

---

---

# NEMZETKÖZI ADÓJOGI KONFLIKTUSOK – AZ ADÓELKERÜLÉS ELLENI HARC KIHÍVÁSAI\*

Erdős Éva\*\*

---

## 1. Kiindulópont: a nemzetközi adójogi konfliktusok eredete, a nemzeti adórendszerek közötti konfliktusok

Az egyes államok adórendszerei több elemben is különbözhetnek egymástól, és az egyes eltérések sok esetben nemzetközi adójogi konfliktusokhoz vezetnek. Az eltérő szabályozás az - egyes államok adószuverenitásából következően - megnyilvánulhat az adónemek sokszínűségében, az adóalanyok és az adótárgyak különbözőségében, vagy akár az adóalapok, adómértékek, adókedvezmények és a mentességek mértéke és köre is jelentősen különbözhetnek egymástól nemzetközi összehasonlításban. Erre mondhatjuk példaként az adódiszkriminációt, az adóalanyok közötti különbségtételeket, elsősorban a külföldi adóalanyok pozitív adókedvezményezését, diszkriminációját. Az azonos adónemekben belül is megtörténhet, hogy a nemzetek eltérő szabályozásai, mint például az alacsonyabb adókulcs alkalmazása, vagy éppen a túl magas adómérték, nemzetközi adójogi konfliktust keletkeztetnek.

Ugyanakkor az egyes államok adórendszereinek a hasonlósága, az egyes adónemekben belül történő azonos szabályozás is keletkeztethet nemzetközi adójogi konfliktusokat a nemzetközi viszonylatban. Erre példa a kettős adóztatás, az ugyanazon jövedelemnek, ugyanazon adóalany vonatkozásában, ugyanazon időszak után két országban történő adóztatása, a belföldi illetőség miatt a rezidencia elv és a külföldi illetőség miatt a forrás elv egyidejű alkalmazása miatt. A kettős adóztatás mellett ma már egyre gyakoribb a kettős nem adóztatás, vagyis új adóelkerülési technikák megjelenése. Az egyes nemzetek adószuverenitásából adódó szabályozások tehát egyrészt keletkeztetik a nemzetközi adójogi konfliktusokat, ugyanakkor a nemzetközi és európai adójognak a célja, hogy az

---

\* A kutatást az EFOP-3.6.2-16-2017-00007 azonosító számú, *Az intelligens, fenntartható és inkluzív társadalom fejlesztésének aspektusai: társadalmi, technológiai, innovációs hálózatok a foglalkoztatásban és a digitális gazdaságban* című projekt támogatta. A projekt az Európai Unió támogatásával, az Európai Szociális Alap és Magyarország költségvetése társfinanszírozásában valósul meg.

\*\* Intézeti tanszékvezető egyetemi docens, Miskolci Egyetem, Állam- és Jogtudományi Kar, Államtudományi Intézet, Pénzügyi Jogi Tanszék.

azonos, vagy éppen eltérő szabályozásból eredő nemzetközi adójogi konfliktusokat feloldja, azaz szabályozást találjon rá, lehetőleg nemzetközi vagy európai adójogi jogforrás formájában, ennek hiányában pedig az Európai Unió Bíróságának eseti döntéseivel. A kettős adóztatás problémájának feloldására szolgálnak a kettős adóztatás elkerülése tárgyában az egyes államok között kötött nemzetközi megállapodások, az adódiszkrimináció megszüntetésére az adódiszkrimináció tilalmát szolgáló európai adójogi jogforrások, mint elsődleges jogforrásként az Európai Unió működéséről szóló Egyezmény (EUMSZ) adózási és a tiltott állami támogatásokra vonatkozó rendelkezései, vagy másodlagos jogforrásként az egyes Tanácsi irányelvek, és az Európai Unió Bíróságának eseti döntései, vagy éppen a jogforrásnak nem minősülő Üzleti Adózás Magtartási Kódexe (ECOFIN Tanács: Code of Conduct on Business Taxation<sup>1</sup>).

A nemzeti adójogi szabályozások azonban újabb és újabb konfliktusokat szülnek, ezért mondhatjuk, hogy a nemzeti adójogi szuverenitásból adódó szabályozás nemzetközi viszonylatban egyrészt keletkezteti a nemzetközi adójogi konfliktusokat. Ennek megfelelően a nemzetközi adójogot meghatározhatjuk úgy, hogy a nemzetközi adójog tág értelemben egyrészt a nemzetközi adójogi konfliktusok keletkeztetésének a joga, másrészt viszont szűkebb értelemben a nemzetközi adójog a nemzetközi adójogi konfliktusok feloldásának a joga, mivel megoldást keres a keletkezett nemzetközi adójogi problémára, azaz feloldja az egyes nemzeti adójogok eltérő vagy éppen azonos szabályozásából eredő nemzetközi adójogi konfliktusokat, vagyis megoldással szolgál az egyes nemzeti adójogok összeütközéseire.<sup>2</sup>

A leggyakoribb nemzetközi adójogi konfliktus: a kettős adóztatás konfliktusa, vagy éppen a kettős, többes nem adóztatás konfliktusa; az adódiszkrimináció, mely lehet pozitív és negatív is; az adóelkerülés, adókikerülés, adókijátszás problémája; és ehhez kapcsolódóan az offshore tevékenység, „offshore szabályozás”, az offshore cégek problémája; a más országba történő székhelyáthelyezésekből eredő nemzetközi adójogi konfliktusok; a tiltott állami támogatások, adókedvezmények, mint a diszkrimináció konfliktusa; a káros adóverseny problematikája; és a nemzetközi adójogi alapelvek megsértéséből adódó konfliktusok, mint az egyenlő adójogi bánásmód megsértése, és a versenysemlegesség megsértése.

Alapvetően a nemzetközi adójogi konfliktusok az adóelkerülés és az adókikerülés köré épülnek, és nagyon gyakoriak még a diszkriminációt alkalmazó intézkedések, az egyenlő adójogi bánásmód, a versenysemlegesség megsértése is.

Tanulmányomban elsősorban a legújabb adóel/kikerülési módszerekkel, konfliktusokkal kívánok foglalkozni, mint a kettős és többes nem adóztatás, a profit áthelyezési technikák, az agresszív adótervezési módszerek, a rejtett offshore szabályozás, azaz a digitális adóztatás legnagyobb kihívásával, a legújabb digitális

<sup>1</sup> Az Ecofin Tanács: *Code of Conduct on Business Taxation*, az Üzleti Adózás Magtartási Kódexe (ECOFIN Tanács 1997. december 01-ei ülésén elfogadott az üzleti adózással kapcsolatos magartatási szabályokra vonatkozó határozata) Celex No. 398Y0106 (01) ([www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int))

<sup>2</sup> Lásd erről bővebben: Erdős Éva: *Nemzetközi, illetve európai adójogi konfliktusok és kezelésének módjai* Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica Tomus XXV/1. Miskolc University Press, 2007. 267-271.o.

adókerülési technikák alkalmazásának a bemutatásával kívánok foglalkozni. Mivel a digitalizmus térnyerésével és hódításával együtt a digitális cégek adóelkerülő stratégiája is megélné, ezért a nemzetközi adójog legnagyobb kihívása az adóel/kikerülés ellen folyó harc, ezért ezek legújabb eszközeinek, vagyis a nemzetközi és európai adójog konfliktusfeloldó szerepének a bemutatásával is kívánok foglalkozni tanulmányomban.

## **2. A digitális adóelkerülés konfliktusa, mint a nemzetközi és európai adójog legújabb kihívása**

Az adóelkerülés, adókerülés konfliktusának azonosítása és feloldása már korábban felmerült az adóverseny szabályozásánál is, mivel az adóverseny tisztességtelen előnyököt biztosíthat, mely adókerüléshez vezethet, így a szabályozását és az ellene való harcot már 1997-ben megkezdte az Európai Unió<sup>3</sup> és az OECD<sup>4</sup>.

Az adóverseny lehet tisztességes, de sok esetben káros hatásokat generál. Az adóverseny a szuverén államok olyan adójogalkotása, amelynek célja a külföldi tőke és beruházások bevonása különböző adókönyvitésekkel, adópreferenciák biztosításával, mellőzve az adóharmonizációt, például a szomszéd országokhoz képest alacsonyabb adókulcs alkalmazása a nyereségre vonatkozóan, vagy diszkriminatív adókedvezmények biztosítása a külföldi adóalany, külföldi befektetők, vagy adózók számára.<sup>5</sup>

Mikor tekinthető károsnak az adóverseny? Alapvetően amikor egy adott ország nem, vagy csak nagyon minimális mértékben adóztatja meg az üzleti nyereséget (közvetlen adóztatás preferenciái), vagy az adott országnak jelentős bevételai származnak a vállalkozók jövedelmeinek adóztatásából, de az adórendszer olyan ösztönzőket alkalmaz, aminek következtében a földrajzi kötődést nem igénylő gazdasági tevékenységből származó jövedelmeket csak nagyon alacsony mértékben adóztatja meg. Ilyen tevékenység és szabályozás az offshore helyszínek, a külföldieknek nyújtott adókedvezmények. Akkor is káros adóversenyről beszélhetünk, amikor az adott országnak jelentős bevételai származnak a jövedelmek adóztatásából, de az általános adókulcsai alacsonyabbak más országok adókulcsainál.<sup>6</sup> Amennyiben mindehhez még párosul az információcseré hiánya, az átláthatatlanság, az adminisztráció hiánya, és a valódi

<sup>3</sup> Code of Conduct for Business Taxation ECOFIN Council (01.12.1997.) OJEC 6.1.98,

<sup>4</sup> OECD: Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue OECD, Paris, 1998. <https://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> (letöltés: 2018. január 10.)

<sup>5</sup> Talpos Ion – Crasneac Alexandru: The effect of tax competition. *Theoretical and Applied Economics*, 17. (2010) 8., 39–52. o. <http://store.ectap.ro/articole/490.pdf> (letöltés: 2017. december 12.)

<sup>6</sup> Lásd ezt bővebben: *Code of Conduct on Business Taxation*, az Üzleti Adózás Magatartási Kódexe (ECOFIN Tanács 1997. december 01-ei ülésén elfogadott az üzleti adózással kapcsolatos magatartási szabályokra vonatkozó határozata) Celex No. 398Y0106 (01) ([www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int)), Code of Conduct for Business Taxation ECOFIN Council (01.12.1997.) OJEC 6.1.98, OECD: Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue OECD, Paris, 1998. <https://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> (letöltés: 2018. január 10.)

tevékenység hiánya, akkor már egészen biztosan tisztességtelen adóversenyről beszélhetünk. A tisztességtelen adóverseny kedvez az agresszív adótervezési stratégiák alkalmazóinak, adóelkerülésre ösztönözhet, átalakítja a közkiadások és az adók közötti kívánatos egyensúlyt, sérti a közteherviselés elvét, és egyben torzítja a nemzetközi tőkeáramlást, sérti a piaci versenyt. Összességében az Európai Unió gazdasági céljába ütközik, hiszen sérti a diszkrimináció tilalmát, a versenysemlegesség elvét, akadályozza az egységes belső piac működését, versenytorzító hatású.

A káros adóverseny megjelenési formái közül az öt legfontosabb területe<sup>7</sup>, mint a külföldi tőkebefektetők adókedvezményezése; a preferenciális adókedvezmények, mint tiltott állami támogatások alkalmazása; az offshore szabályozás lehetővé tétele; a székhelyáthelyezések, mint adóelkerülési stratégia; és az átlagostól eltérő nagyon alacsony adószint alkalmazása, azért is veszélyes, mert adóelkerülésre, adókikerülésre ösztönöz. Az adóparadicsomi helyszínek igénybevétele, az offshore szabályok alkalmazása, a külföldieknek adott adókedvezmények, kedvezményes szabályozás, preferenciális adórezsim, és az átlagostól eltérő nagyon alacsony adószint vonzza az adóelkerülőket és az agresszív adóstratégiát alkalmazó cégeket. A digitalizmus térhódításával és a digitális cégek - mint a Google, Microsoft, Apple, E-Bay, Amazon - terjeszkedésével a fenti adóelkerülő stratégiák egyre gyakoribbá váltak Európában, főleg a preferenciális adórezsimeknek köszönhetően.

Egy új nemzetközi adójogi konfliktus és probléma jelent meg: a digitális adóel/kikerülés problémája, ami ellen a nemzetközi és európai adójog szűkebb értelemben vett konfliktusfeloldó eszközeivel kell felvenni a harcot. Ezek az eszközök pedig nem más formában jelentek meg, mint a nemzetközi adópolitikai dokumentumok, és az európai adójogi másodlagos jogforrások, azaz az OECD akcióterve a BEPS, és a Bizottság ATAP, adóelkerülés elleni intézkedési csomagja, valamint az ATAD, a Tanács adóelkerülés elleni irányelve.

### **3. Az adóel/kikerülés, adókijátszás lényege, közös elemei**

Mindenek előtt azonban nézzük, hogy mit is értünk adóel/kikerülés fogalma alatt. A definiálás nem könnyű, mivel az adóelkerülés még megvalósíthat egy legális tevékenységet, amit adó optimalizációnak tekinthetünk, és amely az adótervezés legális része. A szakirodalomban az egyes szerzők, különféle definíciókat használnak, ezek szintetizálása szerint az alábbiak a meghatározóak. Földes Gábor elmélete szerint<sup>8</sup> az adózói magatartásokat legális és illegális csoportba sorolja, a legális csoportba tartozik az adómehtagadás, adókikerülés, adómenekülés, míg az

<sup>7</sup> Erdős Éva: *A beruházásösztönzés adójoga*. Miskolci Egyetemi Kiadó, Miskolc, 2012. 121.-199. o.

<sup>8</sup> Lásd Földes Gábor: *Adójog*, Osiris Kiadó, Budapest, 2001. Hivatkozik rá: Vörös Gyula: *Az adók versenyképességre gyakorolt hatása az európai unióban*, PhD. Értekezés, Szent István Egyetem, Gazdálkodás és Szervezéstudományok Doktori Iskola, Gödöllő, 2011. 50. o. [http://szie.hu/file/tti/archivum/Voros\\_Gyula\\_disszertacio.pdf](http://szie.hu/file/tti/archivum/Voros_Gyula_disszertacio.pdf). 50.o. és Földes Gábor: *Az adómehtagadás in: Pénzügyi jog I.* (szerkesztette: Simon István) Osiris Kiadó, Budapest, 2007. 402.o.

illegálisba az adókijátszás. Földes szerint az adóellenállás formái: az adómegtagadás, adókikerülés és az adókijátszás.<sup>9</sup>

Tehát ezekben az esetekben – adómegtagadás, adókikerülés, adókijátszás – közös az ellenállás eleme, vagyis az a tény, hogy az adózó nem a jogalkotói politika elképzelése szerint cselekszik, nem a jogalkotó által előírt vagy követendő magatartást tanúsítja. Ezekben az esetekben tehát közös, hogy valamely jog által meghatározott magatartás megkerülésére kerül sor, vagyis joggal való visszaélés történik, azonban nem minden esetben történik meg a tényleges jogszabálysértés, és nem minden esetben áll fenn a jogellenesség. Az elhatárolás a nehéz kérdés. Földes szerint<sup>10</sup> az adókikerülés lényeges eleme, hogy az adózó a számára legkedvezőbb adózási feltételeket keresi meg, azaz „olyan feltételeket teremt maga körül, hogy az általa megismert feltételek mellett az adózás számára a legkedvezőbb legyen.” Amikor azonban ez az adócsökkentő tevékenység már jogszabályba is ütközik, úgy illegális tevékenység lesz, és a jog által üldözést igényel. Álláspontom szerint mindenképpen közös elemnek tekinthető a fenti magatartásoknál az adóelőny elérésére való törekvés az adózó részéről, a joghézagok kihasználása, a jogszabályok megkerülése, és a joggal való visszaélés a legális elemeknél is, az illegális adókijátszásnál pedig a felsoroltakkal együtt már megvalósul a jogellenesség, a konkrét jogszabályba ütközés is.<sup>11</sup>

Földes Gábor az adókikerülésnél és az adókijátszásnál is fontosnak tartotta, hogy „az adópolitikai döntések hatásainak a semlegesítésére irányul”<sup>12</sup>, az adóminimalizálás a cél. Az adókikerülést tehát legális tevékenységnek tekintette, amely a következőket tartalmazza<sup>13</sup>:

- Az adózó a magatartásával, adójogi norma kihasználásával adóelőnyre, adómegetakarításra tesz szert,
- Ez az adóelőny a törvény betűje szerint nem minősül jogellenesnek,
- Az ügyletben az adózási cél a domináns, nem mutatható ki releváns üzleti cél,
- Az adójogi normát kihasználó adófizetői magatartás eltér a jogalkotói céltól.

Az *adókikerülés* során tehát az adózó kihasználja a joghézagokat, a preferenciális adórezsim szabályait, a konzisztencia zavarokat az adórendszerben a különböző adók között vagy az egyes adók szintjén, és ezáltal csökkenti az adóterhét.<sup>14</sup> Az *adómenekülés* Földes szerint<sup>15</sup> az adókikerülés sajátos, nemzetközi vetülete. Az adómenekülés legtipikusabb esete, amikor az adózó a lakóhelyét vagy a székhelyét helyezi át a magas adóterhelésű országból egy alacsonyabb adóterhelésű

<sup>9</sup> Földes Gábor: IX. Az adómegtagadás in: *Pénzügyi jog I.* (szerkesztette: Simon István) Osiris Kiadó, Budapest, 2007. 402.o

<sup>10</sup> Földes: i.m. 404.o.

<sup>11</sup> Lásd erről bővebben: Erdős: i.m. 179.-180.o. Ezt a nézetet vallja Deák Dániel is, lásd: Deák Dániel: Adókijátszás és adókikerülés jogi megközelítésben, *Jogtudományi Közöny* LX évfolyam 2005. május, 191-201. o.

<sup>12</sup> Földes: i.m. 404.- 405.o

<sup>13</sup> Földes: i.m. 405.o.

<sup>14</sup> Földes: i.m. 405.o.

<sup>15</sup> Földes Gábor: X. Az adópolitikai döntések beszámítása az adózói magatartás alakításába in: *Pénzügyi Jog I.* (szerk: Simon István) Osiris Kiadó, Budapest, 2007, 409.o. hiv: Erdős: i.m. 180.o.

országba.(offshore szabályok kihasználása) Ilyennek minősül még a jövedelem vagy költségtranszfer a vállalat csoporton belül.

Az *adókijátszás* viszont már egyértelműen illegális kategória. Ezen a téren a magánszemélyek esetében a jövedelmek eltitkolása, míg a vállalkozások esetében a fiktív szerződések és számlák beiktatása a könyvelésbe jellemző tevékenység. Mindenesetre nem szűkíthető le az adójogszabályok büntetőjogilag üldözendő megsértésére.

Földes Gábor szerint az adómeneküléshez általában az adókikerülés eszközeit veszik igénybe, de szélsőséges esete lehet az adókijátszás is. A tőkemenekülés, gyakorlatilag a tőkekivonás indokai között szerepelhet az adóminimalizálás, adókikerülés, de lehetnek adózástól független, egyéb okai is.<sup>16</sup>

Az adóel/kikerülést az angol szakirodalom tax avoidance néven, míg az adókijátszást tax evasion néven illeti. A kettő között az a különbség, hogy a tax evasion már biztos, hogy szabályszegést, azaz törvényi rendelkezésbe ütközést valósít meg, akár bűncselekmény – költségvetési csalás - formájában is, és ehhez már kapcsolódhat a költségvetés bevételeinek hiánya is.

Egyes országokban a legális adóelkerülést is megkülönböztetik a jogszerűség határát súroló adókikerüléstől. Az elhatárolás elég bizonytalan, mint a határvonal meghúzása is. Földes szerint más országokban az adókikerülést és az adójoggal való visszaélést szinonimaként használják. Az adójogban a joggal való visszaélés tilalma és a rendeltetésszerű joggyakorlás elve gyakorlatilag azonos.<sup>17</sup>

A *rendeltetésszerű joggyakorlás* elvét a magyar legújabb TAO szabályozás<sup>18</sup> kiegészítette azzal, hogy az alapelv az egyes jogügyletek mellett olyan jogügyletek sorozatát is vizsgálat körébe vonja, amelyek fő célja vagy egyik fő célja olyan adóelőny megszerzése, amely ellentétes a releváns adójogszabály tárgyával és céljával. Amennyiben az ügylettel, vagy ügyletsorozattal elért adóelőny a jogszabály tárgyával és céljával összhangban áll, az adóelőny érvényesítése nem korlátozható, feltéve, hogy a jogügyletkezhez valós gazdasági és kereskedelmi indokok is hozzárendelhetőek. Ebben a felfogásban és értelmezésben nagyon fontos, hogy valós gazdasági tevékenység legyen jelen a jogügyletben, vagyis a profit abban az országban adózzon, ahol a nyereség keletkezett, valamint az adóelőny a jogszabály céljával összhangban álljon. Ez a szabályozás az EU-s jogharmonizáció követésének köszönhetően került be új elemként, a Társasági adóról (TAO) szóló törvénybe, az adóelkerülés visszaszorítása érdekében.

Megállapíthatjuk tehát, hogy az adózás területén a joggal való visszaélés, a nem rendeltetésszerű joggyakorlás a jogilag meg nem engedhető adótervezéssel, az adóelkerüléssel azonosítható. Ezekben az esetekben nincs szó tehát tényleges megsértéséről valamely konkrét törvényi rendelkezésnek, mégsem kizárt, hogy megállapítható a jogellenesség. Az esetek jelentős részében az adóelkerüléshez

<sup>16</sup> Földes: i.m. 409.o. hiv.rá: Erdős: i.m. 180.o.

<sup>17</sup> Földes: i.m. 406.o

<sup>18</sup> <https://www.rsm.hu/blog/2019/01/2019-tol-hatalyba-lepett-adovaltozasok>, (letöltés: 2019. január 10.) Hegedűs Sándor: 2019-től hatályba lépett adóváltozások [www.rsm.hu](http://www.rsm.hu) blog

társul az adókiadási is, ami már konkrét jogszabálysértést jelent, sőt sok esetben bűncselekményt valósíthat meg.<sup>19</sup>

#### 4. Új adóelkerülési technikák a digitális gazdaságban

A digitalizmus térnyerésével tehát elterjedtek azok az adóelkerülő technikák, új módszerek, melyekkel a digitális cégek (Google, Apple, Amazon) egyrészt kihasználják az egyes országok által alkalmazott preferenciális adórendszer előnyeit, a joghézagokat, a túl alacsony adó mérték (társasági adó vagy jogdíjak adója) előnyeit, másrészt kihasználják a külföldi adóalanyoknak adott diszkriminatív, vagyis jogellenes, vagy éppen legális adókedvezményeket.

Erre jó példa az Írországbeli rejtett offshore szabályozás, az ír preferenciális adórendszer, amit elsősorban az Apple leányvállalatai használtak ki, valamint a Google leányvállalatai által alkalmazott új digitális adóelkerülési technika - amely elleni fellépés egyben nagy kihívás is a nemzetközi és európai adójogban - a „Double Irish with a Dutch Sandwich” adóelkerülési stratégia, módszer alkalmazása.

**4.1. Az ír rejtett offshore szabályozás – preferenciális adórendszer – feltételes adómegállapítás.** A problémát, a nemzetközi adójogi konfliktust ezen esetben a határon átnyúló szolgáltatásokból eredő nyereség adóztatásának a hiánya jelenti. A digitális gazdaságban a multinacionális digitális cégek új adóelkerülési technikákat dolgoztak ki, melyek a profit áthelyezéssel kapcsolatosak, az Európai Unió előtt pedig új kihívásként áll ezen magatartások beazonosítása, és az ellenük való fellépés az európai adójog eszközeivel.

Egyes források szerint<sup>20</sup> Írország rendelkezett Európában az egyik legalacsonyabb társasági adókulccsal, mindössze 12,5% a társasági adó mértéke. Ez további kedvezményekkel még csökkenthető, mind a K+F adókedvezmény, ami 25%-os adójóváírást enged, és ellensúlyozza 12,5%-kal a társasági adót. Már ez a kedvezmény, és a jogdíjakra számított 2% adómérték is vonzó az USA-ban fizetendő 35%-os adó helyett, így nem csoda, ha az ír preferenciális adórendszer kihasználásra került. Az Apple Inc. több leányvállalata is kihasználta azt a kedvezményes adórendszert, amelyet Írország alkalmazott. Az Apple Operations International (AOI) Írországból került bejegyzésre, mint az Apple egyik leányvállalata, de a 12,5%-os társasági adót sem kellett megfizetnie, mivel nem volt ír tulajdonosa, és Írországbeli irányítója sem, hiszen a cég valójában Kaliforniában bejegyzett tulajdonossal, és irányítóval rendelkezett. Ilyen módon nem felelt meg az ír tartózkodási, rezidens szabályoknak, így sem az USA-ban, sem Írországból nem fizetett adót a nyeresége után. Az USA-n kívül szerzett pénzeszközöket helyben, Írországból kellett volna leadózni, azonban az AOI, mely

<sup>19</sup> Deák: i.m. 197.- 198.o., hivatkozik rá: Erdős: i.m. 184.o.

<sup>20</sup> <https://www.offshorecompany.com/company/ireland-corp/tax-savings/>, és <https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp>, (letöltés: 2019. január 14.)

Írországban van, de az USA-ból irányítják, és ellenőrzik, és 100%-ban külföldi tulajdonú, nem minősült ír rezidensnek az ír társasági adózási szabályok szerint. Ezt a lehetőséget használta többek között az Apple, mivel nem felelt meg a „management and control test”<sup>21</sup> szabályoknak, azaz a rezidencia tesztnek.

Az Apple Sales International és az Apple Operations Europe, az Apple Inc. további Írországban bejegyzett leányvállalatai még az 1990-es években, majd 2005-ben kaptak feltételes adómegállapítás keretében jelentős adófizetési kedvezményt a társasági adó alól, mintegy 2% adót kellett fizetniük, a normál 12,5%-os adókulcs helyett., azonban a két leányvállalat még ennyit sem fizette, mindössze 1%-ot 2003-ban, és ez az összeg 2014-re már 0,005%-ra csökkent. E két vállalkozás az Apple Inc. vállalattal kötött úgynevezett „költségmegosztási megállapodás” alapján jogosult arra, hogy az Apple szellemi tulajdonának hasznosításával Észak- és Dél-Amerikán kívül Apple termékeket gyártson és értékesítsen. A megállapodás értelmében az Apple Sales International és az Apple Operations Europe éves díjakat fizetnek az egyesült államokbeli Apple-nek az utóbbi által számukra az Egyesült Államokban végzett kutatási és fejlesztési tevékenységért. E díjak összege 2011-ben mintegy 2 milliárd USD-t tett ki, 2014-ben pedig jelentősen megemelkedett. Az Európai Bizottság hosszas nyomozás után megállapította, hogy mintegy 13 milliárd EUR összegű adót nem fizetett be így az Apple a leányvállalatain keresztül az ír költségvetésbe, és ezzel a Bizottság álláspontja szerint Írország jelentős jogosulatlan adóelőnyt biztosított az Apple-nek. A tiltott állami támogatásokra vonatkozó szabályok szerint, ez az adóelőny jogellenesnek minősül, ezért a Bizottság úgy határozott, hogy az Apple-nek ezt az összeget, mintegy 13 milliárd EUR- t vissza kell fizetnie.<sup>22</sup>

Az állami támogatások uniós ellenőrzésének célja annak biztosítása, hogy a tagállamok ne részesítsenek egyes vállalkozásokat másoknál kedvezőbb adóügyi bánásmódban, akár feltételes adómegállapítás útján, akár más módon. Konkrétabban, a nyereséget úgy kell felosztani egy vállalatcsoport vállalkozásai, illetve egy adott vállalkozás különböző részei között, hogy az tükrözze a gazdasági realitásokat. Ez azt jelenti, hogy a nyereségfelosztásnak meg kell felelnie a független vállalkozások között üzleti alapon kialakított megoldásoknak (más szóval „a szokásos piaci feltételeknek”).

A vizsgálat kimutatta, hogy Írország a feltételes adómegállapítás keretében olyan mesterséges belső nyereségfelosztást hagyott jóvá az Apple Sales International és az Apple Operations Europe számára, *amelynek nem voltak tényszerű vagy gazdasági indokai.*

A feltételes adómegállapítás eredményeként az Apple Sales International értékesítési nyereségének többségét a vállalkozás „központi irodájához” allokálták, noha annak semmiféle működési kapacitása nem volt az forgalmazási tevékenység – sőt, bármely más érdemi tevékenység – végzésére és irányítására. Az Apple-termékek forgalmazásából való jövedelemtermelésre csak az Apple Sales

<sup>21</sup> <https://www.offshorecompany.com/company/ireland-corp/tax-savings/> letöltés (letöltés: 2019. január 14.)

<sup>22</sup> [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_hu.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_hu.htm), (2016.augusztus 30.) (letöltés: 2018. május 5.)



International írországi telephelye volt képes. Következésképpen az Apple Sales International értékesítési nyereségét az írországi telephelynek kellett volna elszámolnia és Írországban leadóznia.

A „központi irodának” nem volt sem alkalmazottja, sem saját épülete. A „központi irodák” egyetlen tevékenysége kimerült az osztalékfelosztást, adminisztratív szabályokat és készpénzgazdálkodást érintő igazgatósági döntések meghozatalában (megjegyzendő, hogy az igazgatók közül sokan egyben az Apple Inc. főállású ügyvezető igazgatói is voltak). A Bizottság értékelése szerint az ezen tevékenység által termelt nyereségen – vagyis kamatokon – kívül a „központi irodáknak” más nyereség nem tulajdonítható.

„A Bizottság ezek alapján arra a következtetésre jutott, miszerint Írország a feltételes adómegállapítás keretében jóváhagyta, hogy az Apple Sales International és az Apple Operations Europe értékesítési nyereségét mesterségesen e vállalkozások „központi irodáihoz”allokálja, így e nyereség nem volt adóköteles. A feltételes adómegállapítás eredményeként az Apple más vállalkozásoknál lényegesen kevesebb adót fizetett, ami az állami támogatásra vonatkozó uniós szabályok szerint jogellenes.”<sup>23</sup>

Az uniós állami támogatási szabályok szerint, a jogellenes állami támogatás esetében az okozott versenytorzulás megszüntetése érdekében a jogellenes állami támogatást vissza kell fizettetni. Az uniós állami támogatási szabályok alapján nem szabnak ki bírságokat, a visszafizetés pedig nem minősül a szóban forgó cég megbüntetésének, pusztán helyreállítja a más társaságokkal való azonos bánásmódot. A jogellenesen nyújtott állami támogatás – a feltételes adómegállapításban rögzített adóelőny - visszafizetését Írországnak kell megkövetelnie határozatban az Apple leányvállalataitól, azaz az Apple által 2003 óta meg nem fizetett adót Írországnak meg kell fizettetnie az Apple-lel. A visszafizetés módszere, hogy Írországnak az érintett telephelyekhez kell rendelnie a korábban közvetve az Apple Sales International és az Apple Operations Europe „központi irodájához”allokált értékesítési nyereséget, és arra az Írországban előírt rendes társaságiadó-mértéket kell megfizetnie.<sup>24</sup>

**4.2. A Double Irish with Dutch Sandwich stratégia.**<sup>25</sup> Hasonló joghézagot használt ki a Google is, amikor a „Dupla Ír, holland szendvics” adóelkerülő technikát alkalmazta. Ezzel a stratégiával a digitális cégek mintegy nullára csökkenthették a társasági adójukat. Két ír leányvállalat és egy holland leányvállalat a Google-nek szükséges a az adóelkerülésre. A Google – amely egy amerikai székhelyű vállalkozás – a megtermelt nyereségét átulta az Írországban bejegyzett egyik leányvállalatának jogdíjként, azért jogdíjként, mert Írországban a

<sup>23</sup> [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_hu.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_hu.htm), (2016.augusztus 30.) (letöltés: 2018. május 5.)

<sup>24</sup> [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_hu.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_hu.htm), (2016.augusztus 30.) (letöltés: 2018. május 5.)

<sup>25</sup> <https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp>, (letöltés: 2018. május 5.) Ezt a technikát előszeretettel alkalmazta a Google, Amazon, Apple, Microsoft lásd még: Csabai Róbert - Czoboly Gergely: A digitális cégek adóztatásának kihívásai – nemzetközi válaszkísérletek 84-87.o.

jogdíj adózása nagyon alacsony adókulccsal történik. A Google ír leányvállalata ezt az összeget továbbutalta a Google Hollandiában bejegyzett leányvállalatának bevételként, amely azt továbbutalta a Google egy másik ír leányvállalatának, melyet Írországra regisztráltak ugyan, azonban a leányvállalat székhelye, és adójogi illetősége Bermudán - egy adóparadicsomban - volt. Bermudán már nem kellett adót fizetni, lévén Bermuda egy ismert offshore helyszín. A Google ennek megfelelően nem fizetett adót a profit után sem Amerikában, sem Írországra, sem Hollandiában. Ilyen módon a Google több ezer Euro nyereséget vont ki az adózás alól, legális profitáthelyezés ürügyén.

Az ír pénzügyminiszter végül ezt a stratégiát és joghézagot megszüntette, a Double Irish with Dutch Sandwich stratégiát 2015-ben megszüntették, de átmenetileg még 2020-ig alkalmazható ez a technika a szerzett jogok alapján.

### **5. A digitális adóel/kikerülés elleni harc eredményei – összegzés – konklúziók**

A nemzetközi adójog tehát a fentiek szerint keletkezett a nemzetközi adójogi konfliktusokat, ezért megállapíthatjuk, hogy a digitalizmus terjedésével nő az adóel/kikerülési stratégiák száma. Mivel a digitális szolgáltatások nem a cég székhelyének helyszínén folytathatók, ezért kezelésük is speciálisabb eszközöket igényel a megszokott nemzeti társasági adóztatáshoz képest. Mindenképpen nemzetközi fellépés szükséges, ezért különösen nagy jelentősége van a nemzetközi, és európai adójog szűkebb értelmű eszközeinek, azaz a nemzetközi adójogi kollíziót feloldó eszközöknek, a nemzetközi és európai adójog konfliktusfeloldó szerepének. Az európai adójog célja a tagországok közötti adójogi konfliktusok feloldása és a versenytorzító és diszkriminatív adóztatás megszüntetése, a versenysemlegesség elősegítése az egységes belső piac működésének megteremtése érdekében.

A konfliktusfeloldás eszközei: az európai adójog elsődleges jogforrásain alapuló intézkedései a Bizottságnak, és a másodlagos jogforrások, valamint a soft law dokumentumok: a Code of Conduct (az Üzleti Adózás Magatartási Kódexe), az OECD BEPS Akcióterve, a Tanács ATAD irányelve, a Bizottság fellépése a versenyjogi szabályok alapján, a jogellenesen nyújtott adóelőnyök, állami támogatások ellen, és a további irányelv javaslatok, mint a KÖTA, valamint az átlátható digitális adóztatás irányelv javaslata, a digitális jelenlét adózására tett javaslat.

Az Üzleti Adózás Magatartási Kódexe a stand still és a roll back szabály alkalmazásával lehetővé tették a káros adóversenyt előidéző rendelkezések hatályon kívül helyezését, és annak vállalását, hogy a tagállamok nem vezetnek be olyan új szabályozást, amellyel tisztességtelen adóversenyt idéznek elő. Ez alatt érteni kell azt európai uniós elvárást is, hogy a diszkriminatív adószabályozás, és versenytorzító szabályok alkalmazása nem megengedett a nemzeti adójogban.

Az európai uniós és nemzetközi szabályozás azonban már túlhaladta a Code of Conduct előírásait, azokat továbbfejlesztették, és így született meg az adóelkerülés

elleni harc érdekében az OECD BEPS Akcióterve<sup>26</sup> 2015- ben, és a Tanács adóelkerülés elleni irányelve 2016-ban, az ATAD<sup>27</sup>.

A BEPS Akcióterv jelentősége, hogy felmérte azokat az adókikerülési stratégiákat, melyek elterjedtek nemzetközi viszonylatban, és előírta az ellenük való fellépés intézkedéseit is. Az adóelkerülés kapcsán a hiányosságok és adószabályozási eltérések kihasználásra kerültek a digitális és egyéb agresszív adótervezést használó cégek révén, a profit pedig mesterséges áthelyezésre került alacsony vagy nem adózó helyszínekre.

Bár jogi jellegét tekintve a BEPS Akcióterv nem jogszabály, mégis előírásaival segítséget nyújt az adóelkerülés elleni harcban, az aláíró országok önkéntes jogkövetéssel alkalmazzák az előírásokat. A BEPS hatását és erejét jelzi, hogy több mint 100 ország és joghatóság együttműködik a BEPS jelentések végrehajtásában, és az intézkedések implementálásában. A BEPS Akcióterv 15 adóelkerülő magatartást nevezett meg, közöttük a digitális adóelkerülés, az agresszív adótervezési stratégiát is, ami ellen harcolni kell, meg kell akadályozni ezek terjedését. A BEPS Akcióterv célja az egyes államok adójogszabályainak eltéréseiből, joghézagaiból adódó kettős nem adóztatás, agresszív adótervezés adókikerülés megakadályozása. A BEPS jelentés az adókikerülés ellen az intézkedések sorában az adóalap csökkentésével megvalósuló profitallokációk mérését és ellenőrzését írja elő, a nyilvánossá tétel, az információcserét, az átláthatóságot, az országokénti jelentés készítését írja elő. Fontos szerepe van a nemzetközi adórendszerek felé történő tájékoztatásnak, és a jelentés a vitarendezési módszerek hatékonyabbá tételét kezdeményezi, valamint új multilaterális dokumentum kidolgozásának szükségességét veti fel a kétoldalú adóegyezmények módosítása céljából.

A BEPS legnagyobb eredménye, hogy a közteherviselés elvének megfelelően, *megfogalmazza az értékteremtés helyén történő adófizetés elvének előírását*, azaz kimondja, és hangsúlyozza azt a nagyon fontos elvet, hogy a nyereség ott kerüljön megadóztatásra, ahol a nyereséget keletkeztető gazdasági tevékenységet végzik, és ahol az érték (profit) valójában megteremtődik!<sup>28</sup> Ezen alapelv alkalmazása az offshore tevékenység felszámolásának is eszköze lehet.

Megállapíthatjuk tehát, hogy a BEPS jelentés egy olyan új innovatív dokumentum, multilaterális egyezmény, amely a meglévő nemzetközi adószabályok felülvizsgálatát írja elő a kettős és többes nem adóztatás kiküszöbölése érdekében, a visszaélések megszüntetése és a BEPS Akciótervben megfogalmazott lehetőségek közelítése érdekében.

A Tanács ATAD (2016/1164/EU) irányelve a kettős nem adóztatás ellen is fellép. Az adókikerülés megakadályozása érdekében - a BEPS jelentéshez

<sup>26</sup> BEPS Action Plan, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Explanatory Statement, OECD 2015. 9. o., in: <http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf> (2018.01.15.) Base Erosion Profit Shifting: az adóalap csökkentéssel megvalósuló profitáthelyezés

<sup>27</sup> ATAD a Tanács 2016/1164/EU irányelve, a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról.

<sup>28</sup> Lásd a közteherviselés elvével kapcsolatban bővebben kifejtve Erdős Éva véleményét: Erdős Éva: A közteherviselés elvének kiterjesztő értelmezése az európai adóharmonizáció tükrében, *Miskolci Jogi Szemle*, Különszám, VI. évfolyam, 2011., Bitor Kiadó, 46.- 62. o.

hasonlóan – a kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezmények felülvizsgálatát írja elő, és az általános adóel/kikerülési szabályok, rendelkezések felállítására tesz javaslatot.<sup>29</sup> Az irányelv ugyancsak osztja azt a fontos alapelvet, hogy a profit abban az országban kerüljön megadóztatásra, ahol az érték megteremtődik, és a valódi, tényleges gazdasági tevékenység folyik.

Két fontos további irányelv javaslatot kell megemlíteni az adókikerülés elleni általános harcban: a közös konszolidált társasági adóalapról és a közös összevont társasági adóalapról (KÖTA) szóló irányelv javaslatot<sup>30</sup>, valamint a kifejezetten a digitális adóelkerülések ellen alkalmazott Tanácsi irányelv javaslatot: a jelentős digitális jelenlét társasági adóztatására<sup>31</sup> vonatkozóan. A javaslat célja többek között arra ad választ<sup>32</sup>, hogy miért szükséges a digitális cégek adóztatását külön szabályokkal megoldani. Mivel a mai nemzetközi társasági adó szabályok nem felelnek meg a modern globális gazdaságnak, és nem tudják követni, azt az üzleti modellt, hogy a digitális cégek anélkül is tudnak profitot szerezni, hogy gazdaságilag ténylegesen jelen lennének egy adott országban, ennek eredményeként pedig eltérés keletkezik a valódi értékteremtés, profittermelés helye és az adófizetés között. A digitális gazdaságban a tetszési index a közösségi média platformjain reklám bevételeket hozhat, mivel az oldal tetszését célzott hirdetésekhez használják fel. A nyereség így valójában nem ott adózik, ahol megteremtődik.

A Bizottság az irányelvjavaslatokban kétféle megoldást tesz<sup>33</sup>: egyrészt a digitális társasági tevékenységekre vonatkozóan az uniós társaságiadó-szabályok közös reformját. A lényege a reformnak, hogy a tagállamok megadóztathatnák a területükön keletkezett nyereséget, még akkor is, ha a digitális cégnek nincs fizikai jelenléte. A digitális jelenlét feltétele, ha megfelel az alábbi kritériumok egyikének:

- egy tagállamban a bevétel meghaladja az évi 7 millió eurós küszöböt,
- az adóköteles évben több, mint 100.000 felhasználó van a tagállamban, pld. online piac, vagy a sharing economy platformja)
- több mint 3000 üzleti szerződés keletkezett a digitális szolgáltatásból a társaság és az üzleti felhasználók között, az adott adóévben.

A másik megoldás a Bizottság részéről: a digitális tevékenységekből származó időközi adó lenne<sup>34</sup>, ami biztosítaná, hogy a jelenleg nem adóztatott tevékenységek után azonnali bevételre tegyen szert a tagállam. Az adót olyan tevékenységekből származó bevételekre alkalmaznák, amelyekben a felhasználók jelentős szerepet játszanak az értékteremtésben, mint az online hirdetési felületek értékesítéséből

<sup>29</sup> Ezek az úgynevezett GAAR szabályok, a General Anti Abuse Ruling.

<sup>30</sup> Common Consolidated Corporate Tax Base – a közös konszolidált társasági adóalapról szóló irányelv javaslat Javaslat tanácsi irányelvre a közös konszolidált társaságiadó-alapról (KKTA) COM(2011) 121 végleges, Az Európai Unió Hivatalos Lapja C 54/66 , 2012.2.23, KÖTA Közös összevont társasági adóalap javaslat 2016.10.25. COM(2016) 682 final

<sup>31</sup> Proposal for a Council Directive Laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence Brussels, 21.3.2018. COM (2018) 147 final 2018/0072 (CNS)

<sup>32</sup> Fair taxation of the digital economy in: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en) (letöltés: 2019. január 14.)

<sup>33</sup> Fair taxation of the digital economy in: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en) (letöltés: 2019. január 14.)

<sup>34</sup> „interim tax”

származó bevételek, vagy a felhasználó által szolgáltatott információkból származó adatok értékesítéséből származó bevételek. Az olyan cégekre alkalmazzák, melyek teljes éves árbevétele (világszerte) 750 Millió Euro, és/vagy az EU-ban a totális bevétele a digitális szolgáltatások után 50 millió Euro.<sup>35</sup> Ezt a rendszert átmeneti intézkedésként alkalmazzák, amíg az átfogó reform, valamint a beépített mechanizmusok a kettős adóztatás elkerülésére, végrehajtásra nem kerülnek. A javaslatok benyújtásra kerülnek, az Európai Parlamenttel történő konzultáció után, a Tanácsnak elfogadásra.

Megállapíthatjuk tehát, hogy a káros adóverseny és az adókikerülés elleni harc közös érdek az EU-ban, az adóelkerülés elleni fellépést már a Code of Conduct is tartalmazta, azonban a BEPS, és az ATAD, valamint a KÖTA és a Bizottság irányelv javaslatai továbbfejlesztették. Az adó információcsere szerepe megnőtt, azt átlátható adózás, valamint a nyereség-, az értékteremtés helyén történő adóztatás új alapelveként jelenik meg az adókikerülés elleni harcban. Az adójogalkotás az Európai Unióban felgyorsult, és a Bizottság is erőteljesebb fellépést gyakorol az adókikerülő gyakorlatok ellen. A Bizottság eszköze: az erőteljesebb ellenőrzés, és az EUMSZ 107. és 109. cikke szerinti eljárás lefolytatása, a jogellenes állami támogatás, adóelőny visszafizettetése az adott ország költségvetésébe.

Az adókikerülés elleni harc tehát felerősödött és felgyorsult, a kezelés eszközei, módszerei, az intézkedések pedig hatékonyabb jogalkotásra kényszerítik a tagállamokat és a Tanácsot egyaránt.<sup>36</sup> Az európai adójog konfliktusfeloldó szerepe tehát egyre jelentősebbé válik.

---

---

<sup>35</sup> Fair taxation of the digital economy in: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en) (letöltés: 2019. január 14.)