsoport leányvállalatainak adóterhelése egy adott tagállamban nem éri el a minimumadó mértékét (a 15%-os effektív adóterhelést), akkor az adókülönbötetet szükségszerűen be kell szedni az anyavállalat országában az anyavállalattól.¹¹⁰ Összességében véve tehát a 2010-es évek elejei patthelyzethez képest – a média és az NGO-k nyomásgyakorlásának köszönhetően is – jelentős előrelépésre került sor a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlataival szemben a jogalkotás területén.

¹⁰⁴ A globális minimumadó kapcsán alkalmazott magyar stratégiáról részletesen lásd: WÁGNER Tamás Zoltán: Globális minimumadó: Ellenállni vagy alkalmazkodni? *Pázmány Law Working Papers*, 2023/03. <https://www.plwp.eu/evfolyamok/2023/279-2023-03> .

¹⁰⁵ Sean BRAY: Corporate Income Tax Rates in Europe. *Tax Foundation*, February 22, 2022. <https://taxfoundation.org/data/all/eu/corporate-tax-rates-europe-2022/>

¹⁰⁶ OECD: Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. 2021. október 8. <https://tinyurl.com/u2h2yjd8>

¹⁰⁷ Ezzel kapcsolatban lásd: János ALLENBACH-AMMANN: Poland blocks EU directive to implement global corporate tax deal. *Euractiv*, 6th April, 2022. <https://tinyurl.com/54knv6cf> ; Bjarke SMITH-MEYER: Poland vetoes EU tax reform again, dismisses ulterior motives. *Politico*, April 5, 2022. <https://tinyurl.com/yrx4khzx>

¹⁰⁸ János ALLENBACH-AMMANN: Poland lifts its last-minute veto threat on EU minimum tax directive. *Euractiv*, 15th December, 2022. <https://tinyurl.com/mxjpbsru>

¹⁰⁹ 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. HL L 328., 2022.12.22., 1–58. o.

¹¹⁰ A globális minimumadó uniós implementációjáról részletesen ld. VAD Viktória Zsuzsanna: A globális minimumadó bevezetése az Európai Unióban. *Iustum Aequum Salutare*, 2022/4. 149–160.

5. Következtetések

A 2008-2009-es gazdasági válságot követően egyre inkább megnőtt az igény nemzetközi és uniós szinten egyaránt a multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatai elleni fellépés iránt, hiszen e technikák alkalmazása miatt az országok komoly adóbevételektől estek el. A 2010-es évek elején azonban több tényező is nehezítette a sikeres fellépést, melyek közül a legnagyobb kihívást az adóparadicsomokra vonatkozó általános definíció hiánya és az adópolitika területén meglévő egyhangúság követelménye jelentette, amelynek értelmében egyetlen tagállam is képes megakasztani az uniós jogalkotást. Ennek következtében ezekben az években több kudarc is megfigyelhető nemzetközi (pl. adóparadicsomi listák), illetve uniós (pl. *közös konszolidált társasági adóalap*) téren, amely azt mutatta, hogy az egyes országok vagy országcsoportok érdekei könnyen felül tudják írni az elvi egyetértést. Ebben az időszakban ráadásul a média és az NGO-k aktivitása szintén akadályként jelentkezett, hiszen az adóelkerülés és az adókijátszás morális szempontból történő összemosisásával megnehezítették a jogalkotást egy olyan kérdésben, ahol – a multinacionális vállalatok által kifejlesztett változatos technikák miatt – egyébként sem könnyű az egyes adózói magatartásformák elhatárolása. Később azonban éppen ők lettek a katalizátorai a folyamatoknak, amely annak köszönhető, hogy nemcsak külső nyomásgyakorlóként (pl. cikkek, jelentések formájában) jelentek meg, hanem aktív kapcsolatot alakítottak ki a nemzetközi és uniós intézményekkel. Ez végül odavezetett, hogy fokozatosan megtört az államok ellenállása, amely több jogszabály elfogadását eredményezte nemzetközi (globális minimumadó) és uniós (pl. ATAD irányelv) szintéren. Mindezek fényében azt mondhatjuk, hogy habár – az elvi egyetértés dacára – jelentős akadályok tornyosultak a sikeres fellépés előtt még a 2010-es évek első felében is, a 2010-es évek második felére ezeket sikerült fokozatosan meghaladni.