

# ADÓK ÉS JOGOK

---

MAGYARORSZÁG ADÓEGYEZMÉNYEINEK  
HATÁSA A FEJLŐDŐ ORSZÁGOKRA

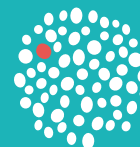
2019



DemNet



# MAGYARORSZÁG FEJLŐDŐ ORSZÁGOKKAL KÖTÖTT KETTŐS ADÓZÁSRÓL SZÓLÓ EGYEZMÉNYEINEK VIZSGÁLATA



DemNet

## BEVEZETŐ

A világ országai több mint száz éve kötnek egymással kettős adózásról szóló egyezményeket bilaterális alapon, a gazdasági, kereskedelmi és diplomáciai kapcsolataik serkentése érdekében (*Balco, 2017*). Az utóbbi évtizedekben a külföldi működőtőke-befektetések (*Foreign Direct Investment - FDI*) globálisan növekvő mértéke az ilyen kettős adóztatási egyezmények számának növekedését hozta magával. Ezek a szerződések határozzák meg, hogy hogyan oszlanak meg a befektetésekből származó bevételek a forrásország és a székhely szerinti ország között például egy multinacionális vállalat különböző entitásai esetében, és hogy az azokra vonatkozó adóztatási jogkör melyik felet illeti meg és milyen mértékben. Az ilyen egyezményeknek ezen kívül fontos szerepük van a kettős adóztatás elkerülésében. A szerződő felek számára ezek az egyezmények egyszerűbbé teszik a külföldi befektetésekkel járó adminisztratív terheket, és megkönnyítik az áruk és szolgáltatások áramlását a két ország között (*Sauvant, Sachs, 2009*).

A kettős adózásról szóló egyezmények a nemzetközi adórendszer alapvető építőelemei, melyek egyúttal jelentősen befolyásolhatják a fejlődő országok adóbeszedési kapacitását. Különösen fontos ez annak fényében, hogy az OECD adatai szerint az afrikai országoknak átlagosan bevételeik 19 százalékát, az ázsiai országoknak pedig bevételeik mindössze 15 százalékát teszik ki az adóbevételek (*OECD.Stat, 2019*). Ezen kérdéskör fontosságát ismerték el az ENSZ tagállamai a fenntartható fejlődés finanszírozásáról szóló Addis Ababai fejlesztésfinanszírozási konferencián 2015 júliusában, majd alig pár hónappal később, szeptemberben, a Fenntartható Fejlődési Célok (*Sustainable Development Goals - SDGs*) keretrendszerének megalkotásakor.

Bár adóegyezmények eredeti célja az adóztatási jogok tisztázása a szerződő felek között és a kettős adózás megszüntetése és megelőzése, gyakran éppen ezek a szerződések teszik lehetővé a kettős nem-adózást és a multinacionális vállalatok különböző adóelkerülési gyakorlatait. Mivel az adóegyezmények és rendszerük számos kikaput rejthetnek, melyek megkönnyíthetik az adóelkerülést, különösen fontos, hogy egy-egy ország adóegyezményei hogyan vannak felépítve, milyen viszonyokat hogyan szabályoznak. A kérdés előtérbe kerülését indokolta az a mára már széleskörűen elfogadott tény is, mely szerint a fejlődő államok több pénzt veszítenek a nagyrészt multinacionális vállalatok adóelkerülési gyakorlatainak köszönhetően, mint amennyit a fejlett államok hivatalos fejlesztési támogatás (*Official Development Assistance - ODA*) formájában nyújtanak nekik (*Muchhala, 2018*).



Az Addis Ababai konferencián elfogadott akcióterv egyik fő területe éppen ezért a hazai erőforrások mobilizálása, valamint az illegális tőkeáramlás elleni küzdelem lett. Az akcióterv 22. cikkében foglaltak szerint nem lehetséges fenntartható fejlődés illetve a Fenntartható Fejlődési Célok elérése, ha a nemzetközi közösség tagjai nem köteleződnek el az állami bevételek növelése mellett modernizált, progresszív adórendszerek, jobban működő adópolitika és hatékonyabb adóbeszedés révén. (*Addis Ababa Action Agenda, 2015*).

A hatékonyabb adóbeszedés és jobban működő adópolitika alapfeltételei többek között a kettős adózásról szóló egyezményekben találhatóak. Ezek az egyezmények azonban a valóságban az adóbeszedési jogaik korlátozásával gyakran komoly terheket rólok a szegényebb, fejlődő országokra a fejlett szerződő felekhez képest. A jelenleg bevett gyakorlat szerint ugyan mindkét fél felad bizonyos adószedési jogokat, a domináns modell azonban inkább a jellemzően alacsonyabb jövedelmű, tőkeimportáló ország jogait csorbítja jobban mint a magasabb jövedelmű, tőkeexportáló országét (*ActionAid, 2016*). A globális vállalatok agresszív adótervezésük során gyakran használják ezeket az egyezményeket arra, hogy csökkentsék adóterheiket azokban a fejlődő országokban, ahol a nyereségüket megtermelik.



A kettős adózási egyezmények számának stabil növekedése a 60-as években kezdődött, és eleinte főleg fejlett országok kötötték őket, hiszen a tőke köztük áramlott a legnagyobb mértékben, majd a fejlődő országokba érkező FDI-szint emelkedésével nőni kezdett a velük kötött DTT-k száma is (*Sauvant, Sachs, 2009*). A 90-es évek elejétől napjainkig egyébként összességében megháromszorozódott a kettős adóztatásról szóló egyezmények száma, így ma már globálisan több mint háromezer ilyen van érvényben. A legnagyobb növekedés azon egyezmények számában következett be, ahol valamilyen fejlődő ország az egyik szerződő fél (*Eurodad, 2017*).

A kettős adózásról szóló egyezmények elsődleges mintájául, így sok esetben a fejlett országok fejlődőkkel kötött egyezményeinek mintájául is az OECD modellegyezmény szolgál. E modellegyezmény tervezésekor azt az esetet vették alapul, hogy a szerződést két fejlett ország köti, így az figyelmen kívül hagy olyan speciális körülményeket, amelyek abban az esetben merülnek fel, ha a kettős adózásról szóló egyezmény egy fejlett és egy fejlődő ország között jön létre. Az ENSZ adózással kapcsolatos nemzetközi együttműködéssel foglalkozó bizottsága erre a jelenségre reagálva hozta létre 1979-ben a saját modellegyezményét, amely az addig 1963 óta használatban lévő OECD modellegyezményhez képest jobban inkorporálja a fejlődő országok érdekeit (*ActionAid 2016*).

A két modellegyezmény (*az OECD és az ENSZ modell*) egyébként sok tekintetben hasonlítanak, ugyanazt a struktúrát követik, mindkettő a Nemzetek Ligája által kidolgozott modell alapján készült. A ma érvényes kettős adózásról szóló egyezmények túlnyomó része e két modell valamelyike alapján készült, vagy ezeknek az elemeit vegyíti (*Sauvant, Sachs, 2009*), ám az OECD modellegyezmény használata a legelterjedtebb. Ebből is látszik, hogy a nemzetközi adózás szabályozásának gerincét adó kettős adózásról szóló egyezmények egy több évtizeddel ezelőtti állapotot tükröznek, és ezért - a világgazdaság működésének mai állapotát figyelembe véve - elavultak.

Nagy jelentősége van annak, hogy az OECD modell egy olyan ideáltipikus esetet vesz alapul, ahol két hasonlóan fejlett ország köti az egyezményt, vagyis a tőke reciprok módon áramlik egyik országból a másikba és fordítva, kompenzálva a szerződő feleket azért az adóért, amiről a szerződésben lemondanak. A szerepek tulajdonképpen felcserélhetőek, a székhely szerinti országból forrásország lesz, és fordítva. Így azt az adót, amiről a forrásország a bilaterális szerződésben lemond, mintegy visszanyeri a másik országba irányuló saját befektetései révén, melynek ebben az esetben szintén korlátozottak az adóbeszedési jogai. Ez a logika azonban egy fejlett és fejlődő ország közötti egyezmény esetén nem működik. Hiszen míg a fejlett országok nagy arányban fektetnek be a fejlődő országban, a fejlődő országok alacsonyabb mértékben vagy egyáltalán nem fektetnek be a másik szerződő fél területén, a fejlett országban, így nem is történhet meg a fent vázolt kompenzáció (*Balco, 2017*). A legtöbb fejlett és fejlődő ország közötti hatályos adózási egyezmény azáltal, hogy a szegényebb ország (*mely általában a tevékenység helye*) adóbeszedési jogait korlátozza, és az adóztatást a gazdagabb ország számára teszi lehetővé, az adóból származó bevételt gyakorlatilag a szegényebb országból a gazdagabbra csatornázza át (*Sauvant, Sachs, 2009*).



A kettős adózásról szóló bilaterális szerződések annak elkerülésére szolgálnak, hogy a mindkét országban működő adófizetők ugyanazon bevételük után mindkét helyen adózzanak. Ezekben a szerződésekben határozzák meg, hogy milyen típusú jövedelmet melyik ország, és milyen mértékben adóztathat. Az ilyen szerződések egyúttal jellemzően az olyan típusú pénzmozgásokra kivetett adót csökkentik mint amilyen a szerzői jogok, a kamat- vagy az osztalékkifizetések, amiket különböző multinacionális vállalatok arra használnak, hogy nyereségüket átcsoportosítsák azokból az országokból, ahol tevékenységet folytatnak olyan országokba, ahol az ilyen típusú jövedelmekre nagyon alacsony adókulcs van érvényben vagy egyáltalán nem is kell utánuk adót fizetni (*Eurodad, 2017*). A kettős adóztatás elkerülése helyett tehát bizonyos esetekben "kettős nemadózás" történik, vagyis az ilyen szerződéseknek köszönhetően egyes multinacionális cégek sem azokban a fejlődő országokban nem fizetnek bizonyos adókat, ahol működnek, sem ott, ahol a székhelyük van. A különböző adóelkerülési stratégiák fontos eszközeivé váltak ezek a szerződések, melyek meghatározzák, hogy a szegényebb országok hogyan adóztathatják, illetve, hogy egyáltalán adóztathatják-e a külföldi tulajdonú cégeket, melyek az országukon belül termelnek profitot.

Például a Google vagy az Amazon agresszív adótervezése is éppen az ilyen szerződésekre épít. Az ActionAid 2016-os tanulmányában fejlett és fejlődő országok között kötött adómegállapodásokat vizsgált, és arra a következtetésre jutott, hogy a legtöbb szerződés azt a célt szolgálja, hogy a pénz a szegényebb országokból adóztatlanul áramolhasson a gazdagabbakba, ezzel növelve az egyenlőtlenségeket és súlyosbítva a szegénység problémáját (*ActionAid, 2016*).

Banglades például évente körülbelül 85 millió dollárt veszít el az adóegyezményeinek egyetlen cikkelye miatt, amely súlyosan korlátozza az osztalékadó beszedését. Ha lakosonként évi 25 dolláros egészségügyi költséssel számolunk, ez a hiányzó 85 millió dollár 3,4 millió bangladesi ember éves egészségügyi ellátását fedezné. Bár azóta már megtörtént Uganda 2004-ben kötött adóegyezményének módosítása Hollandiával, de az eredeti egyezmény teljesen megfosztotta Ugandát attól a jogától, hogy olyan ott működő cégektől szedjen be adót, melyek tulajdonosai hollandiai lakosok (*tartózkodási engedéllyel rendelkeznek Hollandiában*). Az eredmény: tíz évvel a szerződés megkötése után az ugandai külföldi befektetések felét hollandiai tartózkodással rendelkezők birtokolták, ezáltal pedig Uganda nagyon komoly volumenű adóbevételről esett el (*ActionAid, 2016*).

A fejlődő országok a legelőnytelenebb adóegyezményeket egyébként jellemzően fejlett országokkal, illetőleg adóparadicsomokkal kötik, ezek az egyezmények általában a következőkre vonatkozóan korlátozzák leginkább a fejlődő forrásország adóbeszedési jogait: nyereség, tőkenyereség, jogdíjak, osztalék. Azt, hogy az adóztatási jogok felosztása tekintetében ezek a szerződések többnyire igazságtalanok, a fejlődő, szegényebb országok a fejlettekhez képest kezében kevesebb eszközt adnak arra, hogy adókat szedhessenek be, 2015 és 2016 során az Európai Parlament (*Európai Parlament, 2015*), az Európai Bizottság (*Európai Bizottság, 2016*) és 2013-ban már az OECD is elismerte (*OECD, 2013*), hogy az adóegyezmények az azokban foglalt adóztatási jogosultságok szempontjából problémát jelentenek a fejlődő országok számára. Az Európai Bizottság egyúttal arra buzdítja az EU tagállamait, hogy vizsgálják felül a fejlődő országokkal kötött adózási megállapodásaikat nagyobb hangsúlyt fektetve a forrásországban történő adóztatásra és általában az adóztatási jogok méltányosabb elosztására (*Európai Bizottság, 2016*).

Az ilyen egyezmények ugyanis nem örökre szólnak. Önkéntes alapon köttetnek, megvan rá a lehetőség, hogy újratárgyalják, módosítsák vagy felbontsák őket. Az ActionAid nemzetközi civil szervezet ajánlása szerint a fejlődő országoknak nem szabadna aláírniuk olyan adóegyezményeket, amelyek a másik szerződő fél üzleti érdekeit érvényesítik, és megfosztják a fejlődőket adóbeszedési jogaiktól. A fejlődő országoknak pedig az ilyen szerződések megkötésekor figyelembe kell venniük azok fejlesztésre gyakorolt hatásait (*ActionAid, 2016*).

## MAGYARORSZÁG KETTŐS ADÓZÁSRÓL

### SZÓLÓ EGYEZMÉNYEI

Ez a tanulmány Magyarország a Világbank által közepes jövedelmű országok alsó és felső sávjába sorolt országokkal kötött kettős adóztatásról szóló egyezményeit tekinti át. Magyarország mint új donorország esetében fontos látni, hogy az adóbeszedési jogok elosztásáról és korlátozásáról szóló tárgyalások során a mindenkori magyar kormány mennyire veszi figyelembe a nemzetközi fejlesztéspolitikai célokat.

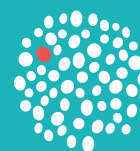
Az utóbbi pár évtizedben Magyarország is jónéhány új, főleg déli és keleti állammal kötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeket. A magyar állam részéről a Pénzügyminisztérium Adópolitikai és Nemzetközi Adózási Főosztály jár el a tárgyalások során. Új kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények leginkább diplomáciai okok miatt kerülnek megkötésre és ritkábban jellemző az adózási vagy pénzügyi indíttatás, viszont egy-egy ilyen tárgyalás évekig is eltarthat. A Pénzügyminisztérium jelenlegi tervei alapján a jövőben leginkább afrikai, illetve közép-kelet ázsiai államokkal szeretnének új egyezményeket kötni, mivel ezeken a területeken sok olyan állam található, amelyekkel még nem került sor egyezmény megkötésére.

A magyar egyezmények kivétel nélkül mind az OECD Modellegyezményre épülnek, melynek indoka a Pénzügyminisztérium szerint a Magyarország OECD tagságából eredő kötelezettség. Azonban a Pénzügyminisztérium tájékoztatása és gyakorlata alapján az utóbbi időkben számos ún. fejlődő államokkal kötött egyezmények esetében (pl. Katar, Emírségek, Bahrein, Szaúdi-Arábia, Türkmenisztán, Irak, Irán, stb.) érezhető a hatása az ENSZ Modellegyezménynek is. A telephely keletkezésére ugyanis rövidebb időn belül kerülhet sor, bizonyos szolgáltatások is keletkeztethetnek telephelyet. Ezekben túlmenően a tengeri szállítmányozás szabályai részletesebbek és különösen a közel-keleti államok tekintetében speciális szabályok vonatkoznak a nyersanyagok kitermelésére is (pl. *olaj*).<sup>1</sup>

Az alábbiakban részletesen megvizsgálunk hat újonnan kötött egyezményt abból a szempontból, hogy mennyire hátrányos vagy előnyös egy adott rendelkezés a fejlődő ország számára. Az alábbi táblázatban piros szín jelöli a fejlődő országra, mint forrásországra hátrányos rendelkezéseket, a sárga kevésbé hátrányos, míg a zöld a számára kedvező szabályokat.

<sup>1</sup> Az itt leírt információk forrása a 2019. március 20-án a Pázmány Péter Katolikus Egyetem Jog- és Államtudományi Kar Pénzügyi Jogi Tanszék által szervezett a nemzetközi adózás aktuális kérdéseiről szóló konferencián Csabai Róbert (Pénzügyminisztérium, Adópolitikai és Nemzetközi Adózás Főosztály, főosztályvezető-helyettese) által „Az aktuális magyar álláspont a kettős adózás elkerülésé érdekében között nemzetközi egyezményekben, különös tekintettel a multilaterális egyezményekre” címmel tartott előadása volt.





## 1. ÁLLANDÓ TELEPHELYRE VONATKOZÓ SZABÁLYOZÁSOK

### 1.1. ÉPÍTKEZÉS - ÁLLANDÓ TELEPHELY

Az egyezmények 5. cikkének 3. bekezdése tartalmazza azon szabályokat, hogy építkezés vagy szerelési munkálatok mennyi idő eltelte után keletkeztetnek telephelyet a forrásországban, azaz mennyi idő után nyílik meg a lehetőség a forrásállamnak adóztatni ezt a tevékenységet.

A vizsgált országokkal kötött egyezmények kapcsán megállapítható, hogy Magyarország 10-ből 7 esetben az OECD Modellegyezmény által alkalmazott 12 hónapos időtartamot használja. Bosznia-Hercegovina esetében még ennél is hosszabb 24 hónapos időszakot ír elő az egyezmény, amely nemzetközi összehasonlításban is az egyik legmagasabb határidő. Irak esetében kedvezőbb, 9 hónapos határidő szerepel, az Iránnal kötött egyezmény pedig az ENSZ modellegyezmény által alkalmazott 6 hónapos határidő szerepel.

Az ENSZ Modellegyezmény általános időtartamra 6 hónapot javasol, amely kedvezőbb a forrás állam számára. Azaz megállapítható, hogy Magyarország a vizsgált országok tekintetében a forrás állam számára kedvezőtlenül hosszú időtartamokat határozott meg.

### 1.2. FELÜGYELETI TEVÉKENYSÉGEK

A forrásállamnak nagyobb adóztatási jogot biztosíthatnak az egyezmények 5. cikkének 3. bekezdésében lévő szabályok, ha az építkezési, szerelési tevékenységekhez kapcsolódó felügyeleti tevékenységek esetén is biztosít adóztatási jogot egy meghatározott volumen felett *(általában ha az ilyen tevékenység mértéke meghaladja a felépített/összeszerelt eszköz értékének 10%-át)*.

A vizsgált országokkal kötött egyezmények közül az Iránnal kötöttön kívül egyikben sem találhatóak ilyen jellegű rendelkezések, azaz az esetek többségében ez is hátrányosan érinti a forrásország adóztatási lehetőségeit.

### 1.3. SZOLGÁLTATÁS - ÁLLANDÓ TELEPHELY

Az ENSZ Modellegyezmény rendelkezései továbbá lehetőséget adnak arra is, hogy az építkezési, szerelési munkákhoz kapcsolódó egyéb szolgáltatások *(mérnöki, tanácsadói, stb.)* is meghatározott időtartam után telephelyet keletkeztessenek a forrásállamban *(általában 183 nap után egy 12 hónapos periódus során)*.

A vizsgált országokkal kötött egyezmények közül az Iránnal kötöttön kívül egyikben sem találhatóak ilyen jellegű rendelkezések, azaz ez is hátrányosan érinti a forrásország adóztatási lehetőségeit.



## 1.4. Szállítási tevékenységek mint előkészítő és kiegészítő tevékenységek

Az egyezmények 5. cikkének 4. bekezdése határozza meg a kivételeket a telephely alól, vagyis azt, hogy milyen tevékenységek nem keletkeztetnek telephelyet. Ezek tipikusan előkészítő jellegű tevékenységek, amelyek magukban foglalják az áruk raktározását, kiállítását, illetve az áruk esetleges kiszállítását is.

Az áruk kiszállítására vonatkozó rendelkezés kivételek közé sorolása azonban bizonyos esetekben olyannyira kitágíthatja a kivételek kereteit és a tevékenység előkészítő jellegét, amely már hátrányos lehet a kevésbé fejlett országra nézve. Ezért az ENSZ Modellegyezmény ezt a tevékenységet ki is veszi az előkészítő jellegű tevékenységek közül.

A vizsgált egyezmények azonban az iráni kivétellel mind tartalmazzák az 5. cikk 4. bekezdésében a kiszállítást is a kivételek között, azaz hátrányos helyzetet teremthet ez a szabály a kevésbé fejlett forrásországra nézve.

## 1.5. Ügynöki tevékenység - Állandó telephely

Általában ügynöki telephelyet keletkeztet az a tevékenység, ha egy személy egy más társaság nevében és érdekében rendszeresen szerződéseket köt, azaz ez a tevékenység adóztatási lehetőséget teremt a forrásállam javára.

Az ENSZ Modellegyezmény ezt még kibővíti azzal a tevékenységgel is, ha ez a másik személy árukat, termékeket szállít ki, amely a másik társaság tulajdonában áll.

A vizsgált egyezmények azonban ilyen jellegű rendelkezéseket sem tartalmaznak, azaz korlátozhatják a forrásállam *(azaz a kevésbé fejlett ország)* adóztatási jogát.

## 1.6. Biztosítási díj - Állandó telephely

Az ENSZ Modellegyezmény megadja a lehetőséget a biztosítási díj beszedés esetén történő adóztatásra is, mivel meghatározott körülmények között ez a tevékenység is keletkeztethet telephelyet és ezáltal nagyobb adóztatási jogot kaphatna a kevésbé fejlett forrásállam.

Azonban a vizsgált egyezmények nem tartalmaznak ilyen jellegű rendelkezéseket sem, ezért ez hátrányos lehet a kevésbé fejlett forrásállam számára.



## 2. VÁLLALATI NYERESÉG

### 2.1. "LIMITED FORCE OF ATTRACTION"

Az egyezmények 7. cikkének 1. bekezdése határozza meg, hogy a vállalkozási nyereség esetén a forrásállam csak azt a nyereséget adóztathatja meg, amely a forrásállamban lévő telephelynek tudható be.

Az ENSZ Modellegyezmény azonban kitágítja ezt a kört olyan termékekre, illetve szolgáltatásokra is, amelyeket ugyan nem a forrásállamban lévő állandó telephelyen keresztül közvetlenül értékesítenek/nyújtanak, de ugyanolyan vagy hasonló termékeket/szolgáltatásokat értékesítenek az adott országban, mint amelyet a telephelyen keresztül. Ez nagyobb adóalapot biztosít a forrásállam számára.

A vizsgált egyezmények azonban nem tartalmaznak ilyen jellegű rendelkezéseket, azaz ilyen tekintetben korlátozzák a kevésbé fejlett forrásállam adóztatási jogát azáltal, hogy csak a konkrétan a telephelynek közvetlenül betudható nyereségre vethetnek ki adót.

### 2.2. A KÜLÖNÁLLÓ ENTITÁS FOGALMÁNAK ÉS A VÁLLALATON BELÜLI KÖLTSÉGEK LEVONÁSÁNAK KORLÁTOZÁSA

Az egyezmények 7. cikkének 3. bekezdése szerint a telephely nyereségének megállapításakor levonhatók azok a költségek, amelyek a telephely érdekében merültek fel függetlenül attól, hogy azok a telephely vagy a központ államában merültek fel. Azzal, hogy a külföldi vállalat forrásországban keletkeztetett állandó telephelyét különálló entitásként kezeljük a nyereség és a költségek eloszlásának meghatározásakor, ez a szabályozás egy transzferárazáshoz hasonló mechanizmushoz vezet (*Balco, 2017*).

Az ENSZ Modellegyezmény rendelkezései alapján ezeket a levonásokat korlátozni lehet olyan ténylegesen nem felmerült, tipikusan csoporton belüli ügyletek során a jellemzően kevésbé fejlett forrásország adóalapjának "erodáláshoz" használt költségekkel, mint a jogdíjak, kamatok, menedzsment díjak, stb.

A vizsgált egyezmények közül egyedül az Ukrajnával kötött egyezmény tartalmaz ilyen jellegű rendelkezéseket, a többi ország esetében nincs ilyen korlátozás, amely hátrányos lehet az adott forrásország adóztatására.

### 2.3. VÁSÁRLÁSI NYERESÉG MENTESSÉGE

Az OECD Modellegyezmény 7. cikkének 5. bekezdése értelmében nem tudható be nyereség a telephelynek csupán azért, mert a telephely javakat vagy árukat vásárol a vállalkozásnak. Az ENSZ Modellegyezmény nem tartalmaz ilyen bekezdést, ezért ott az ilyen tevékenység is adóztatható a forrásországban.

Három egyezmény kivételével (*Irak, Irán, Koszovó*) a vizsgált egyezmények minden esetben tartalmazzák a 7. cikk 5. bekezdését, azaz kiveszik az áruk vásárlását az adóztatható tényállások közül a forrásország tekintetében.

### 3. NEMZETKÖZI SZÁLLÍTÁS

Az OECD Modellegyezmény 8. cikke kimondja, hogy a hajók, légi járművek és közúti járművek nemzetközi forgalmából eredő nyereséget általánosságban kizárólag abban az államban lehet adóztatni, ahol az üzemeltető társaság tényleges üzletvezetésének helye van. Ez azt jelenti, hogy a nyereség a székhely szerinti országnak tudható be, vagyis ez az ország gyakorolhat adóbeszedési jogot a nemzetközi szállításból származó profitból. Az ENSZ Modellegyezmény meghatároz bizonyos korlátozott adóztatási jogot a forrásország esetén is. A vizsgált egyezmények kapcsán azt lehet megállapítani, hogy nem biztosít korlátozott adóztatási jogot a forrásállamnak, azaz nincsenek az ENSZ Modellegyezményben meghatározott rendelkezések.

Az ukrán egyezmény rendelkezései alapján nem csak a szállításhoz kapcsolódó nyereség, de az ilyen szállításhoz használt járművek és konténerek bérbeadásából származó nyereség is csak az illetőség országában adóköteles, amely tovább korlátozza a forrásország adóztatási jogosultságát.

### 4. OSZTALÉK

Az egyezmények 10. cikke határozza meg a forrásadónak a mértékét, amelyet a forrásország az osztalék kifizetésekre vethet ki.

A vizsgált egyezmények tekintetében Bosznia-Hercegovina esetében 10% az osztalék forrásadó, míg a többi egyezményben a 5% a kulcs legalább 25%-os részesedés esetén, míg 15% minden egyéb esetben.

Ezen kulcsok megfelelnek a nemzetközi gyakorlatnak és nem jelentenek különösebb hátrányt a kevésbé fejlett forrásország vonatkozásában, mivel az osztalékot már adózott nyereségből fizetik a társaságok.

Három vizsgált kettős adózásról szóló egyezményben (*Georgia, Irán, Koszovó*) 0 illetve 5 százalékos forrásadó szerepel az osztalékok vonatkozásában, ami alacsonyabb a nemzetközi gyakorlatban használt szokásos adókulcsnál. Ez azonban még mindig nem különösebben hátrányos a forrásországra nézve.

### 5. KAMAT

Az egyezmények 11. cikke határozza meg a forrásország által alkalmazható forrásadó mértékét a kamat kifizetések tekintetében. Az OECD Modellegyezmény ennek maximumát 10 százalékban határozza meg, míg az ENSZ Modellegyezmény alapján azt a szerződő felek tárgyalás során határozzák meg.

A vizsgált egyezmények tekintetében a bosnyák, a macedón, a grúz és a koszovói egyezmények 0%-os forrásadó kulcsot tartalmaznak, az iraki és az iráni egyezmények 5%-os kulcsot, míg a többi egyezmény egyaránt 10%-os kulcsot a kamatra vonatkozóan.



## 6. JOGDÍJAK

Az egyezmények 12. cikke határozza meg a forrásadó mértékét a jogdíjak esetében.

A vizsgált egyezmények alapján azt lehet megállapítani, hogy Macedónia, Georgia és Koszovó esetében 0%, Ukrajna, Irak és Irán esetében 5%-os az egyezményben meghatározott forrásadó legmagasabb mértéke, a többi esetben pedig 10% ez a mérték.

## 7. INGATLAN ELIDEGENÍTÉSBŐL SZÁRMAZÓ NYERESÉG

Az egyezmények 13. cikke foglalkozik az ingatlan, illetve ingó elidegenítésével kapcsolatos szabályokról. Az ingatlan elidegenítése mindig a fekvése szerinti államban adóköteles. Ez a szabály kiterjed olyan társaságok részesedésének/részvényeinek elidegenítésére is, amelynek a vagyona túlnyomó részben az adott országban fekvő ingatlanokból áll, amennyiben az adott egyezmény tartalmaz ilyen rendelkezést.

A vizsgált egyezmények közül az Ukrajnával, Georgiával, Irakkal, Iránnal, Koszovóval és Türkmenisztánnal kötött egyezmények is tartalmazzák az ingatlan vagyonnal rendelkező társaságban fennálló részesedés elidegenítésének a forrásországban történő adóztatásának lehetőségét.

## 8. SZABAD FOGLALKOZÁS

Az ENSZ Modellegyezmény 14. cikke foglalkozik a szabad foglalkozás (*önálló tevékenység, pl. tudományos, irodalmi, művészeti, nevelési, oktatási tevékenység, orvosok, jogászok, mérnökök, stb. önálló tevékenysége*) forrásországban történő adóztatásával. Az OECD Modellegyezmény rendelkezései közül ez a cikk kikerült, és az ilyen tevékenységek adóztatási jogának megoszlását a 7. cikk (*vállalkozási nyereség*) rendelkezései szabályozza.

Mivel a 14. cikk adott esetben kevésbé korlátozza ezen tevékenységek esetén a forrásország adóztatási jogát, ennek a cikknek a megléte előnyös lehet a kevésbé fejlett országra nézve.

Az Irakkal, Iránnal, Koszovóval és Türkmenisztánnal kötött kettős adózásról szóló egyezmények kivételével a vizsgált egyezmények mindegyike tartalmaz ilyen 14. cikket

## 9. IGAZGATÓK TISZTELETDÍJA

Az egyezmények 16. cikke alapján az igazgatósági tagok (*vagy hasonló szerv tagjai*) tiszteletdíjának adóztatására a forrásország kizárólagos jogot kap. Az ENSZ Modellegyezmény azonban nemcsak az igazgatóság tagjaira, hanem a vállalat felsővezetésére is kiterjeszti ezt a szabályt.

A vizsgált egyezmények azonban az ENSZ Modellegyezményben megfogalmazott rendelkezést nem tartalmazzák, helyette a szűkebb adóztatási jogkört biztosító OECD Modellegyezményben található szabályt tartalmazzák.

## 10. EGYÉB JÖVEDELEM

Egyéb jövedelmek esetén, amelyre az egyezmény specifikus rendelkezései nem térnek ki, az adóztatás joga általában az illetőség (*bejegyzés szerinti*) országát illeti meg az egyezmények 21. cikke szerint. Az OECD Modellegyezmény a bejegyzés szerinti ország számára kizárólagos adóztatási jogkört biztosít az ilyen jövedelmek esetén, az ENSZ Modellegyezmény 21. cikkében pedig szerepel egy olyan szabályozás, ami lehetővé teszi a forrásadót, ha a szóban forgó jövedelem a forrásországban keletkezik (*Balco, 2017*).

Az ENSZ Modellegyezmény ez alól néhány kivételt megemlít, amelyek közül azonban az adott országból származó jövedelmek kivételt egyik vizsgált egyezmény sem tartalmazza, azaz ilyen jövedelmek esetén korlátozott a forrásország adóztatási joga.

A vizsgált egyezmények egyike sem tartalmazza a ENSZ Modellegyezmény 21. cikkének rendelkezéseit, ami így korlátozza a forrásország adóztatási jogait.

## ÖSSZEGRÉS

Rengeteg eszköz létezik arra, hogy egy vállalat a lehető leghatékonyabban kerülje el az adófizetést. Mint az az elmúlt évek botrányaiból (LuxLeaks, Panama-iratok, Paradise-iratok) is kiderült, üzletemberek, politikusok, gazdasági szakértők, ügyvédek és könyvvizsgálók világszerte az elképzelhető legkreatívabb módokon keresik és használják a globális gazdasági és pénzügyi rendszer kiskapuit és kerülőutait ahhoz, hogy minél hatékonyabban csökkentsék adóterheiket, ezzel maximalizálva a profitjukat. Az adóelkerülés kapcsán legtöbbször az offshore-ról, a transzferárazásról és hasonló gazdasági, pénzügyi műveletekről hallunk. De ha szeretnénk egy kicsit jobban megérteni a rendszer működését, az ilyen műveleteket megalapozó illetve azokat megkönnyítő jogi gyakorlatokra is érdemes odafigyelni, és kritikus szemmel vizsgálni például a kettős adóztatásról szóló egyezmények globális rendszerét. A nemzetközi gyakorlatban bevett, fél évszázada kialakított módszerek - mely Magyarország számára is mintául szolgál az ilyen egyezmények megkötésekor - alkalmatlanok arra, hogy megakadályozzák az adóelkerülést. Ahhoz, hogy a nemzetközi közösség fenntartható fejlődési célkitűzései megvalósulhassanak, az adóegyezmények megkötésekor illetve felülvizsgálatakor az alábbi szempontrendszer lenne szükséges követni:

Az alacsony kategóriájú és közepes jövedelmi kategória alsó sávjába tartozó országok adóztatási jogait korlátozó szerződéseket sürgősen felül kell vizsgálni.

A szerződések tárgyalási folyamata, ratifikációja és hatáselemzése során jóval nagyobb szerepet kell biztosítani a nyilvánosságnak, a folyamatot nyilvános vizsgálatnak kell kísérnie.

Fejlesztési szempontokat előtérbe helyező hozzáállásra van szükség a fejlődő és fejlett országok között kötendő adóegyezmények tárgyalásakor, melyek során az ENSZ adóegyezménymodelljét szükséges minimális követelményként alkalmazni.

Nagyobb átláthatóságra van szükség arra nézve, hogy a multinacionális vállalatok miről tárgyalnak a fejlődő országok kormányaival, és fel kell hagyniuk a gyakorlatlaltal, hogy ezeknél a kormányoknál olyan adóegyezményekért lobbiznak, amelyek csak a saját üzleti érdekeiket tükrözik, és nem biztosítják a szóban forgó fejlődő ország fejlesztési érdekeit.

**Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development**, United Nations, New York, 2015,

URL: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/08/AAAA\\_Outcome.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/08/AAAA_Outcome.pdf)  
(utolsó hozzáférés: 2019.05.23.).

**BALCO, Tomas:** *Mapping of Double Taxation Treaties (DTTs) of selected Central and Eastern European (CEE) countries with primary focus on treaties with developing countries*, Glopolis, 2017

URL: [https://glopolis.org/wp-content/uploads/Report\\_DTTs-in-CEE-final2.pdf](https://glopolis.org/wp-content/uploads/Report_DTTs-in-CEE-final2.pdf)  
(utolsó hozzáférés: 2019.05.23.).

**European Parliament**, *Tax avoidance and tax evasion as challenges in developing countries*, 2015, URL: [http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2015-0265\\_EN.html](http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2015-0265_EN.html)

(utolsó hozzáférés: 2019.05.23.).

**European Commission DG Taxation and Customs Union, Follow-up of the Communication on the External Strategy: Tax Treaties between Member**

*States and Developing Countries*, 2016

URL: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/20160614\\_paper\\_tax\\_treaties\\_developing\\_countries.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/20160614_paper_tax_treaties_developing_countries.pdf)  
(utolsó hozzáférés: 2019.05.23.).

**The Effect of Treaties on Foreign Direct Investment - Bilateral Investment Treaties,**

*Double Taxation Treaties, and Investment Flows*, Ed.: SAUVANT, Karl P. and SACHS Lisa E., Oxford University Press, 2009.

**Mistreated - The tax treaties that are depriving the world's poorest countries of vital revenue**, ActionAid International, 2016

URL: [https://actionaid.org/sites/default/files/actionaid\\_-\\_mistreated\\_tax\\_treaties\\_report\\_-\\_feb\\_2016.pdf](https://actionaid.org/sites/default/files/actionaid_-_mistreated_tax_treaties_report_-_feb_2016.pdf)  
(utolsó hozzáférés: 2019.05.23.).

**MUCHHALA, Bhumika:** *The Right to Development and Illicit Financial Flows: Realizing the Sustainable Development Goals and Financing for Development*, 2018

URL: [https://www.ohchr.org/Session19\\_A\\_HRC\\_WG.2\\_19\\_CRP\\_3.docx](https://www.ohchr.org/Session19_A_HRC_WG.2_19_CRP_3.docx)  
(utolsó hozzáférés: 2019.06.14)

**OECD**, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> URL <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

(utolsó hozzáférés: 2019.05.23.).

**OECD**, *OECD.Stat*, 2019, <https://stats.oecd.org>

(utolsó hozzáférés: 2019.06.14)

**OECD Model Tax Convention**

URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>

(utolsó hozzáférés: 2019.05.23.).

**UN Model Tax Convention**

URL: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf)

(utolsó hozzáférés: 2019.05.23.).

Adók és jogok: Magyarország adóegyezményeinek hatása a fejlődő országokra



**Jelen tanulmány a DemNet Alapítvány Együtt a finanszírozási igazságossá (Citizens For Financial Justice) c. projektje keretében készült el, az Európai Unió támogatásával. A tanulmányban foglaltak nem feltétlenül tükrözik az Európai Unió nézeteit.**

<http://citizensforfinancialjustice.org>

Készítette: **Bogdán Gergely, Bördös Éva, Miklós Zsófia**

2019 július

## **DemNet Demokratikus Jogok Fejlesztéséért Alapítvány**

1137 Budapest

Pozsonyi út 14.

[demnet@demnet.org.hu](mailto:demnet@demnet.org.hu)

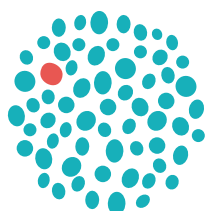
[www.demnet.hu](http://www.demnet.hu)



<https://www.facebook.com/DemNet/>



<https://twitter.com/demnethungary>



**DemNet**

