

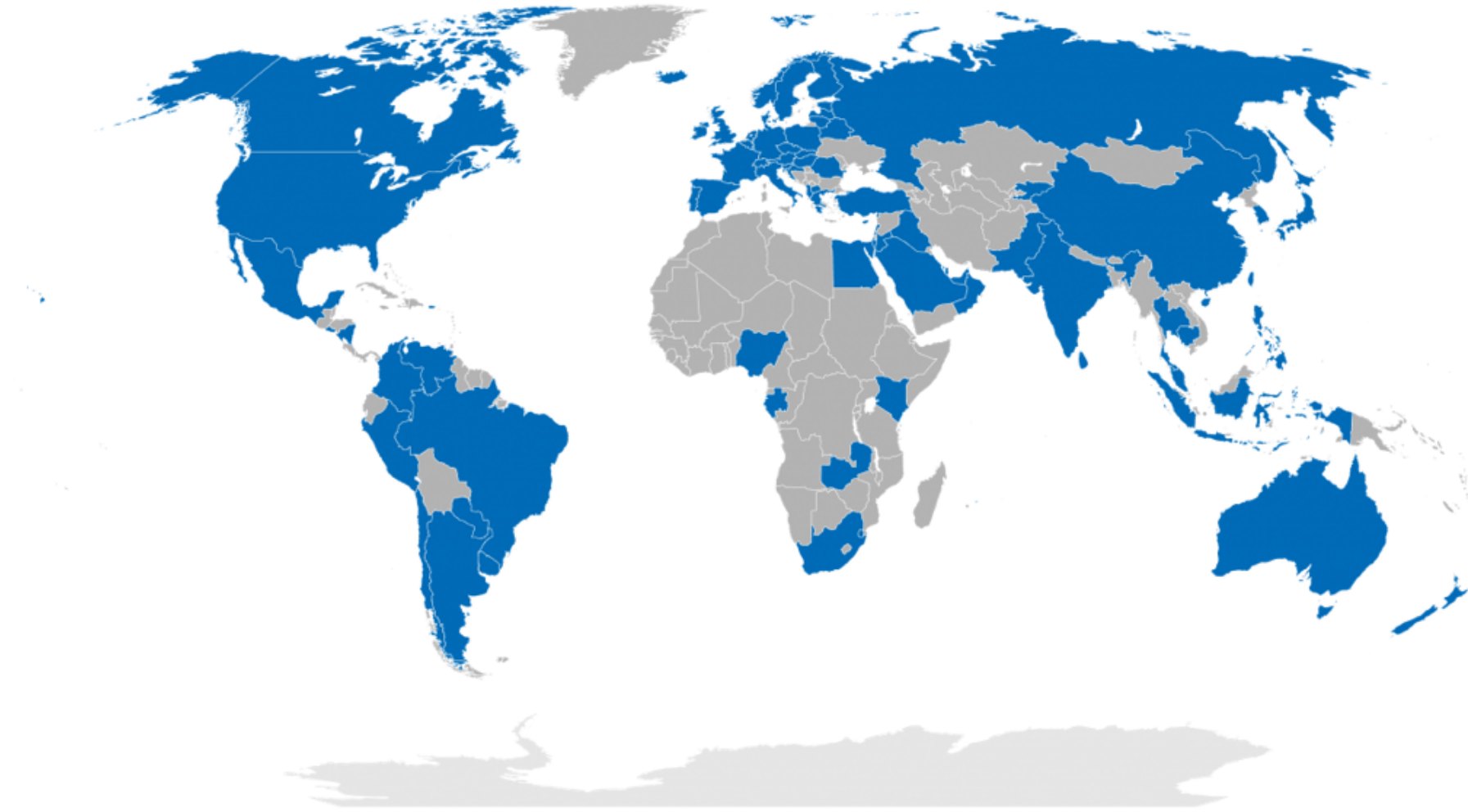


A NEMZETKÖZI ADÓZÁS ALAPJAI

Dr. Békés Balázs

PPKE Pénzügyi jogi tanszék

A NEMZETKÖZI ADÓZÁS ALAPJAI



TARTALOM

- I. A nemzetközi adózás alapkérdései
- II. Kettős adóztatás elkerülése, kettős adóegyezmények,
- III. Az OECD modellegyezmény alapvető értelmezési kérdései
- IV. Jövedelemtípusok
- V. Mentésítés és beszámítás
- VI. Kapcsolt vállalkozások
- VII. Egyéb rendelkezések
- VIII. BEPS, ATAP. ATAD, DAC
- IX. Automatikus információcsere
- X. Tiltott állami támogatások joga

I. A NEMZETKÖZI ADÓZÁS ALAPKÉRDÉSEI

- Az államok szuverén joga az adóztatás: minden állam autonóm módon határozhatja meg, hogy
 - milyen módon építi ki a belső- és a külső adójogviszonyait;
 - hogyan határolja el adóztatási igényeit más államok igényeivel szemben.



Adókötelezettség megléte vagy hiánya!

- Eltérő módszerek alkalmazása jogi értelemben vett többszörös- vagy adóztatáshoz vagy adóztatás hiányához vezethet.

I. A NEMZETKÖZI ADÓZÁS ALAPKÉRDÉSEI - ADÓIGÉNYEK ELHATÁROLÁSA

- **Közvetlen- és vagyonadók esetében, adóalanyoknál**
 - Illetőség elve
 - Területiség elve (forráselv)
- **Adótárgyaknál**
 - Univerzalitás elve
 - Területiség elve
- **Közvetett adók esetében**
 - Célország elve
 - Eredet-ország elve

I. A NEMZETKÖZI ADÓZÁS ALAPKÉRDÉSEI - ILLETŐSÉG ELVE

- Személyi kötődésen alapul
- Korlátlan adókötelezettséget eredményez, az adóalany a világjövedelmei után adózik, függetlenül azok forrásától.
- Személyi kötődés meghatározása történhet:

Társaságoknál

- bejegyzés helye
- „valódi” székhely („real seat”)
*place of central
management and control*
(angolszász országok)
b. place of management
(kontinentális országok)

Magánszemélyeknél

- lakóhely
- szokásos tartózkodási hely
- létérdek központja
- állampolgárság

I. A NEMZETKÖZI ADÓZÁS ALAPKÉRDÉSEI - FORRÁS ELVE

- Gazdasági kötődésen alapul.
- Korlátozott adókötelezettséget eredményez, az adóalany csak az adott országból származó jövedelmei vagy ott található vagyona után adóköteles.
- A jövedelem forrásának megállapítása tekintetében általában nem tesznek különbséget a társaságok és a magánszemélyek között.

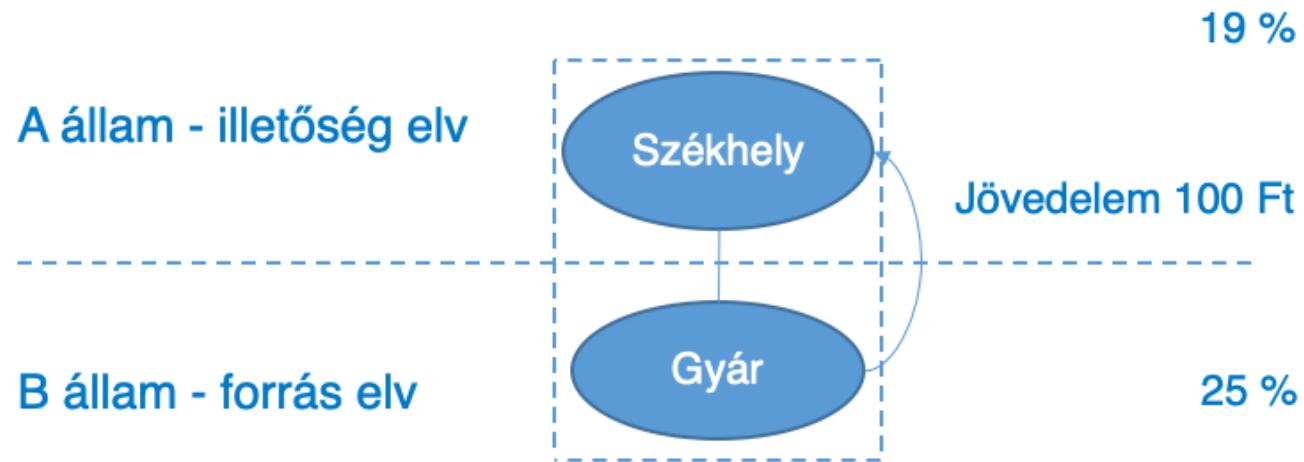
I. A NEMZETKÖZI ADÓZÁS ALAPKÉRDÉSEI - KETTŐS ADÓZTATÁS

- Probléma: eltérő országok eltérő adóztatási elveket és módszereket alkalmaznak.
 - adóztatási elvek ütközése (illetőség- vs. forrás elv)
 - eltérő illetőség definíciók (illetőség- vs. illetőség elv)
 - eltérő forrás értelmezések (forrás- vs. forrás elv)



Kettős adóztatás (jogi- és/vagy gazdasági)!

I. A NEMZETKÖZI ADÓZÁS ALAPKÉRDÉSEI - ILLETŐSÉG VS FORRÁS ELV



Σ adó: 44 Ft

Nk-i tevékenység hiányában: 25 v. 19 Ft

I. A NEMZETKÖZI ADÓZÁS ALAPKÉRDÉSEI - KETTŐS ADÓZTATÁS

- Megoldás: Önkorlátozás, adóztatási jog felosztása.
- 3 lehetséges mód:
 - Unilaterális, belföldi szabályozáson alapuló (pl. Tao, Szja)
 - Bilaterális, kétoldalú egyezményeken alapuló, modellegyezmények
 - a. OECD Modellegyezmény
 - b. USA Modellegyezmény
 - c. ENSZ Modellegyezmény
 - Multilaterális
 - a. Többoldalú nk-i egyezmények
 - b. EU-s irányelvek
- A kétszeres adóztatás elkerülésének technikái.

II. KETTŐS ADÓEGYEZMÉNYEK, AZ OECD MODELLEGEZMÉNY

- Adóegyezmények célja:
 - Adókorlátozásoktól mentes nk-i kereskedelem elősegítése (kettős adóztatás elkerülése)
 - Elsősorban a jogi értelemben vett kettősadóztatás elkerülése.
 - Az illetőség- és a forráselv összeütközéséből adódó problémák megoldása.
 - Az illetőség- és az illetőségelv összeütközéséből adódó problémák feloldása.
 - Az adóztatási jog felosztása.
 - Nk-i adóelkerülés megakadályozása.

II. KETTŐS ADÓEGYEZMÉNYEK, AZ OECD MODELLEGYEZMÉNY

- Előnyök a szerződő államok számára:
 - A bruttó jövedelemre vonatkozó forrásadó mértékének limitálása.
 - Összehangolják a forrásállambeli adóztatást és az illetőségállamban
 - Alkalmazandó kettős adóztatást elkerülő módszereket (pl. adóztatási jog megosztása).
 - Meghatározzák a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó módszereket.
 - Információcsere, kölcsönös segítségnyújtás az adóbevételek beszedésében (offshore-ok elleni küzdelem).
- Felülírják a belső jogot

II. AZ OECD MODELLEGYZMÉNY

1. Személyi hatály
2. Az Egyezmény hatálya alá tartozó adók
3. Általános meghatározások
4. Belföldi illetőségű személy
5. Telephely
6. Ingatlanvagyonból származó jövedelem
7. Vállalkozási nyereség
8. Hajózás, belvízi és légi szállítás
9. Kapcsolt vállalkozások
10. Osztalék
11. Kamat
12. Jogdíjak
13. Tőkenyereség
14. N/A
15. Munkaviszonyos jövedelem
17. Igazgatósági tiszteletdíjak
18. Művészek és sportolók
19. Nyugdíjak
20. Közszolgálat
21. Diákok
22. Egyéb jövedelem
23. Vagyon
24. Kettős adóztatás elkerülése
25. Egyenlő elbánás
26. MAP
27. Információcsere
28. Jogsegély
29. Diplomácia testületek, konzulátusok
30. Területi hatály kiterjesztése
31. Hatálybalépés
32. Felmondás

II. KETTŐS ADÓEGYEZMÉNYEK - ÉRTELMEZÉSÜK

- Nemzetközi (országközi) egyezmények így alkalmazásukkor figyelemmel kell lenni a Bécsi szerződésben (Vienna Convention on the Law of Treaties – 1969) foglaltakra.
- Nem keletkeztetnek addicionális adókötelezettséget, hozzárendelik az adóztatási jogot az egyik vagy részben mindkét államhoz.
- Modellegyezmény kommentárja:
 - Alkalmazható-e egy 2012-es kommentár módosítás egy 1996-ban kötött, OECD Modellegyezmény alapú kettős adóegyezményre?
 - Pontosítás vs. újítás.
- Alkalmazandó cikkely: egy adott jövedelemtételre egynél több cikkely is vonatkozhat
→ meg kell vizsgálni, hogy melyik írja felül a másikat!
- Definíciók:
 - melyik az egyezményt alkalmazó ország?
 - mikor érvényes definíciót kell alkalmazni?
 - mi az OECD megoldás?

III. AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – TERÜLETI HATÁLY

- Külön rendelkezés a legtöbb szerződésben nincs erre vonatkozóan.
- A szerződő államok területe: az egyik vagy mindkét szerződő államban belföldi illetőségűekre vonatkozik.
- Koszovó, Csatorna Szigetek, Gibraltár, Francia Guyana, stb?
- Kiterjeszthető:
 - bármely olyan államra vagy területre, amelynek nemzetközi kapcsolataiért az egyik szerződő állam a felelős, és
 - amely az egyezmény hatálya alá tartozó adókhöz nagyban hasonló adókat vet ki.

III. AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – IDŐBELI HATÁLY

- Mindkét államnak ratifikálnia kell, hogy hatályba lépjen.
- Ratifikáció folyamata a belső jogok függvényében eltérő lehet.
- A szerződő államok értesítik egymást a ratifikálásról, ezt követően lép hatályba.
- Külön rendelkezések vonatkozhatnak az egyes cikkek hatályba lépésére.

III. AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – TÁRGYI HATÁLY

- Kizárólag a jövedelem és vagyonadókra vonatkozik.
- Tételes felsorolás, később bevezetésre kerülő hasonló típusú adók.
- Minden egyes, az egyezmény tekintetében releváns új adó bevezetéséről a szerződő államok tájékoztatják egymást.

III. AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – SZEMÉLYI HATÁLY, ILLETŐSÉG

- Személyi hatály: azokra a személyekre (természetes-, jogi személyek és egyéb személyek) terjed ki, akik az egyik vagy mindkét szerződő államban belföldi illetőséggel rendelkeznek.
- Személyi hatály dönti el, hogy melyik az alkalmazandó egyezmény (háromszög esetek).
- Konfliktusok feloldása
- kettős illetőség miatti kettős adóztatás megoldása
- Az egyezmény alkalmazásában: az adott államban, annak jogszabályai szerint – bármilyen ismérv alapján – korlátlan adókötelezettséggel rendelkezik.
- A szerződő állam és annak bármilyen közigazgatási egysége vagy helyi hatósága definíció szerint belföldi illetőségű (általában adómentesek).
- Nem tartozik ide az a személy, aki csak az adott állambeli forrásból származó jövedelem, vagy ott található vagyon után adóköteles.

III. AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – az adóztatási jog felosztása

1. Csak az illetőség államában adóztatható (pl.)
 - vállalkozási nyereség;
 - tőkenyereség;
 - egyéb jövedelem;
 - stb.
2. A forrásállamban korlátlanul adóztatható (pl.)
 - telephely jövedelme;
 - ingatlan vagyomból származó jövedelem;
 - stb.
3. A forrásállamban korlátozottan adóztatható
 - Osztalék;
 - Kamat;
 - Jogdíj (?)

IV. AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – vállalkozási nyereség

- Kizárólag a vállalkozás illetőségének államában adóztatható.
- Nem csak jogi személyekre vagy egyéb szervezetekre vonatkozik (pl. EV-re is).
- Nincs szüksége további módszerre a jogi értelemben vett kettős adóztatás elkerülésére (nem kell mentesíteni, beszámítani).
- Kivétel: telephely jövedelme!

IV. AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – telephely

- Kizárólagos adóztatási jog a forrásállamnak.
- Definíció: *„Olyan állandó üzleti helyet jelent, amelyen keresztül a vállalkozás tevékenységét részben vagy egészben kifejti”.*
- Definíció lényege:
 - Üzleti tevékenység helyszíne, azaz valamilyen létesítmény megléte.
 - Állandó: földrajzilag és időben □ hüvelykujj szabály: 6 hónap
 - A vállalkozás az adott helyszínen kell, hogy végezze üzleti tevékenységét.


IV. AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – telephely

- Telephely különösen:
 - üzletvezetés helye;
 - fiók;
 - iroda;
 - gyár;
 - műhely;
 - a bányá, az olaj- és a földgázkút, a kőfejtő és a természeti kincsek kiaknázására szolgáló bármely más telep.



Értelme?

IV. AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – projekt PE

- Speciális szabály: Projekt PE
- Építési terület,
- Építkezési vagy szerelési munkálatok helyszíne,  > 12 hónap
- Visszamenőlegesen telephellyé válik.
- Megszakítások: május 1. – november 1., január 1. – június 1.
- Iroda használata az építési helyszínen, ha az nem éri el a 12 hónapot.
- Fővállalkozó és alvállalkozók.

IV. AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – osztalék

- Az illetőség és a forrásállamban → egyaránt adóztathatók.
- Legtöbb ország forrásadóztatja → Magyarország?
- Kettős adóztatás elkerülésének a technikája: beszámítás.
- Osztalék:
 - Max. 5%, ha a tényleges **haszonhúzó** min. 25%-os közvetlen tulajdonnal rendelkezik.
 - Max. 15% egyéb esetekben.
 - Tőkerészesedés számít a kifizetés időpontjában, nem szavazati jog.
- Osztalékot definiálja → felülírja a belső jogot (ld. USA)!
- Adóbeszedés technikája.
- Korlátozott a hatálya: csak az egyik szerződő államban belföldi illetőségű társaság által a másik szerződő államban belföldi illetőségű társaságnak fizetett osztaléokra vonatkozik → háromszög problémák!

IV. AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – osztalék

- Tényleges haszonhúzó klauzula célja a visszaélések megakadályozása: treaty shopping.



- Nem a tényleges haszonhúzónak fizetem: teljes forrásadó kivetése (30%)
- B – C egyezmény alkalmazhatósága?

IV. AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – osztalék

- Tényleges haszonhúzó értelmezése:
 - 3. cikkely alapján belföldi jog a meghatározó → problémák
 - Többség egyetért, hogy ez egy „Egyezmény fogalom” → miért nincs akkor definiálva?
- 4 lehetséges értelmezés:
 - Jogi értelemben vett tulajdonos, akit nem kötnek másokkal kötött szerződések.
 - Kommentár kimondja, hogy az ügynökök/megbízottak nem haszonhúzók → mindenki más az?
 - Egyezmény célja az JDT elkerülése → haszonhúzó az, akihez a jövedelmet adózási szempontból allokálom (Kommentár preferencia)
 - Vogel: aki szabadon dönthet a tőkéről vagy annak hozamáról (ECJ preferencia)

IV. AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – kamat

- Az illetőség és a forrásállamban egyaránt adóztathatók.
- Kettős adóztatás elkerülésének a technikája: beszámítás.
- Nagyon hasonlít az osztalék adózására vonatkozó cikkelyhez.
- Kamat:
 - Max. 10%, ha a tényleges **haszonhúzó** kapja (ld. osztalék).
 - Új fogalmak: kamat **felmerülésének** helye és **szokásos piaci érték**.
- Adóbeszedés technikája: mint az osztaléknál.
- Korlátozott a hatálya: csak az egyik szerződő államban felmerülő és a másik államban belföldi illetőségű társaságnak fizetett kamatra vonatkozik háromszög problémák!

IV. AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – ingatlan

- Ingatlan hasznosítás/értékesítés jövedelme a forrásállamban korlátlanul adóztatható.
- Az illetőség államában is adóztatható.
- 6. és 13. cikkelyek vonatkoznak rá.
- 6. cikkely: ingatlan hasznosításának jövedelme (pl. bérleti díj).
- 13. cikkely (1. és 5. bekezdések): ingatlan értékesítésének árfolyamnyeresége.
- Felülírja az egyéb cikkelyeket (pl. 7-est) → nem kell, hogy telephely legyen a forrásadóztatáshoz!
- Kettős adóztatás elkerülésének a technikája: általában mentesítés.
- 6. cikkelynek korlátozott a hatálya, mint az osztalék és kamat adózására vonatkozó cikkelyeknek.
- Ingatlant definiálja.

IV. AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – munkaviszonyból származó bér, fizetés

- Kizárólag az illetőség államában adóztatható, kivéve ha a munkavégzés a másik szerződő államban történik.
- A másik államban történő munkavégzésből származó díjazás ott adóztatható, ha
 - a munkavállaló a kérdéses adóévben kezdődő vagy végződő bármely tizenkét hónapos időtartamon belül összesen legalább 183 napot a forrásállamban tölt, vagy
 - a díjazást a forrásállamban illetőséggel rendelkező munkáltató fizet vagy ilyen munkáltató nevében fizetik, vagy
 - a díjazást a munkáltató forrásállamban található telephelye viseli.
- Kivétel: hajók, légi járművek fedélzetén végzett munka díjazása: kizárólag a tényleges üzletvezetés helye szerint.

V. A KETTŐS ADÓZTATÁS ELKERÜLÉSÉNEK MÓDSZEREI

- Az illetőség államának feladata a kettős adóztatás (ha felmerülhet) kiküszöbölése.
- Módszerek:
 - Beszámítás (credit)
 - Mentésítés (exemption)
- Nem definiálják részleteiben az alkalmazandó módszer számítási logikáját, belső jogra van bízva (elsősorban a mentésítésnél).
- További ritkább módszerek:
 - Levonás (deduction)
 - Átalány
 - Fiktív adóbeszámítás (tax sparing)

V. KETTŐS ADÓZTATÁS ELKERÜLÉSE - BESZÁMÍTÁS

- Beszámítás: az illetőség államában a fizetendő adóból levonható a forrásállamban megfizetett (azonos típusú) adó.
- Korlátok:
 - Maximum az adott jövedelemre a belföldi szabályok szerint számolt átlagos adó összegéig
 - Maximum a külföldön megfizetett adó összegéig
- Ha a forrásállambeli tevékenység veszteséges, ugyanarra az eredményre vezet, mint az adómentesítés →
- Probléma: Ha a külföldi adómérték meghaladja a belföldit Excess Foreign Tax Credit (EFTC)

V. KETTŐS ADÓZTATÁS ELKERÜLÉSE - MENTESÍTÉS

- Mentésítés: A jövedelemből levonható a külföldi jövedelem
- Speciális rendelkezések:
 - Veszteség
 - Progresszív adótábla

V. KETTŐS ADÓZTATÁS ELKERÜLÉSE, BESZÁMÍTÁS V. MENTESÍTÉS

- Beszámítás vs. adómentesítés
 - Ha a forrásállamban veszteség keletkezik ugyanarra az eredményre vezetnek.
 - Ha a forrásállamban nyereség keletkezik és a belföldi adómérték < külföldi adómérték, azonos eredményre vezetnek.
 - Ha a forrásállamban nyereség keletkezik, az adómentesítés kedvezőbb abban az esetben, amikor belföldi adómérték > külföldi adómérték.
- Beszámítás vs. jövedelemmentesítés
 - Ha a forrásállamban veszteség keletkezik, a beszámítás kedvezőbb.
 - Ha a forrásállamban nyereség keletkezik és a belföldi adómérték < külföldi adómérték, azonos eredményre vezetnek.
 - Ha a forrásállamban nyereség keletkezik, a jövedelem mentesítés kedvezőbb abban az esetben, amikor belföldi adómérték > külföldi adómérték.

VI. AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – kapcsolt vállalkozások

- Közgazdasági értelemben vett kettős adóztatással foglalkozik.
- Alkalmazandó:
 - Egyik ország vállalkozása a másik ország vállalkozásának a menedzsmentjében, irányításában vagy tőkéjében közvetlenül vagy közvetve részt vesz, vagy
 - Harmadik személyek mindkettejük menedzsmentjében, irányításában vagy tőkéjében részt vesznek , és
 - A tranzakció nem piaci.
- A szerződő államok kiigazíthatják az adóalapokat.
- Kiigazítás két oldalú kell, hogy legyen.

VII. AZ OECD MODELLEGYZMÉNY – egyéb rendelkezések

- Kettős adóztatás elkerülésének technikája
 - Függ attól, hogy credit vagy exemption államról van-e szó.
 - Kamat és osztalék esetében mindig beszámítás.
- Egyenlő elbánás
 - Vonatkozik a szerződő államok állampolgáira is → személyi hatály kiterjesztése.
 - Vonatkozik a hontalan személyekre.
 - Vonatkozik a szerződő államok vállalkozásainak telephelyeire is.
 - Vonatkozik azokra a kamat, jogdíj és egyéb kifizetések adóalapból történő levonhatóságára is, amelyeket a másik szerződő államban belföldi illetőségű személynek fizetnek → kérdéses a CFC szabályokkal való összeegyeztethetőség.
 - Minden adónemre vonatkozik: tárgyi hatály kiterjesztése.
 - A többi rendelkezéssel együtt alkalmazandó!
- Információcsere, behajtási jogsegély, diplomáciai mentességek



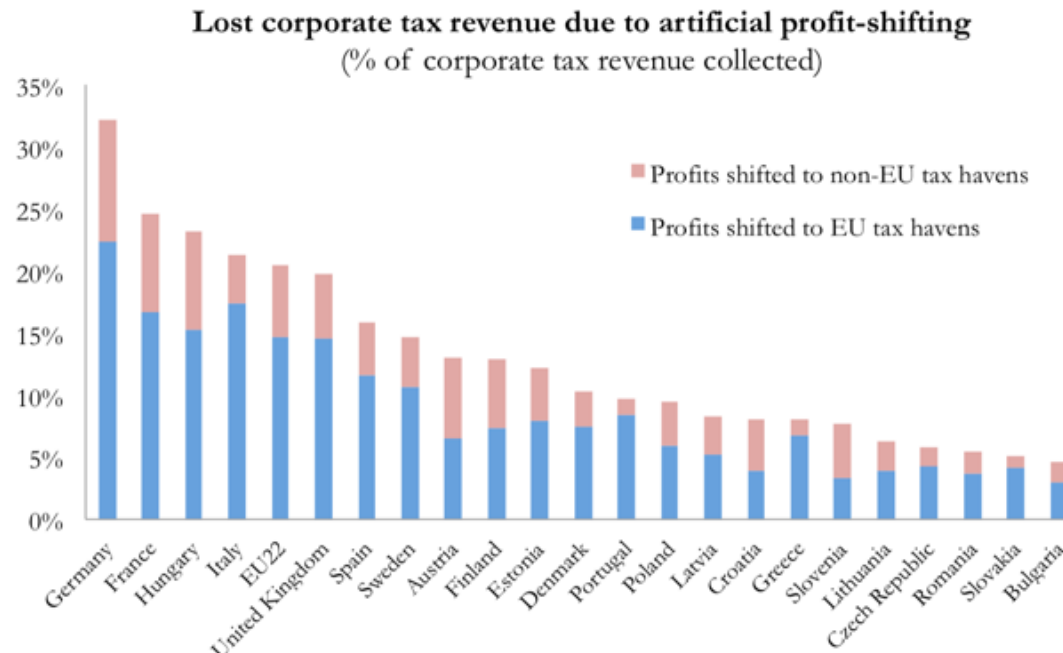
AZ ADÓKIKERÜLÉS MINT GLOBÁLIS PROBLÉMA

KI FIZET KEVESEBB ADÓT?

- A külföldön „elrejtett” vagyon nemzetgazdasági mértékű
 - Adóparadicsomban tárolni a vagyont a gazdagok kiváltsága
 - Minél gazdagabb valaki, annál valószínűbb, hogy külföldre menekíti jövedelmét
 - A leggazdagabb 0,001%-é az adóparadicsomokban lévő vagyon 50%-a
 - Ugyan ez a réteg hozzávetőleg az adói 25%-t nem fizeti be
- A véletlenszerű mintavétellel végzett vizsgálatok alapján az állapítható meg, hogy átlagosan az adófizetők az adójuk 5%-át nem fizetik be
- Általánosságban megállapítható tehát, hogy a gazdagabbak hajlamosak az adócsalásra, illetve adókikerülésre
- Az Amerikai Egyesült Államokban a felső 0,1% bírja a teljes háztartási vagyon 22%-át

AZ ADÓKIKERÜLÉS SZÁMSZERŰSÍTVE

- A multinacionális vállalatok profitjainak 45%-át mesterségesen adóparadicsomokba viszik
 - Ez 2015-ben 600 billió € volt
- Globális szinten az adók hozzávetőleg 12% hiányzik
 - Ez a szám az EU-ban különösen magas 20% körül mozog, köszönhetően az adóparadicsomoknak



Note: This figure shows the amount of tax revenue lost because of the artificial shifting of multinationals' profits to tax havens, as a share of total corporate tax revenue collected in 2015.

AZ ADÓKIKERÜLÉS MINT EU PROBLÉMA

- EU-s adóparadicsomok:
 - Hollandia, Írország, Luxemburg, Málta, Ciprus, Belgium
 - Eurostatnak szolgáltatnak adatot
 - Sokszor pontatlan, vagy eltér a másik féltől megadott adattól
 - Az adóparadicsom társasági adóból származó bevétel és a többi adóból származó bevételek aránya sokszor magasabb, mint az EU más tagállamaiban
- Nem EU-s adóparadicsomok
 - Az összes profit 20%-t multinacionális vállalatok realizálják
 - Ennek a 45%-t mesterségesen adóparadicsomokba viszik
 - Ez a szám az USA-ban 63%
- Végeredményképpen az EU hozzávetőleg évi 60 billió € társasági adótól esik el

AZ ADÓKIKERÜLÉS ELLENI EU-S CSOMAG (ATAP) ELŐZMÉNYEI

BEPS – BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING

- A 2008-as világválságot követően a G20 országok kezdeményezésére az OECD keretein belül került megalkotásra
- Probléma
 - a nemzetközi vállalatok a nemzeti adórendszerek közötti eltéréseket kihasználva igyekeznek csökkenteni a teljes adófizetési kötelezettségüket
- A BEPS a nemzetközi válasz a multinacionális vállalatok agresszív adótervezéssel elért
 - nyereségátcsoportosítására és
 - az adóalap erózióra
- A BEPS egy 2015-ben véglegesített 15 pontból álló akcióterv melynek célja
 - az agresszív adótervezési technikák megakadályozása, felismerésére
 - mesterséges, valóságos gazdasági tartalom nélküli struktúrák felismerése és az azokon történő „keresztül nézés”
 - a nyereségek megadóztatása ott, ahol azok ténylegesen keletkeznek
 - az adóalapcsökkentés megakadályozása, ha annak háttérében kizárólag az adóelőnyök megszerzése áll.

BEPS – BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING

CÉLKITŰZÉSEK

- A 2008-as világválságot követően a G20 országok kezdeményezésére az OECD keretein belül került megalkotásra
- Probléma
 - a nemzetközi vállalatok a nemzeti adórendszerek közötti eltéréseket kihasználva igyekeznek csökkenteni a teljes adófizetési kötelezettségüket
- A BEPS a nemzetközi válasz a multinacionális vállalatok agresszív adótervezéssel elért
 - nyereségátcsoportosítására és
 - az adóalap erózióra
- A BEPS egy 2015-ben véglegesített 15 pontból álló akcióterv melynek célja
 - az agresszív adótervezési technikák megakadályozása, felismerésére
 - mesterséges, valóságos gazdasági tartalom nélküli struktúrák felismerése és az azokon történő „keresztül nézés”
 - a nyereségek megadóztatása ott, ahol azok ténylegesen keletkeznek
 - az adóalapcsökkentés megakadályozása, ha annak háttérében kizárólag az adóelőnyök megszerzése áll.

BEPS

AKCIÓTERVEK

Probléma	Intézkedés	Eredmény	Határidő
1. Digitális kereskedelem	Nehézségek feltárása	Jelentés	09/14
2. „Hibrid eszközök”	Semlegesítése	Modell egyezmény / belső jog	09/14
3. Ellenőrzött külföldi társaságok	Rendszer megerősítése	Belső jog	09/15
4. Kamat levonás	Korlátozás	Belső jog / TP irányelv	09/15, 12/15
5. Káros adózási gyakorlatok	Hatékonyabb visszaszorítás	OECD/nem OECD kritériumok /felülvizsgálat	09/14, 09/15, 12/15
6. Visszaélés egyezményekkel	Megakadályozása	Modell egyezmény / belső jog	09/14
7. Telephely	Elkerülés megakadályozása	Modell egyezmény	09/15
8-10. Transzferárak	Tevékenység helye	TP irányelv / Modell egyezmény	09/14, 09/15
11-13. Átláthatóság	Közzététel, adatfeldolgozás	Ajánlások / TP irányelv	09/14, 09/15
14. Vita rendezés	Hatékonyabban	Modell egyezmény	09/15
15. Multilaterális egyezmény	Problémák feltárása, tervezet	Új egyezmény	09/14, 09/15

ATAP – ANTI-TAX AVOIDANCE PACKAGE

CÉLKITŰZÉSEK, TARTALMA

- A csomag alapját a BEPS ajánlásai képezik
- A csomag céljai
 - az agresszív adótervezés megakadályozása
 - az átláthatóság fokozása
 - méltányosabb üzleti környezet megteremtése az EU-ban
- Az ATAP csomag tartalma
 - ATAD
 - tagállamok adóegyezményeinek megerősítése
 - a közigazgatási együttműködésről szóló irányelv (DAC) felülvizsgálata
 - eredményes adóztatás külügyi stratégiája – jó adóügyi kormányzás
- Az ATAD az ATAP részeként került megalkotásra
 - ATAD - 2016/1164 EU irányelv
 - a Tanács 2016. július 12-én fogadta el, 2017. május 29-én pedig annak módosítását
 - célja az agresszív adótervezés megakadályozása
 - jogilag kötelező erejű intézkedéseket tartalmaz minden tagállam számára
 - a tagállamoknak 2018. december 31-ig kell átültetniük a nemzeti jogukba az ATAD szabályait, és azok 2019. január 1-től alkalmazandók

ATAD – ANTI-TAX AVOIDANCE DIRECTIVE

TARTALMA

- **Hatály**
 - minden olyan adózóra kiterjed, aki egy vagy több tagállamban a társasági adó alanya
- **Minimális szintű védelem**
 - az ATAD-ban foglalt szabályok minimumkövetelmények, ennél szigorúbb szabályok alkalmazhatók az egyes tagállamokban, de gyengébbek nem
- **Adókikerülés elleni intézkedések**
 - a kamatlevonás korlátozása (4. cikk)
 - a tőke kivonás megadóztatására vonatkozó szabályok (5. cikk)
 - a visszaélések elleni általános szabály –GAAR (6. cikk)
 - az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok – EKT (7-8. cikk)
 - a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerekkel kapcsolatos szabályok (9. cikk)
- Az ATAD intézkedései a BEPS akcióterv egy-egy pontja alapján kerültek meghatározásra.

DAC - KÖZIGAZGATÁSI IRÁNYELV MÓDOSÍTÁSOK



BEPS AKCIÓTERVEK ÉS AZ EU IRÁNYELVEK ÖSSZEHANGOLÁSA

BEPS akcióterv

EU irányelv

1.	Digitális gazdaság	-
2.	Hibridek	ATAD I-II.
3.	Ellenőrzött külföldi társaság	ATAD I.
4.	Kamatköltség levonás	ATAD I.
5.	Káros adózási magatartások	DAC III.
6.	Egyezmények visszaélésszerű gyakorlása	ATAD I.
7.	Telephely szabályozás	ATAD I.
8-10.	Transzferárazás	-
11.	BEPS adatelemzés	-
12.	Bejelentési kötelezettség	DAC VI.
13.	Transzferár dokumentáció	DAC IV. és ATAD I.
14.	Vitarendezés	2017/1852 irányelv az adóügyi vitarendezésről
15.	Multilaterális Egyezmény	-



A PROBLÉMA

BS APPS ▾ BS PRODUCTS ▾ BS SPECIALS ▾ BS E-PAPER

Business Standard

HOME MARKETS COMPANIES OPINION POLITICS TECHNOLOGY SPECIALS PF PORTFOLIO

TRENDING ON BS

You are here: [Home](#) » [Current Affairs](#) » [News](#) » [National](#)

The Panama Papers: All you need to know about how the tax fraud worked

Mossack Fonseca, a Panamanian legal firm, helped individuals worldwide find ways to move their earnings into secret structures and jurisdictions to avoid paying tax

Shishir Asthana | Mumbai
April 4, 2016 Last Updated at 16:30 IST

BY ASSOCIATED PRESS Jan 20, 2016 | 36 | [Tweet](#) [Share](#)

Lionel Messi tax fraud trial in Spain set to start in May



The ESPN FC team debate if Barcelona manager Luis Enrique should rest superstar Messi more, even if it's against his will.


A PROBLÉMA

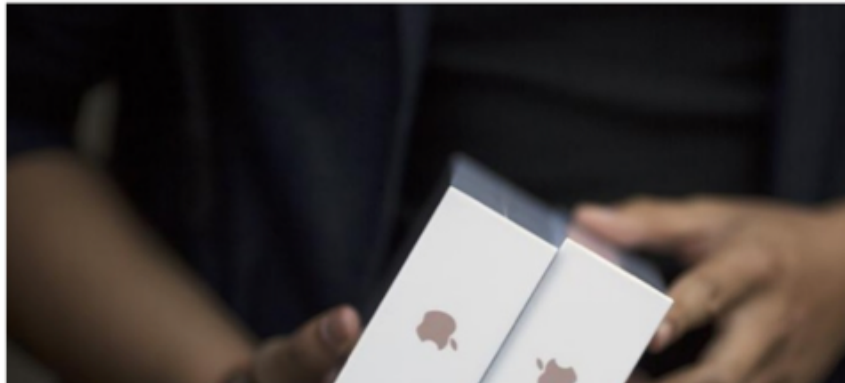
MAY 21, 9:37 AM EDT

International Business Times

NATIONAL

US Tax Evasion Cases: Apple, GE Among American Companies Holding \$2.1 Trillion In Offshore Accounts

BY CLARK MINDOCK  ON 10/06/15 AT 4:07 PM



THE ECONOMIC TIMES

Panache

Home Magazines Panache ET Wealth Brand Equity Corporate Dossier ET Magazine Travel

Tech and Gadgets Worklife Cars & Bikes Lifestyle Health People Entertainment Books City Life Hur

You are here: ET Home > Magazines > Panache

04:05 PM 20 MAY	EOD	SENSEX	NIFTY 50	GOLD (MCX) (Rs/10g.)	EUR/INR
MARKET STATS		25,301	7,749	29,688.00	75.46
		-97.82	-33.70	-109.00	-0.0299

Fashion designer Karl Lagerfeld involved in alleged tax evasion scandal

Business Insider | 11 Jan, 2016, 02:25PM IST



These could be taxing times for haute couturier Karl Lagerfeld . The 82-year-old creative director and designer of Chanel, Fendi, and his namesake brand is reportedly being probed by French authorities. At stake is close to \$22 million allegedly stashed away by the designer through companies based in the US, Ireland, and the British Virgin Islands, according to French paper L'Express.

(Image: AFP)

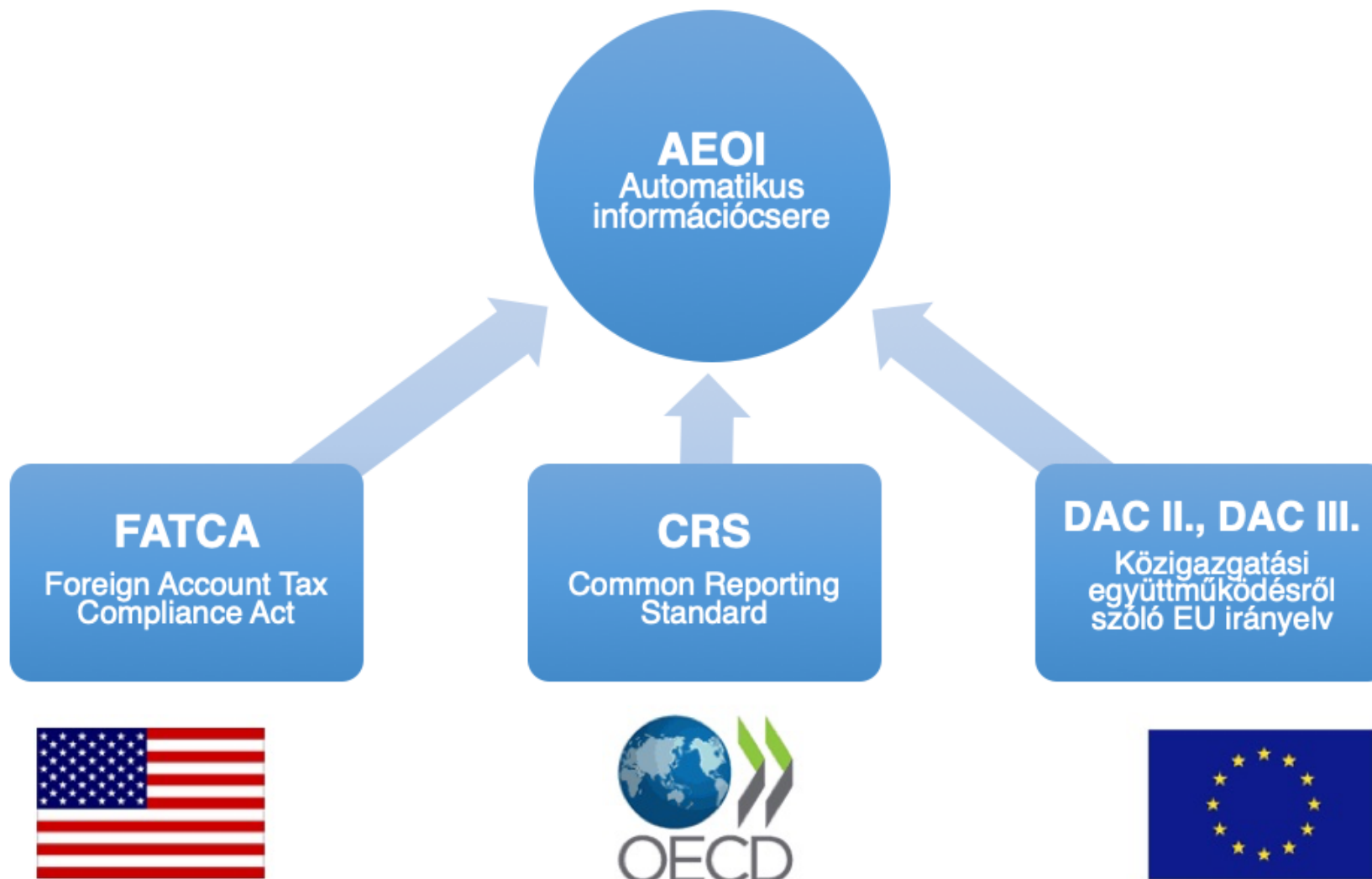
ALAPVETÉS

„Önmagában nem az alacsony adózás a probléma, hanem amikor mesterségesen elválasztják az adóköteles jövedelmet a tevékenységtől, amely keletkezteti.”

BEPS Action Plan



TÖRTÉNETI ÁTTEKINTÉS



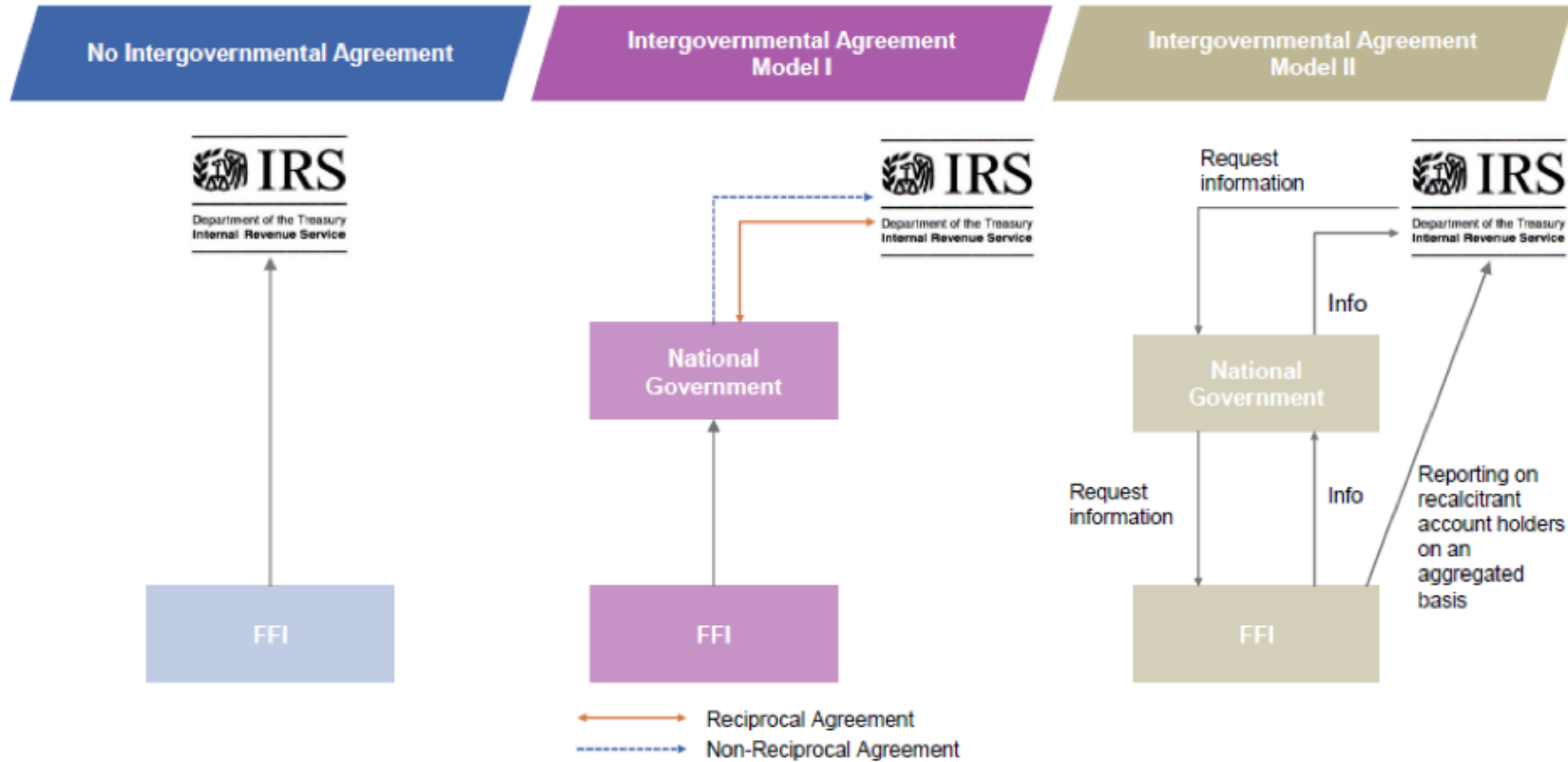
TÖRTÉNETI ÁTTEKINTÉS

FATCA Foreign Account Tax Compliance Act



- az Amerikai Egyesült Államok kongresszusa 2010-ben fogadta el
- külföldi számlák adómegfeleléséről szóló törvény
- célja: amerikai adóalanyok USA-n kívüli pénzügyi eszközeinek a megadóztatása
- az USA kétoldalú megállapodásokat köt az országokkal
- eszköze: automatikus információcsere
- módja: pénzügyi intézmény – saját állam adóhatósága – IRS (amerikai adóhatóság)

FATCA IMPLEMENTATION POSSIBILITIES



TÖRTÉNETI ÁTTEKINTÉS

CRS
Common Reporting
Standard



- a G20-ak és az OECD összefogásaként jött létre
- a kezdeményezés alapja a FATCA
- a jóváhagyására 2014 szeptemberében került sor
- globális kezdeményezés, a mai napig 96 ország csatlakozott, köztük Magyarország is 2014 októberében
- multilaterális egyezmény
- célja: a csatlakozó államok között az eddig kérésre történő információcsere automatikussá váljon ezzel meggyorsítva az információáramlást
- módja: Jelentő Pénzügyi Intézmény – Illetékes hatóság – Másik állam illetékes hatósága

TÖRTÉNETI ÁTTEKINTÉS

DAC II., DAC III.
közigazgatási
együttműködésről
szóló
EU irányelv



- az automatikus információcsere uniós szintű kiterjesztése
- az irányelvet a Tanács módosította 2014-ben és 2015-ben, melynek célja, hogy hozzáigazítsa az uniós szabályozást a CRS-hez
- ennek érdekében módosult az irányelv tárgyi hatálya, illetve a tagállamokra nézve megállapított kötelezettségeket is a CRS alapján fogalmazta meg
- rögzíti, hogy a tagállamok kötelesek biztosítani az irányelvnek való jogszabályi megfelelést
- az uniós tagállamoknak kötelező csatlakozniuk az automatikus információcsere standardhoz

JOGSZABÁLYOK

OECD

- 2014 szeptember – Automatikus Információcsere Standard
- CRS – Common Reporting Standard – Közös Adatszolgáltatási Standard
- CAA – Competent Authority Agreement – Illetékes hatóságokkal kötendő minta-megállapodás
- CRS, CAA kommentár
- Standard alkalmazásához szükséges információtechnológiai előírások

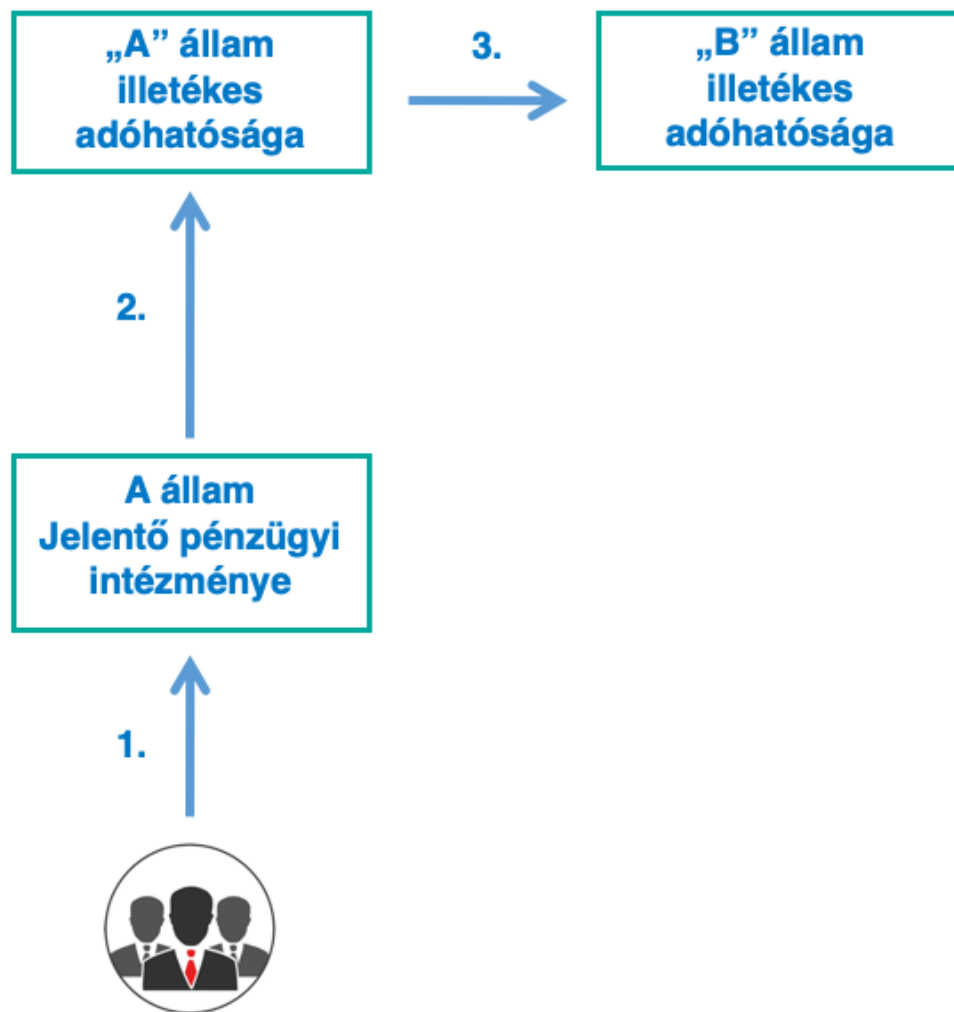
EURÓPAI UNIÓ

- Közigazgatási együttműködésről szóló 2011/16/EU irányelv
- I. módosítása: DAC II. 2014. december 2014/107/EU irányelv
- II. módosítása: DAC III. 2015. december 2015/2376/EU irányelv
- III. IV, V. VI DAC irányelvek

MAGYARORSZÁG

- Teljeskörű implementáció

AZ AUTOMATIKUS INFORMÁCIÓCSERE RENDSZERE – OECD - EU



LÉPÉSEK

1. „B” állam területén illetékes adózó pénzügyi számlával rendelkezik vagy pénzügyi számlát nyit „A” állam Jelentő Pénzügyi Intézményénél.
2. „A” állam Jelentő Pénzügyi Intézménye „B” állam területén illetékes adózóról a CRS alapján információkat jelent „A” állam adóhatóságának.
3. A állam adóhatósága a CAA alapján a Jelentő Pénzügyi Intézménytől kapott információt továbbítja „B” állam adóhatóságának.

ÜGYFÉL

JOGALANYOK

- Különbséget tesz az aktív és a passzív jogalany között:
 - **Passzív jogalany:**
 - azok a jogalanyok, akik nem számítanak aktív jogalanyoknak
 - **Aktív jogalany:**
 - az előző adóévben bruttó jövedelmének kevesebb mint 50%-a volt passzív jövedelem
 - részvényeivel rendszeresen kereskednek szabályozott értékpapír-piacon,
 - Kormányzati Jogalany, Nemzetközi Szervezet, Központi Bank vagy olyan Jogalany, amely teljes egészében az említett egy vagy több Szervezet/Jogalany tulajdonában van,
 - tevékenysége olyan leányvállalat jegyzett tőkéjének birtoklásához köthető, amelyek a Pénzügyi Intézmények tevékenységétől eltérő üzleti tevékenységet folytatnak.
- Jelentendő jogalany
 - aktív jogalany esetében, ha a számlatulajdonos illetősége aláíró országban van jelentendő,
 - passzív társaságok számlái esetén, ha tényleges irányítójuk adóügyi illetősége aláíró országban van jelentendő.



TARTALOMJEGYZÉK

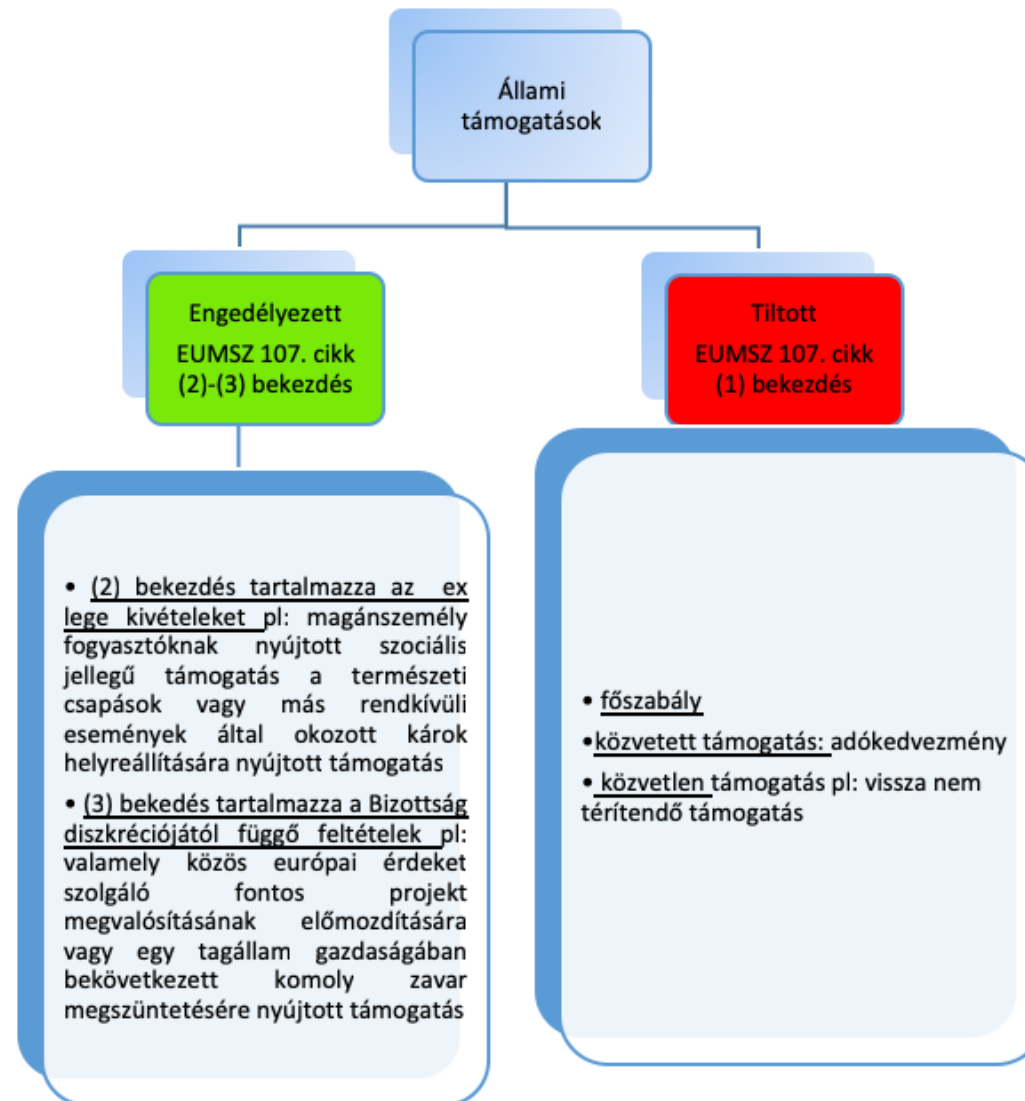
1. Állami támogatás
 1. Fogalma
 2. Fajtái
 3. Feltételei
2. Bizottsági eljárás menete
3. Bizottság joggyakorlata
 1. Jogesetek
 2. Bírság
 3. Magyarország
4. Nemzetközi kitekintés
5. Következtetések

1. ÁLLAMI TÁMOGATÁS FOGALMA

Az EUMSZ 107 cikk (1) bekezdése

„Ha a Szerződések másként nem rendelkeznek, a belső piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet.”

ÁLLAMI TÁMOGATÁS FAJTÁI



2. ÁLLAMI TÁMOGATÁS FELTÉTELEI

Kumulatív viszony!

Állami források igénybevételével történt a beavatkozás?

Vállalkozás számára nyújtották?

Szelektív alapon nyújtották az előnyt?

Van lehetőség a verseny torzítására?

ÁLLAMI TÁMOGATÁS FELTÉTELEI (1)

Állami források igénybevételével történt a beavatkozás?

Államnak való betudhatóság

- Pl: az a tény, hogy az adott szerv nem hozhatta meg a vitatott határozatot a közigazgatási szerv követelményeinek figyelembevétel nélkül
- Pl: a közvállalkozás a közigazgatási struktúrák szerves részét képezi

Állam által vagy közvetve állam által nyújtott támogatás

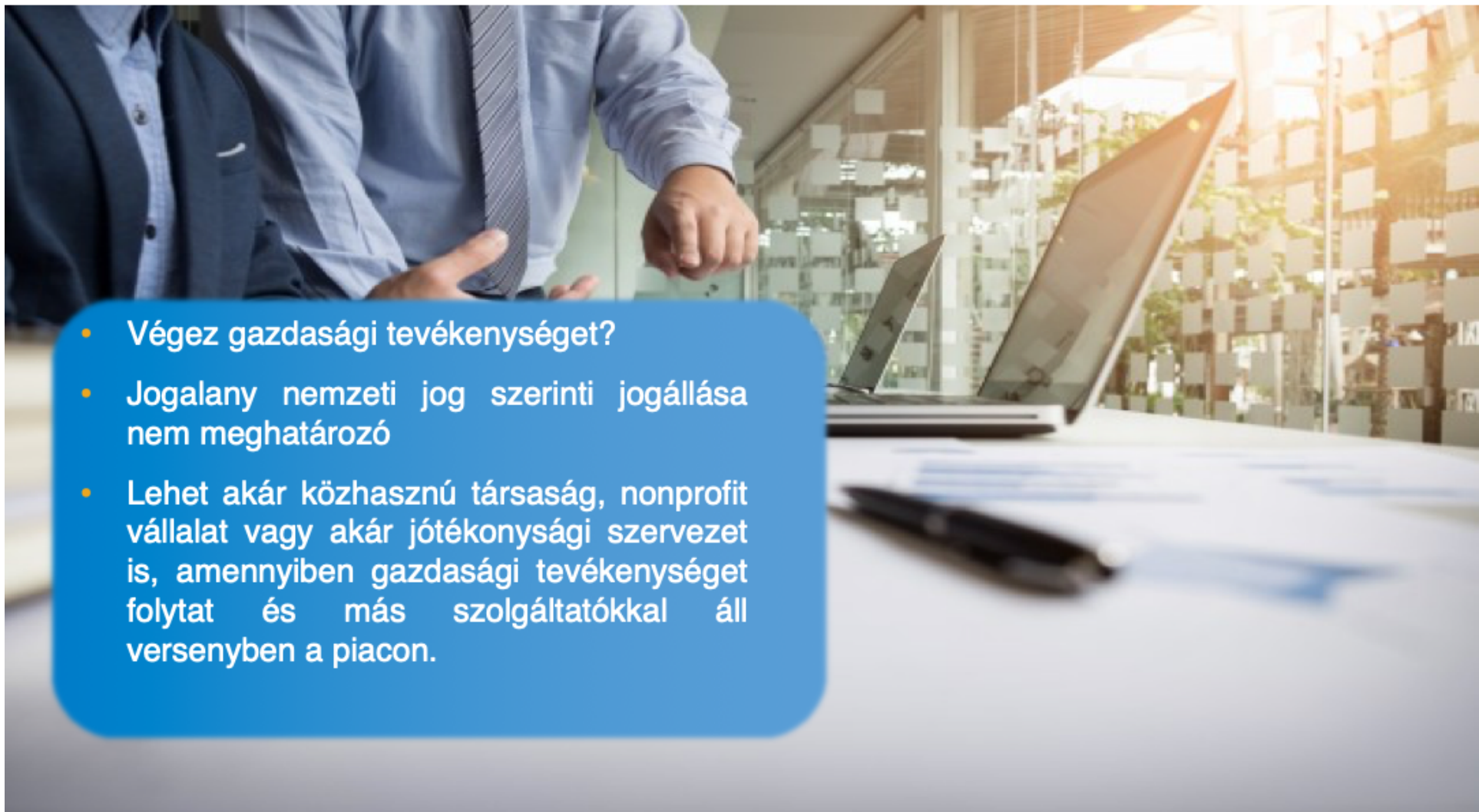
- Központi vagy helyi szerv vagy
- Olyan köz- vagy magán szervezet, amely állami erőforrásokat használ finanszírozásához, vagy állami ellenőrzés alatt áll.

Két eltérő fogalom, de mindkettő megléte szükséges!

ÁLLAMI TÁMOGATÁS FELTÉTELEI (2)

Vállalkozás számára nyújtották?

- Végez gazdasági tevékenységet?
- Jogalany nemzeti jog szerinti jogállása nem meghatározó
- Lehet akár közhasznú társaság, nonprofit vállalat vagy akár jótékonyági szervezet is, amennyiben gazdasági tevékenységet folytat és más szolgáltatókkal áll versenyben a piacon.



ÁLLAMI TÁMOGATÁS FELTÉTELEI (3)

Előny

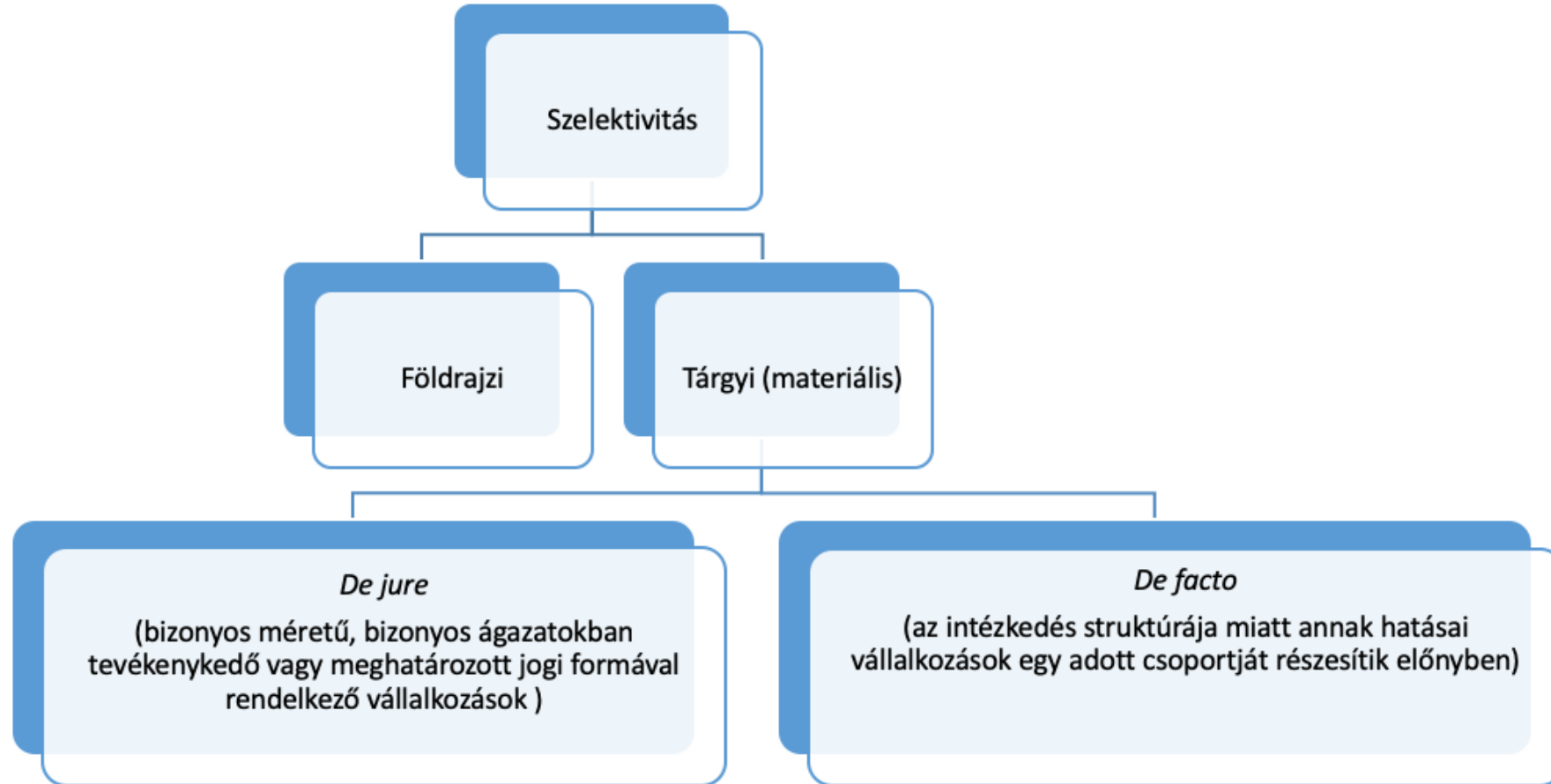
Olyan gazdasági előny, amelyet egy adott vállalkozás rendes piaci körülmények között – azaz állami beavatkozás nélkül – nem tudott volna megszerezni.

- Nem zárt fogalmi kategória
- Közvetett támogatás: adókedvezmények
- Közvetlen támogatás: vissza nem térítendő
- Közvetlen és közvetett (másodlagos hatások) előny is előnynek minősül.



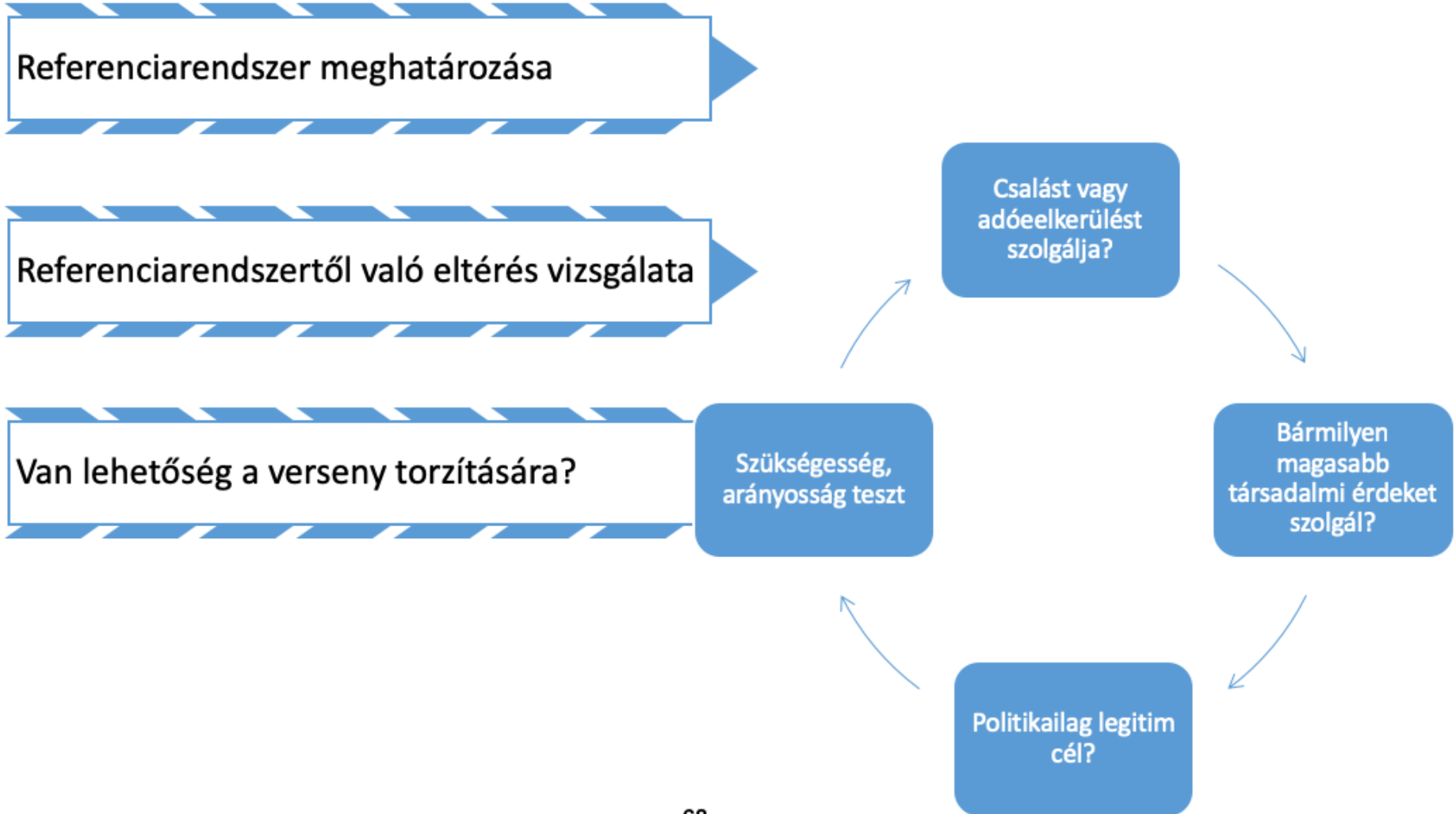
ÁLLAMI TÁMOGATÁS FELTÉTELEI

Szelektivitás (1)



ÁLLAMI TÁMOGATÁS FELTÉTELEI

Szelektivitás (2)



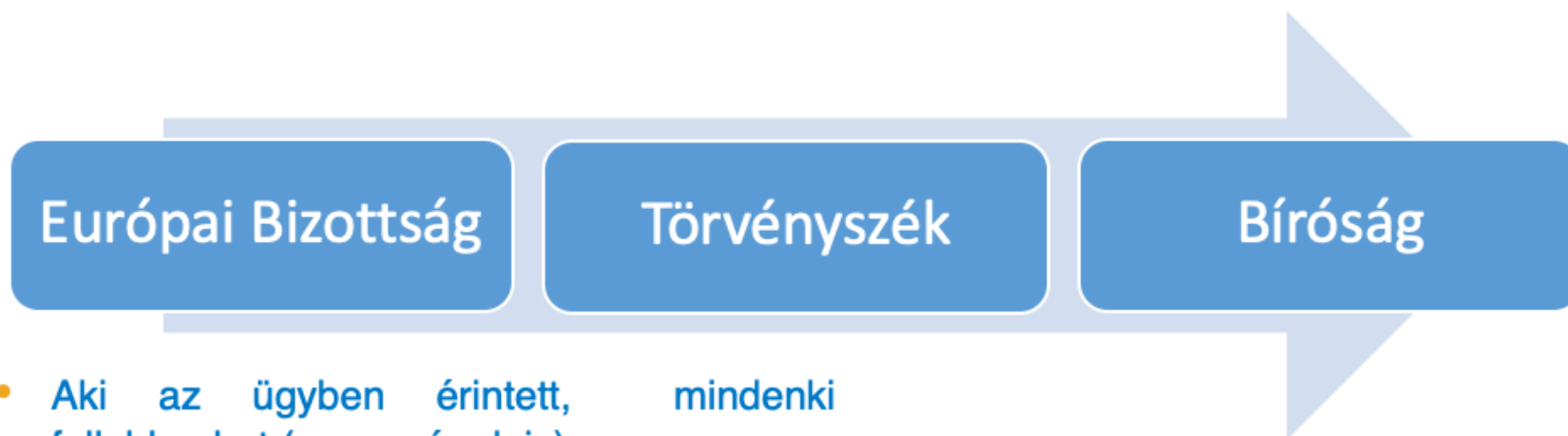
ÁLLAMI TÁMOGATÁS FELTÉTELEI

Van lehetőség a verseny torzítására?

A Bizottságnak nem áll fenn bizonyítási kötelezettsége arra nézve, hogy valódi versenytársakat nevezzen meg referenciacsoportként, így ahhoz hogy egy intézkedés tiltott állami támogatásnak minősüljön, nincs szükség a tényleges torzulás bebizonyítására.



2. BIZOTTSÁGI ELJÁRÁS MENETE



- Aki az ügyben érintett, mindenki fellebbezhet (az országok is).
- Ha valamely tagállam a Bizottság határozatának megfellebbezése mellett dönt, akkor is vissza kell fizettetnie a jogellenes állami támogatást, de a visszafizettetett összeget az uniós bírósági eljárások.
- Még nincs jogerősen lezárt ügy, mivel eddig minden esetben csak a Bizottságnál született határozat és a fellebbezések még folyamatban vannak.



3. BIZOTTSÁG JOGGYAKORLATA

Vizsgált adóintézkedések

- Előzetes ármegállapítási megállapodás (advanced tax agreement- APA)
- Feltételes adómegállapítás
- (Transzferárazás - szokásos piaci ár)



BIZOTTSÁG JOGGYAKORLATA

Bizottság eddigi döntései

Member State	Title	Date of decision	Link to final decision	Press release	Case no./ link to case
Luxembourg	State aid implemented by Luxembourg in favour of ENGIE	20.06.2018	Letter to the Member State - working language en	IP/18/4228	SA.44888
Luxembourg	State aid granted by Luxembourg to Amazon	04.10.2017	Letter to the Member State - working language en	IP/17/3701	SA.38944
Ireland	State aid implemented by Ireland to Apple	30.08.2016	Letter to the Member State - working language en	IP/16/2923	SA.38373
Belgium	Excess Profit mption in Belgium – Art. 185§2 b) CIR92	11.01.2016	Letter to the Member State - working language en	IP/16/42	SA.37667
The Netherlands	State aid implemented by the Netherlands to Starbucks	21.10.2015	Letter to the Member State - working language en	IP/15/5880	SA.38374
Luxembourg	State aid which Luxembourg granted to Fiat	21.10.2015	Letter to the Member State - working language en	IP/15/5880	SA.38375

BIZOTTSÁG JOGGYAKORLATA

Bizottság folyamatban lévő ügyei

Member State	Title	Date of decision	Link to opening decision	Press release	Case no./ link to case
Netherlands	Possible State aid in favour of Inter IKEA	18.12.2017	Letter to the Member State - working language en	IP/17/5343	SA.46470
Luxembourg	Alleged aid to Mc Donald's	03.12.2015	Letter to the Member State - working language en	IP/15/6221	SA.38945
UK	UK tax scheme for multinationals (Controlled Foreign Company rules)	26.10.2017	Letter to Member State en	IP/17/4201	SA.44896

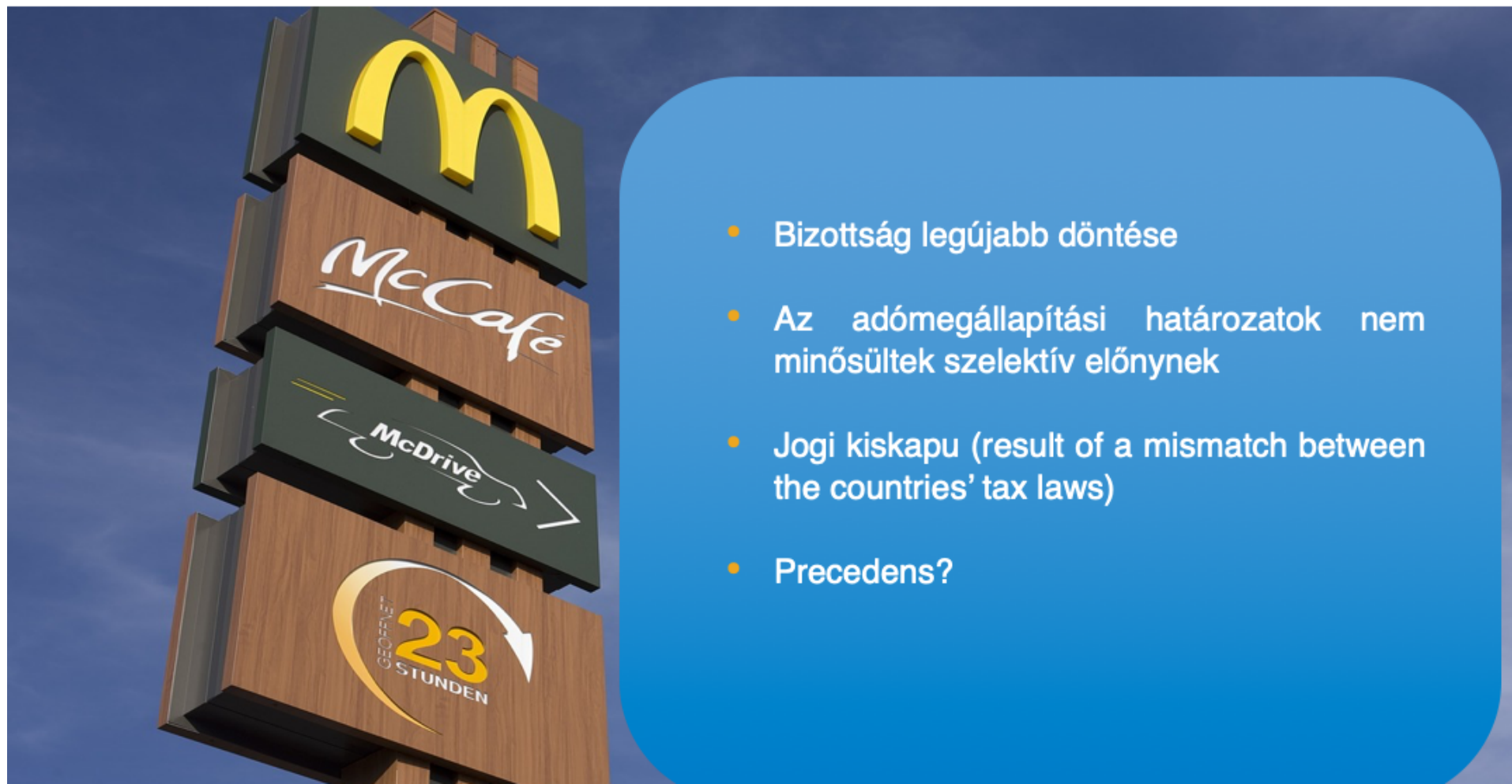
http://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html

3. BIZOTTSÁG JOGGYAKORLATA

3.1. Jogesetek

Happy Meal, avagy a McDonald's Europe Franchising döntés

<https://ec.europa.eu/avservices/video/player.cfm?ref=I160518>



- Bizottság legújabb döntése
- Az adómegállapítási határozatok nem minősültek szelektív előnynek
- Jogi kiskapu (result of a mismatch between the countries' tax laws)
- Precedens?

3. BIZOTTSÁG JOGGYAKORLATA

3.1. Jogesetek

McDonald's Europe döntés jelentősége

„Az országok közötti kettős adóztatásról szóló szerződéseknél az a céljuk, hogy elkerüljék a kettős adóztatást, és nem az, hogy indokolják a kettős nem adóztatást.”

(Margrethe Vestager, uniós versenyjogi biztos)

„Mélyreható vizsgálatunk azt mutatja, hogy az adóztatás elmaradása ebben az ügyben a luxemburgi és az amerikai adótörvények közötti eltérések eredménye, nem pedig a különleges bánásmódé”

(Margrethe Vestager, uniós versenyjogi biztos)

„Az ügy kimenetele azt bizonyítja, hogy nem látunk ott állami támogatást, ahol valójában nincs is”

(Margrethe Vestager, uniós versenyjogi biztos)

„Luxemburg és a többi EU-s tagállam a kiskapuk segítségével finom falatokat szolgáltat fel a McDonald's számára, azonban a számlát az adófizetők állják.”

(Sven Giegold, Európai Parlamenti képviselő)

„A fizetendő adókat megfizettük, és 2013 és 2017 között a McDonald's vállalatok összesen több mint 3 milliárd dollárt fizettek az Európai Unióban társasági adó jogcímen, melyek átlagos adókulcsa 29 % volt. Továbbra is Európába fektetünk, és az elkövetkező négy évben 50 000 új munkahely megteremtését tervezzük”.

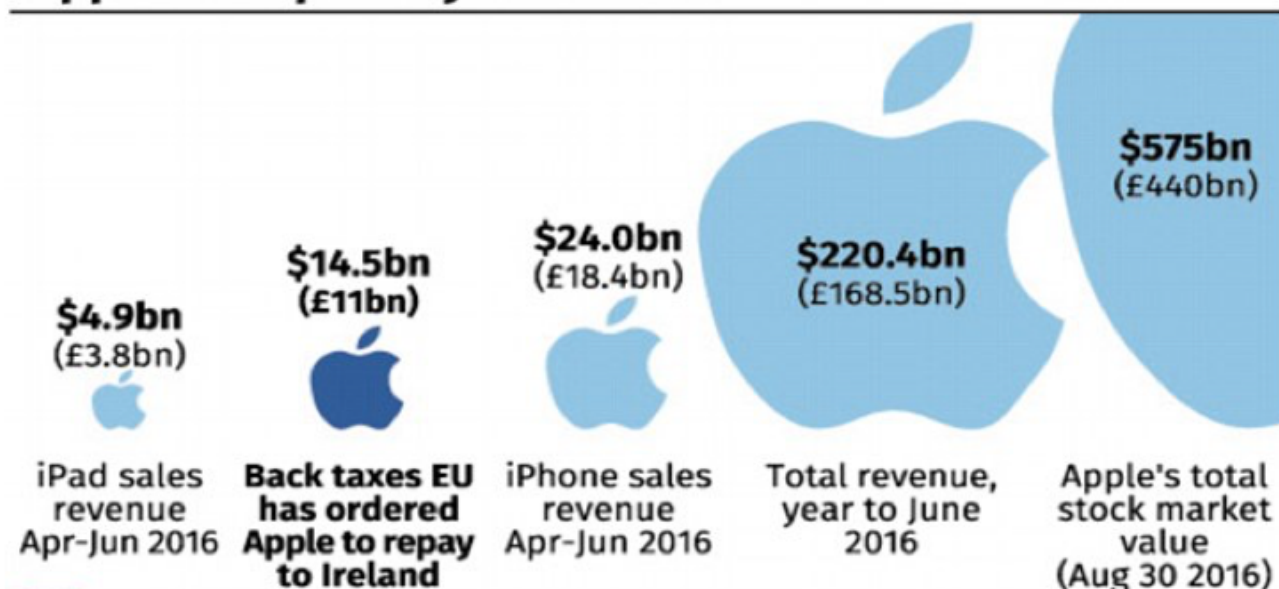
(McDonald)

3. BIZOTTSÁG JOGGYAKORLATA

3.2. Bírság

- Alapelv, hogy a jogellenes állami támogatást az okozott versenytorzulás megszüntetése érdekében vissza kell fizettetni.
- Az uniós állami támogatási szabályok alapján nem szabnak ki bírságokat, a visszafizettetés pedig nem minősül a szóban forgó cég megbüntetésének, pusztán helyreállítja a más társaságokkal való azonos bánásmódot.
- Bár az eljárás az adott ország ellen indul, a bírságot közvetve a vállalatok fizetik meg.

Apple's tax penalty in context



3. BIZOTTSÁG JOGGYAKORLATA

3.3. MAGYARORSZÁG ÉS A BIZOTTSÁG

- Magyarországgal szemben feltételes adómegállapítás miatt nem indult eljárás.
- Tiltott állami támogatással kapcsolatban már több határozat is született: reklámadó és az élelmiszerlánc-felügyeleti díj
- A Bizottság rendszeresen bekéri a tagállamok adóhatóságai, így a magyar adóhatóság által jóváhagyott
- feltételes adómegállapítási és az előzetes árképzési megállapodásokról szóló határozatokat is.





KÖSZÖNÖM A FIGYELMET!