

BAKSA DÓRA ÉVA,
BRAUN LUCA ANNA,
ÉBERHARDT BÁLINT,
HAJZER LÁSZLÓ MIKLÓS,
KRISZTIÁN ALEXANDRA,
NÉMETH OLÍVIA,
RIGÓ ISTVÁN,
SCHUBERT MARC,
ZSINGOR ANDRÁS



JOGHALLGATÓK

EÖTVÖS LORÁND TUDOMÁNYEGYETEM ÁLLAM- ÉS JOGTUDOMÁNYI KAR

Nemzetközi adójogi csereszeminárium – Adópolitika az átalakuló világban¹

1. A szeminárium résztvevői és témái

A kilencedik nemzetközi adójogi csereszemináriumot a Ferrarai Egyetem (UNIFE) Jogi Kara szervezte 2017. április 26-29. között két teljes munkanappal.² A résztvevők köre alapvetően a korábbi évek gyakorlata szerint alakult. Az idei esemény főszervezője *Professzor Marco Gregg* (a fogadó intézmény Pénzügyi Jogi Tanszékének vezetője) volt. A házigazdát képviselte továbbá *Francesca Amaddeo* és mintegy

tizenöt joghallgató. A körülbelül tíz hallgatóból álló német delegációt *Professzor Ekkehart Reimer* (Heidelberg) vezette. *Professzor Penelope Tuck* (University of Birmingham) is jelen volt és közreműködött a csereszeminárium lefolytatásában. Az ELTE Állam- és Jogtudományi Karának csapata kilenc joghallgatóval, *Szatmári Zsolt* megbízott oktatóval és három oktatóval érkezett Olaszországba. Jelen cikk társszerzőit, mint a magyar delegáció tagjait *Darák Péter*, a Kúria elnöke, a Pénzügyi Jogi Tanszék adjunktusa, *Simon István*, a Pénzügyi Jogi Tanszék vezetője és *Kecső Gábor*, a Pénzügyi Jogi Tanszék adjunktusa kísérte el.

¹ A nemzetközi adójogi csereszemináriumon való magyar részvétel az Igazságügyi Minisztérium jogszékeszervezési színvonalának emelését célzó oktatásfejlesztési és kutatási programja támogatásával valósult meg. A szemlélet szerkesztette *Kecső Gábor*, lektorálta *Simon István*.

² A korábbi nyolc év csereszemináriumairól az összefoglalók olvashatók az Új Magyar Közigazgatás, illetve a Themis hasábjain. 2009, Budapest: *Kecső Gábor: Nemzetközi összehasonlító adójogi szeminárium*, Új Magyar Közigazgatás 2009/6–7. szám 93–95. old.; 2010, Heidelberg: *Kecső Gábor: Szemle – Nemzetközi összehasonlító adójogi szeminárium a családi adózás témájában*, Új Magyar Közigazgatás 2010/9–10. szám 74–81. old.; 2011, Ferrara: *Kecső Gábor: Szemle – Nemzetközi összehasonlító adójogi konferencia: Adópolitika a gazdasági válság és az egyenlőtlenségek növekedése idején*, Új Magyar Közigazgatás 2011/12. szám 54–61. old.; 2012, Budapest: *Kecső Gábor: Szemle – Nemzetközi adójogi konferencia: A fiskális politika egyes kérdései gazdasági válság idején*, Új Magyar Közigazgatás 2012/12. szám 74–83. old.; 2013, Heidelberg: *Varga Bernadett: A nemzetközi adóegyezmények tárgyalásának modellezése – Szemle nemzetközi adójogi konferenciáról*, Themis, 2015. december, 282–295. old.; 2014, Ferrara: *Rácz Dániel – Szatmári Zsolt – Varga Bernadett: Az adóalap erőzítőjének és a nyereség áthelyezésének problémája korunkban – Szemle nemzetközi adójogi konferenciáról*, 296+306. old.; 2015, Budapest: *Barta Péter – Gázsó Gábor – Hajdú Viktor – Juhász Kitti Katalin – Juhász Imre – Kovács Kinga – Szkiba Tamás: Nemzetközi adójogi csereszeminárium a határon átnyúló adományozás és a közösségi általános forgalmi adó ügyletek témájában*, Új Magyar Közigazgatás 2015/4. szám 109–114. old.; 2016, Heidelberg: *Garamvári Flóra – Kálmán Bence – Kuslits Katalin – Pszilosz Regina – Turza Dalma – Vizler Kitti: Nemzetközi adójogi csereszeminárium az adókönyvtések formájában nyújtott állami támogatások korlátairól*, Új Magyar Közigazgatás 2016. októberi különszám, 109–115. old.

A hagyományoknak megfelelően *Prof. Stephen Cohen* (Georgetown, Washington D.C.) ebben az évben is megtisztelte jelenlétével a csereszemináriumot, valamint megtartotta a nyitó előadást április 27-én, amelyben Picketty adatbázisára³ támaszkodva szemléltette a vagyoni és jövedelmi egyenlőtlenséget az Amerikai Egyesült Államokban, valamint kitért az egyenlőtlenség káros társadalmi következményeire és arra is, hogy az adójogi szabályozás miként hívható segítségül a probléma kezeléséhez. *Prof. Penelope Tuck* mindezeket az Egyesült Királyság szempontjából vázolta fel.

A két professzort követően még az első napon olasz, német és magyar megközelítésben tartottak előadásokat az egyenlőtlenséggel és az erre reflektáló adópolitikával kapcsolatos tapasztalatokról a résztvevők. A napirendet az este mozgalmasabbá, hogy délután a résztvevők egy kerekasztal beszélgetés keretében tárgyalták meg a korábban elhangzott előadások tanulságait és foglalták össze a nap tapasztalatait. Az első nap késő délutánján az adóelkerülés korlátozására törekvő szabályozás állt a vizsgálgóds középontjában. Az Egyesült Királyságban a közelmúltban jogszabályba iktatott Diver-

³ THOMAS PICKETTY: *Data on Income and Wealth from „Capital in the 21st Century”*, Harvard University Press 2014, (<https://www.quandl.com/data/PIKETTY-Thomas-Piketty>)

ted Profits Tax (a továbbiakban: DPT), valamint a Trump adminisztráció által bevezetni javasolt Destination Based Cashflow Tax (a továbbiakban: DBCT) elemzése is a témák között szerepelt. A szemlében mindkét adónemet felvázoljuk a 3., illetve a 4. pontban.

A második napon több előadás a BEPS egyes pontjaira tért ki, amelyek nemzetközi szinten megoldást kínálnak ugyanarra a problémakörre, amelyeket a DPT és DBCT nemzeti szinten próbálnak megoldani. Ez tulajdonképpen az, hogy a termékek, illetve szolgáltatásaik fogyasztásából származó nyereség után a multinacionális vállalatok nem abban az államban fizetnek jövedelemadót, amelynek piacán a nyereséget elérik, azaz ahol a fogyasztók élnek, hanem máshol (jellemzően alacsony adókulccsal rendelkező államokban), vagy sehhol. A kis- és középvállalkozások (a továbbiakban: KKV) uniós szabályozásának a bemutatása is sorra került a második napon. Ezt követően a német, az olasz és a magyar adórendszer konvergenciáját vizsgálták a csereszeminárium tagjai a BEPS és az uniós jog tükrében. Minden delegáció bemutatta nemzeti tapasztalatait a kérdéskörrel kapcsolatban. A konferencia egy kerekasztal beszélgetéssel zárult április 28-án.

A továbbiakban a magyar csapat előadásában elhangzottak lényegét foglaljuk össze.

2. Jövedelmi és vagyoni egyenlőtlenségek a társadalomban

Braun Anna Luca, Hajzer László Mikós, Németh Olívia és Rigó István előadást tartott Taxation, Inequalities and redistribution of Wealth címmel, amelyben felvázolták a magyar jövedelmi- és vagyoni egyenlőtlenségeket és az adórendszer jellemzőit. Különböző statisztikai adatok elemzését követően voltak le következtetéseket azzal kapcsolatban, hogy a jelenlegi adórendszer milyen módon és irányban képes befolyásolni a vagyoni és jövedelmi viszonyokat hazánkban.

A 2010–2015-ös időszakra vonatkozó magyarországi statisztikákból kiolvasható irány egyértelmű: amíg a munkajövedelmek a középső jövedelmi decilisekhez tartozó háztartásokban emelkedtek a legnagyobb, addig a szociális juttatások – így például az öregségi és családi juttatások – növekedése annál nagyobb mértékű volt minél magasabb jövedelmi helyzetből indult egy család.⁴ Fontos megjegyezni, hogy amennyiben kitart, e folyamat hosszú távon aggasztó kérdéseket vehet fel, ugyanakkor a jövedelmi és vagyoni egyenlőtlenségekre vonatkozó magyar mérőszámok még mindig alacsonyabbak az OECD országok átlagánál.⁵ Az előadás első részét azzal a megállapítással zárták az előadók, hogy hazánkban egyleg aktuálisabb probléma a háztartások relatív jövedelmi szegénysége, mint egyenlőtlensége. A szegénységi mutatókból ugyanis a 28 uniós tagállamból csak Bulgária és Románia produkált rosszabb eredményeket 2016-ban, és a

magyar éves nettó 4500 eurós medián háztartási jövedelem jócskán elmarad az EU átlagának 16.000 eurójától.⁶

A statisztikákat követően a jelenlegi adórendszer elemzésére került sor a válságot követő, 2010-es reform következtében bevezetett változásokra összpontosítva, különös tekintettel a személyi jövedelemadóra, az egyes különadókra és az általános forgalmi adóra (a továbbiakban: áfa). A személyi jövedelemadó tekintetében az előadók megvizsgálták a jelenlegi egykulcsos, alacsony (15%-os) adómértéket alkalmazó adónemet, illetve ehhez kapcsolódóan a költségvetési bevételek és kompenzálására szolgáló különadók rendszerét. A vizsgálatot követően arra jutottak, hogy az egykulcsos személyi jövedelemadó és a jelentős családi adókedvezmény bevezetése kedvezőbben érinti a nagycsaládosokat, illetve a középső-felső jövedelmi decilisekbe tartozó háztartásokat, mint a társadalom alsó rétegéhez tartozókat.⁷ A konferencián táblázatok segítségével került bemutatásra, hogy a családi adókedvezmény milyen mértékben képes hatni az egyes háztartásoknál maradó, fogyasztásra elköltethető jövedelem mértékére. Az előadók az adójóváírás eltörlését kedvezőtlen döntésnek tartották tekintettel arra, hogy a legalacsonyabb jövedelmi szinthez tartozókat érinti hátrányosan, ők – ha a bérkompenzáció miatt nem is vesztek – nem nyertek az adóreformmal. A bérkompenzáció esetleges elmaradása esetén viszont egyértelműen a változás vesztesei. A többkulcsos adó eltörlése ugyanakkor kedvező döntés volt, hiszen a 7. decilisig⁸ egy magasabb adókulcs alkalmazása gyakorlatilag a megélhetés szélére sodorná az ide vagy az alsóbb szintekbe tartozókat.

Az egyenlőtlenségek szempontjából a különadók bevezetése a költségvetési bevételek kiesésének ellensúlyozása érdekében kedvező döntésként értékelhető, hiszen az előadók álláspontja szerint a lakosságot nem lehet tovább terhelni, míg a költségvetésből kieső bevételek pótlására megfelelő opció lehet a fogyasztásból nyereséget realizáló nagyvállalatok adóztatása. A különadók nagy része átmeneti jelleggel került bevezetésre a válságot követően, azonban jelenlétük – néhány kivételtől eltekintve – állandósult az adórendszerben. 2015-re a különadókból származó bevételek már a bevételek 4,87%-át tették ki, ami azt jelenti, hogy a különadókból származó összes bevétel elérte a társasági adóból származó bevételt.⁹

Az előadók elemezték a központi költségvetés bevételi rendszere az egyes adónemek tekintetében, amelynek eredményeként megállapításra került, hogy Magyarországon a legnagyobb bevételt a fogyasztási adók jelentik.¹⁰ Az Európai Unió harmonizált áfa rendszerében általánosan megfigyelhető tendencia, hogy a tagállamok a standard rátát magasán

⁶ Eurostat data, <http://ec.europa.eu/eurostat/web/gdp-and-beyond/quality-of-life/median-income>

⁷ A Központi Statisztikai Hivatal adatai: https://www.ksh.hu/docs/hun/xstadat/xstadat_eves/i_zhc014a.html

⁸ A Központi Statisztikai Hivatal adatai szerint 2015-ben a nettó jövedelem a 6. decilisben 1 079 045 Ft, a 7. decilisben 1 224 858 Ft, a 8. decilisben 1 409 529 Ft volt.

https://www.ksh.hu/docs/hun/xstadat/xstadat_eves/i_zhc014a.html

⁹ SIKLÓS MÁRTA – MLADONYICZKI BALÁZS: *Különadók szerepe az adózásban* – Tanulmány, 2016. március, https://www.leitnerleitner.com/hungary/hu/publication/2016/kulonadok_tanulmany_2016.pdf, 8–11. old.

¹⁰ A Központi Statisztikai Hivatal adatai: http://www.ksh.hu/docs/hun/xstadat/xstadat_evkozi/e_qse006h.html

⁴ A Központi Statisztikai Hivatal adatai, https://www.ksh.hu/docs/hun/xstadat/xstadat_eves/i_zhc014a.html

⁵ OECD data, <https://data.oecd.org/inequality/income-inequality.htm>

tartják, ez az uniós átlag jelenleg meghaladja a 21%-ot.¹¹ A fogyasztási adókkal, azon belül is az általános forgalmi adókkal szemben gyakran hangoztatott kritika, hogy az alacsonyabb decilisekbe tartozó háztartásokat súlyosan érinti a magas, 27%-os kulcs, mivel ezek a családok a jövedelmüket fogyasztásra költik el. Újabban az adópolitika a kedvezményes kulcsok (18%, 5%) alkalmazásával igyekszik csökkenteni az áfa terheit, ugyanakkor ennek lehetősége korlátozott, mert a kedvezményes adómértékek kialakításánál követni kell a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv rendelkezéseit, hiszen kötött, hogy a kedvezményes adómérték nem lehet kevesebb 5%-nál, továbbá tételes felsorolás¹² vonatkozik arra, hogy mely kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni a kedvezményeket.

Az előadók vizsgálódása kiterjedt a feketegazdaság jelenlegére is. Az államháztartás bevételeinek növelése érdekében az elmúlt évtizedben számos adópolitikai reformintézkedés született a feketegazdaság felszámolása érdekében. Többek között bevezetésre került az Elektronikus Közútiáruforgalom-ellenőrző Rendszer, az elektronikus pénztárgép, egykulcsossá vált a személyi jövedelemadó, valamint adózók adminisztrációs terheit csökkentő adózási lehetőségek jelentek meg (pl.: kisadózó vállalkozások tételes adója, kisvállalati adó). A gazdaság kihéberítését célzó intézkedések eredményeként a feketegazdaság mértéke tizedével csökkent,¹³ így az államháztartás finanszírozásába szélesebb kört tud bevonnai az állam, az eddigi terhek növelése helyett.

3. Az amerikai társasági adó és a DBCT

Éberhardt Bálint az amerikai a társasági adóról, azon belül is az Amerikai Egyesült Államok társasági adórendszerének történetéről és egyes jellegzetességeiről beszélt. Rávilágított arra, hogy milyen okok játszanak szerepet az amerikai reformtörekvésekben, amelyek az elmúlt években egyre inkább erősödnek.

Az Amerikai Egyesült Államokban az Alkotmány 16. módosítása tette lehetővé a szövetségi jövedelemadóztatás mai formáinak kialakítását. A módosítást 1913. február 3-án fogadták el.¹⁴ Jelenleg a társasági adó az Egyesült Államokban több kulcsos. 50 000 dolláros éves adóalapig (~14 millió forint) 15%, majd innentől progresszíven növekszik, a legmagasabb kulcs 35%, amelyet a 10 000 000 dollárnál nagyobb (~2.8 milliárd forint) adóalappal rendelkező cégeknek kell fizetniük. Mivel azonban kevés olyan cég működik az Egyesült Államokban, amelynek adóalapja eléri az 50 000 dollárt, lényegében a legtöbb társaság 15%-os adókulccsal adózik.

Ezen adónem kis mértékben járul hozzá az amerikai költségvetési kiadások fedezéséhez. A 2000-es évek eleje óta nagyjából 150-300 milliárd dollárt tett ki, és átlagosan a bevételek 14%-át jelentette.¹⁵

Az elmúlt 20 évben az amerikai adórendszerben több agasztó tendencia jelentkezett, amelyek közül az egyik legfontosabb az adóelkerülés mértékének jelentős növekedése. 2017 első negyedévében megjelent Institute on Taxation and Economic Policy (a továbbiakban: ITEP) által készített jelentés, amely 2008 és 2015 között a Fortune 500 listán lévő vállalatok közül azokat vizsgálta, amelyek ezen időszak alatt nyereségesen működtek.¹⁶ A kutatás legfontosabb eredménye az volt, hogy bár az amerikai társasági adó mértéke 35%, a listán szereplő 258 cég átlagosan ennek hatvan százalékát, 21,2%-ot fizetett ténylegesen a kedvezményeknek, valamint a joghézagoknak köszönhetően. Az ITEP jelentése feltárta továbbá, hogy a vizsgált 258 vállalat mintegy 39%-a a vizsgált hét éves időtartam alatt egyáltalán nem fizetett adót, 18 százalékuk pedig olyan mértékű veszteséget produkált, hogy adó-visszatérítést is kapott. Annak ellenére, hogy a legmagasabb adóköteles jövedelemmel rendelkező vállalatok által fizetett adó átlagos mértéke jóval kevesebb, mint a társasági adó mértéke, az előnyök viszonylag szűk körben érvényesülnek. Bizonyos adókönyvitések valamely társaságnak egyoldalúan kedveznek. Meghatározott társasági formában, termelési rendszerrel működő óriás cégek nagyobb mértékben tudnak élni az adókedvezményekkel, mint a hasonló tevékenységet végző, azonban kisebb forgalommal rendelkező vállalatok. Mindezek következménye a verseny torzulása.

Schubert Marc a DBCT egyes kérdéseivel foglalkozott. 2016 júniusában az Amerikai Egyesült Államok képviselőházának egyik munkacsoportja a republikánus Paul Ryan vezetése alatt publikálta a szükségesnek látott adóreformmal kapcsolatos elképzeléseket, terveket.¹⁷ A „*Ryan Blueprint*” elnevezéssel ismertté vált tervezet jelentős változásokat vezetne be a társasági adó területén. Ennek lényege az, hogy a belföldi értékesítés helyét alapul véve az adóalapot a hazai fogyasztásban határozza meg és egy 20%-os adókulcsot tartalmaz. A terv szerint az adóalappól többek közt levonható a beruházások és a társaság által fizetett bérek költsége; a kamatköltségek viszont nem. Ezen kívül, amíg az exportbevétel teljes mértékben levonható az adóalappól, azaz adómentes, addig az importköltség növeli az adóalapot, tehát azt terheli az adó. Az export-import előbbi kezelése képezi a javaslat ún. „*border adjustment*” elemét¹⁸, ami tulajdonképpen a társasági adóalap országhatáron átnyúló ügyletekkel való kiigazítását jelenti. E szabályok arra ösztönzik a társasági adó alanyait, hogy az USA területén termeljenek és növeljék az exportteljesítményüket.

¹¹ OECD Publishing, Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues, value added taxes: Rates and structure http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/consumption-tax-trends-2016_ctt-2016-en#.WYFzJyIU#page69

¹² A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK Irányelv 98. cikk

¹³ <https://www.mnb.hu/letoltes/balog-15-30.pdf>, 25-29. old.

¹⁴ U.S. Government Publishing Office 1992. www.gpo.gov/fdsys/pkg/GPO-CONAN-1992/pdf/GPO-CONAN-1992-10-17.pdf

¹⁵ <http://federal-budget.insidegov.com/l/119/2016>

¹⁶ MATTHEW GARDNER – ROBERT S. MCINTYRE – RICHARD PHILLIPS: *The 35% Percent Corporate Tax Myth – Corporate Tax Avoidance by Fortune 500 Companies* www.itep.org/pdf/35percentfullreport.pdf

¹⁷ A Better WAY – *Our Vision for America*, http://abetterway.speaker.gov/_assets/pdf/ABetterWay-Tax-PolicyPaper.pdf

¹⁸ Megjegyzendő, hogy a határkiigazító szabályok miatt Border Adjustment Tax-nek is nevezik a DBCT-t.

A javaslattal kapcsolatban eltérő vélemények alakultak ki a pontos meghatározását illetően: egyesek szerint egy hozzáadottérték-adóhoz közeledő fogyasztási adó jellegzetességeit viseli, míg az ellenkező álláspont szerint inkább jövedelemadóként határozható meg. Több szerző ezen a ponton felhívja a figyelmet arra, hogy a bevezetni tervezett adó jövedelemadóként különböző pontokban ellentétben állhat a nemzetközi (bilaterális) adóegyezményekkel.¹⁹ Látható ugyanis, hogy a javaslat szakítást jelentene az OECD mintáját követő adóegyezmények illetőség-forrás elven alapuló szabályozásával, mivel az kizárólag az értékesítés/fogyasztás helyére koncentrálna.

Krisztián Alexandra a DBCT-t érintő, áfával kapcsolatos kérdésekről tartott előadást. Ismertetésre került az áfarendszer bevezetésének európai története, majd az áfa definíciója, jellegzetességei. Az előadás fő része azt járta körbe, hogy a Ryan Blueprint összhangban áll-e a WTO szabályokkal, illetve mennyiben tekinthető inkább áfának a tervezett adó.

A WTO szabályoknak megfelelően egy adó csak akkor lehet határon átnyúló (border adjustable), ha közvetett adóztatást valósít meg, mivel a határon átnyúló közvetlen adókat érintő könnyítések tiltott exporttámogatásnak minősülnek. A javaslat támogatói azzal érvelnek, hogy a Ryan Blueprintben megfogalmazott adó tekinthető egy módosított áfának, mert megengedi a tőkeberuházások azonnali levonását, viszont nem engedi levonni a kamatkidadásokat a profitból. Mindezek tulajdonságai az áfának is, amely azonban a bérköltségeket sem engedi levonni a nyereségből. Ezzel szemben a Ryan Blueprint lehetővé teszi a bérköltségek levonását is. Amíg a bérköltség teljes levonhatósága exporttámogató hatással jár, addig az importköltség adóalapban való el nem számolhatósága a behozatal túladóztatását rejti magában. Mindezek alappal vetítik előre, hogy a javaslat nem felel meg a WTO szabályozásának, amely a protekcionista gazdaságpolitika letörésére szolgál.

4. A brit DPT

Baksa Dóra adott elő a DPT-ről. Elemezte az új adónem viszonyát és összhangját az Európai Unió jogával. A Westminster a 2015. évi költségvetési törvény harmadik fejezetében iktatta törvénybe a DPT-nek nevezett új adónemet, amelynek rövid bemutatását követően tért ki az előadó az uniós joggal kapcsolatos kérdésekre.²⁰

Az új adónemmel a brit kormányzat azon nyereség megadóztatására törekszik, amelyet multinacionális vállalatok valamilyen jogi megoldás segítségével az Egyesült Királyságból a társasági adó hatálya alól kivonnak (taxable diverted

profits).²¹ A DPT három konstrukcióra terjed ki. Az első két eset azzal foglalkozik, amikor egy adóparadicsomban alapított fantom cégen keresztül teremt a külföldi anyavállalt olyan helyzetet, amivel a brit belföldi illetőségű vállalat vagy a brit telephely társasági adóalapja úgy csökken, hogy más állam sem adóztatja a kérdéses profitot („effective tax mismatch condition”). A harmadik az ún. Google Tax eset. Ez olyan tudatos telephely alapítást elkerülő magatartásokra vonatkozik, amelyeknek célja, hogy az Egyesült Királyságnak ne keletkezzen adóztatási hatásköre.²² Bonyolult jogi konstrukciókból álló különböző tesztek (effective tax mismatch, avoidance, insufficient economic substance) alkalmazásával döntenek el, hogy az adott cég a DPT adóalanynak minősül-e. A tesztek bemutatása meghaladná a szemle kereteit.

Az előadás során fontos volt megjegyezni, hogy az európai unió joga szerint a közvetlen adók szabályozása a tagállamok hatáskörébe képezi. A DPT közvetlen adónak minősül, hiszen nyereségadóként funkcionál. Ennek következtében azt gondolhatnánk, hogy az uniós jognak nincsen szerepe ebben a kérdésben (sem a Brexit előtt sem után). Azonban fontos megjegyezni, hogy a tagállamok hatásköreiket az uniós jog általános követelményeinek megfelelően kötelesek alkalmazni. Ennek alapján amennyiben a DPT valamely alapszabadságot, vagy a diszkrimináció tilalmát sérti, úgy – annak ellenére, hogy szabályozása a tagállam hatáskörébe tartozik – az ellentétes az Európai Unió jogával. A DPT alkalmazása – amennyiben bizonyos feltételek fennállnak – sértheti többek között a letelepedés, a szolgáltatások szabadságát és a tőke szabad áramlását.²³ Az előadás során a DPT tényállási elemeinek az egyes szabadságokkal való összhangjáról esett részletesen szó. Ezek bemutatásától azonban eltekintünk a szemlelben.

5. A KKV szektor uniós szabályozása

Braun Anna Luca, Németh Olívia és Rigó István előadása a KKV szektor egyes kérdéseiről szólt az Európai Unióban. A kis- és középvállalkozások helyzetét és lehetőségeit vizsgálták az Európai Unióban. A téma mindenkor aktualitását adja, hogy az Európai Unió valamennyi tagállamában 99% felett van a KKV-k darabszám szerinti aránya a vállalkozásokon belül.²⁴ Kijelenthető tehát, hogy a KKV szektor az uniós tagállamok gazdaságának motorja. Az előadók minde-

²¹ PHILIP BAKER: *Diverted Profits Tax: a partial response*, British Tax Review 2015/2, 167–171. old.

²² PATRICK C. SOARES: *The Diverted Profits Tax and UK property transactions*, Tax Memorandum, Field Court Tax Chambers, 4th June 2015, 3–11. old.

²³ STUART MACLENNAN: *The Questionable Legality of the Diverted Profits Tax Under Double Taxation Conventions and European Law*, <http://www.kluwerlawonline.com/TAXI2016085>; LUCA CERIONI: *The new Google Tax: The Beginning of the End for Tax Residence as a Connecting Factor for Tax Jurisdiction?* https://www.researchgate.net/publication/281275243_The_New_Google_Tax_The_Beginning_of_the_End_for_Tax_Residence_as_a_Connecting_Factor_for_Tax_Jurisdiction

²⁴ http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Statistics_on_small_and_medium-sized_enterprises

¹⁹ REUVEN S. AVI-YONAH – KIMBERLEY CLAUSING; *Problems with the Destination-Based Corporate Taxes and the Ryan Blueprint*, University of Michigan, Law and Economics Research Paper Series, No. 16–029; ALAN AUERBACH, MICHEAL P. DEVEREUX, MICHEAL KEEN, JOHN VELLA; *Destination-Based Cashflow Taxation*, Oxford University Centre for Business Taxation, WP 17/01

²⁰ Megjegyzendő, hogy 2017-ben Ausztráliában is hasonló adót vezettek be. Diverted Profits Tax Act 2017 No. 21

nekelőtt a KKV szektor számára rendelkezésre álló támogatási rendszert vizsgálták az uniós és a nemzeti jog tükrében. Ennek keretében elemezték a közvetett és a közvetlen támogatási rendszert és számos KKV szektort célzó programot.²⁵ A programok jelentős része a KKV szektor finanszírozáshoz jutását igyekszik megkönnyíteni. Az uniós jogban főszabályként érvényesül az állami támogatások tilalma, hiszen az a belső piaccal összeegyeztethetetlen az EUMSZ 107. cikke alapján. Ezt a tilalmat háromféleképpen lehet feloldani: 1. automatikus kivételek, 2. Bizottság jóváhagyásával, 3. rendeleti úton. Megvizsgálták a Bizottság három fő rendeletének alkalmazását és átültetését a haza jogszabályokban; majd elemezték a De minimis rendelet²⁶ és az általános csoportmentességi rendelet²⁷ szabályait.

Magyarországon a KKV-k számára a Magyar Vállalkozásfejlesztési Alapítvány (MVA) számos támogatást nyújt. A széles portfólióból kiemelt segítséget jelent a Mikrohitel program²⁸, a Pénzügyi Garanciavállalás és a pénzügyi támogatás mellett oktatási, tanácsadási segítséget is nyújtó Fiatalok Vállalkozóvá Válásának Támogatása program²⁹.

Az előadás második részében az Európai Bizottság egyik jelentése³⁰ alapján áttekintették, hogy az uniós tagállamok milyen ösztönzőket alkalmaznak a KKV-k működésének elősegítése érdekében. Az alkalmazott eszközök között találjuk meg az adókedvezményeket, adóalapkedvezményeket, illetve kedvezményes adókulcsokat, amelyek működésre, fejlődésre ösztönzik a KKV-kat. Az ösztönzőkkel kapcsolatban továbbá a jelentés alapján uniós szinten kirajzolódó legfontosabb problémákat, illetve megállapításokat foglalták össze az előadók. Ez alapján derült fény többek között arra, hogy a tagállamok kisebb mértékben alkalmaznak specifikusan KKV-kra vonatkozó ösztönzőket, mint kutatás-fejlesztésre vonatkozókat, illetve, hogy a tagállamok többségében jellemzően a mikro- és kisvállalkozások részesülnek speciális kedvezményekben, míg a középvállalkozások szinte egyáltalán nem.

Megállapítható, hogy a bonyolult jogi szabályozás és ehhez kapcsolódóan az adminisztrációs költségek óriási nehézséget és sok kiadást jelentenek a KKV-k számára, amelyek ezen okok miatt sokszor a kezdeti szakaszban nem képesek fenntartani működésüket. Az előadók azt a következtetést vonták le, hogy a KKV-k ösztönzése általában az EU-ban nem megfelelően és kielégítően segíti elő a vállalkozások nagyvállalatokhoz képesti versenyképességének megteremtését és fenn-

tartását, ami különösen nagy probléma arra tekintettel, hogy a KKV-k a gazdaság fontos szereplői.

6. Az adójogi konvergencia

A második nap utolsó magyar vonatkozású előadását „*Evidence of Convergence: the Hungarian Experience*” címmel Zsingor András tartotta. Előadásában azt mutatta be, hogy az elmúlt évben miként változtak a magyar adójogszabályok az Európai Unió folyamatok, valamint a Base Erosion and Profit Shifting Project (a továbbiakban: BEPS) hatására. Elsőként a 2016 nyarán elfogadásra került Európai Unió Tanácsának 2016/1164 irányelvét ismertette, amely az adóelkerülés elleni fellépés jegyében született. Az irányelv (angolul: Anti-Tax Avoidance Directive; a továbbiakban: ATAD) az adóelkerülési csomag része (Anti-Tax Avoidance Package; ATAP) amelyet a Bizottság 2016. január 28-án nyújtott be, annak érdekében, hogy a tagállamok társasági adó szabályainak harmonizálásával hatékonyabban lehessen fellépni a multinacionális vállalkozások adóelkerülést megvalósító gyakorlatával szemben.

Az ATAD öt tárgykört szabályoz: kamatlevonás korlátozása, tőke kivonás adóztatása, visszaélés elleni általános szabály, ellenőrzött külföldi társaságok, valamint a hibrid struktúrák. Ezen szabályok jelentős mértékben az OECD égisze alatt kerültek kidolgozásra, egészen pontosan a BEPS keretében. Ezek közül a szemlében kettőről szólnunk.

A kamatlevonás tekintetében az irányelvben az alultőkésítésnek azon szabályozása lett megfogalmazva, amikor a kamat levonhatóságát az adózás előtti eredményhez viszonyítva állapítják meg. Az irányelv szerint a nettó hitelfelvételi költségek csak az adózó kamatfizetés, adózás, értékcsökkenési leírás és amortizáció előtti eredményének (EBITDA) 30%-áig vonhatók le.³¹ Érdemes megemlíteni, hogy már az irányelv elfogadása előtt Németország, illetve Olaszország is ezt a konstrukciót alkalmazta.³² Magyarország már jó ideje az alultőkésítés másik verzióját alkalmazza, amely a levonható kamat maximumát a saját tőkéhez viszonyítva állapítja meg. A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao.) 8. § (1) bekezdés j) pontja alapján a saját tőke háromszorosát meghaladó kamat adóalap növelő tételként veendő figyelembe, ide nem értve a pénzügyi intézményekkel szemben fennálló kötelezettségeket. A szabályozás célját tekintve a magyar alultőkésítési szabály is megfelelő védelmi szintet biztosít, tehát egyelőre jogszabályváltozás nem várható e tekintetben.

A visszaélés elleni általános szabály azokat az ügyleteket célozza, amelyeknek fő céljuk az adójogszabályok céljával ellentétes adóelőny elérése. Már az irányelv elfogadása előtt mind az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.), mind a Tao. tartalmazott ennek megfelelő szabályt az alapelvek között. A Tao. azonban az irány-

²⁵ Az egyik ilyen lehetőség a COSME program, bővebb információ ezen az oldalon elérhető: https://ec.europa.eu/growth/smes/cosme_hu

²⁶ A Bizottság 360/2012/EU rendelete (2012. április 25.) az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. és 108. cikkének az általános gazdasági érdekű szolgáltatást nyújtó vállalkozások számára nyújtott csekély összegű támogatásokra való alkalmazásáról

²⁷ A Bizottság 651/2014/EU rendelete (2014. június 17.) Szerződés 107. és 108. cikke alkalmazásában bizonyos támogatási kategóriáknak a belső piaccal összeegyeztethetőségének nyilvánításáról

²⁸ <http://mva.hu/tevekenysegunk/mh/index.php>

²⁹ <http://mva.hu/tevekenysegunk.php>

³⁰ SME taxation in Europe, European Commission, May 2015 <http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/11373/attachments/1/translations/en/renditions/pdf>

³¹ A Tanács (EU) 2016/1164 Irányelve (2016. július 12.); 4. Cikk (1) bekezdése.

³² http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20thin_capitalization_background.pdf

elvnék megfelelően ki lett egészítve 2017. január elsejével. A Tao. 1. § (2) bekezdésébe bekerült a „fő cél” míg az említett időpont előtt csupán „cél” szerepelt a törvényben. A megfogalmazás pontosítása azonban várhatóan nem fog jelentős változást előidézni az ítélkezési gyakorlatban, hiszen a Kúria már kialakította a „domináns cél” elvét,³³ ami lényegében megegyezik a fő céllal.

Az előadás arra is felhívta a figyelmet, hogy az ATAD-on kívül elfogadásra került egy másik jelentős irányelv, amelynek alapjai szintén a BEPS Project keretében kerültek kidolgozásra.³⁴ A 2016/881/EU tanácsi irányelv rendelkezik az országokénti automatikus információszolgáltatási kötelezettségről (Country-by-Country Report), amely azokat a multinacionális vállalatokat terheli, amelyek konszolidált bevétele meghaladja a 750 millió eurót. Ahogyan a szabály elnevezése is mutatja, a vállalatnak minden olyan ország tekintetében információt kell szolgáltatnia, amelyben üzleti tevékenységet fejt ki. Az összegyűjtött információt egyetlen csoporttagnak, fő szabály szerint az anyavállalatnak kell benyújtania a saját illetősége szerinti adóhatóságnak, amely automatikus információcsere keretében továbbítja valamennyi

ország hatóságának, amelyekben a vállalat üzleti tevékenységet végez. A Country-by-Country Report bevezetése egy további mérföldkő az adóhatóságok egymás közötti információmegosztó gyakorlatának fejlődésében, amelynek eredményességét az elkövetkezendő évek tapasztalatai alapján lehet majd megítélni. Megjegyzendő, hogy a magyar szabályozás 20 millió forintig terjedő mulasztási bírsággal igyekszik rávenni a jogszabály alanyait a megfelelő adatszolgáltatásra.³⁵

7. A csereszeminárium lezárása

Professzor Marco Gregg azzal zárta le a csereszemináriumot, hogy idén is legalább annyit tanultunk az előadásokból, mint az elmúlt években. A program ugyanis szokás szerint gazdag és inspiratív volt a hallgatók és az oktatók számára egyaránt. *Simon István* bejelentette, hogy a csereszeminárium 2018-ban Magyarországon folytatódik. Az együttműködés első évtizedének jubileumát az Eötvös Loránd Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Karának falai között ünneplik majd a résztvevők.

³³ Kfv.I.35.720/2015/8.

³⁴ A BEPS Project 13. Akcióterve rendelkezik a CbC Reportról; <http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting.htm>

³⁵ 2017. évi XL. Törvény az adó- és egyéb közterhekkel kapcsolatos nemzetközi közigazgatási együttműködés egyes szabályairól szóló 2013. évi XXXVII. törvény módosításáról 43/S. § (1)