

Egyes különleges, „extra” adók kezelése a globális minimumadó rendszerében

Az elmúlt évek legnagyobb hatású módosítását jelenti a **globális minimumadó hazai bevezetése**. A kiemelt figyelmet többek között azzal érdemli ki, hogy a költségvetés nagyságrendileg **100 milliárd forint extra bevételre** számít az új szabályok hatálybalépése után, valamint, hogy olyan **komplex szabályrendszere** van, amelynek értelmezése és alkalmazása **jelentős adminisztrációs terhet** ró az érintett anya-, illetve leányvállalatokra egyaránt.

Az OECD 2021. decemberében publikálta **BEPS projektjének második pillérének a globális minimumadó szabályait**¹, valamint az ahhoz tartozó részletes Kommentárjait². Az Európai Bizottság 2022. december 14-én hozta nyilvánosságra irányelveit³ az **uniós multinacionális vállalkozások globális minimum-adószintjének** biztosítására.

Magyarország Kormánya 2023. október 31-én nyújtotta be a globális minimum-adószintet biztosító **kiegészítő adókról** és ezzel összefüggésben **egyed-egy adótörvények módosításáról** szóló törvényjavaslatát.⁴

Míndezek alapján a globális minimumadó olyan **multinacionális vállalatcsoportok** tagvállalataira vonatkozik, amelyek **éves csoportszintű bevétele legalább 750 millió euró** a végső anyavállalat konszolidált beszámolója szerint az adóévet megelőző 4 adóév közül legalább 2 adóévben.

¹ Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)

² Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition

³ A TANÁCS (EU) 2022/2523 IRÁNYELVE

⁴ T/5787 számú törvényjavaslat

Azon országok, amelyekben jelenleg az OECD szabályok szerint számított **adóprés nem éri el a 15 százalékot**, választhatnak, hogy az OECD konform belföldi kiegészítő adót vetik ki, vagy gyakorlatilag lemondanak erről az adóbevételről egy másik tagállam részére.

Magyarország élni fog a lehetőséggel és az **OECD szabályozásnak megfelelő belföldi kiegészítő adót fogja bevezetni** annak érdekében, hogy a 15 százalék effektív adórata alatti terhelésű érintett entitások által kötelezően fizetendő belföldi kiegészítő adó a hazai költségvetés bevételeit gyarapítsa.

Érdeemes röviden áttekinteni a **belföldi kiegészítő adó szabályait, számítási módját**, a témánk szempontjából fontosabb részekre koncentrálni:

A globális minimumadó kötelezettség meghatározásakor **a cégcsoport minden érintett (így a magyarországi tagjának is) meg kell határoznia az effektív adóráta**, amely tulajdonképpen egy hányados, amelynek a számlálójában a minimumadó szabály szerint számolt lefedett adók, míg a nevezőjében az OECD szabályok szerint módosított nettó jövedelem szerepel. Ez lesz az úgynevezett **ETR⁵ mutató**, amely, ha nem éri el a 15 százalékot, akkor kiegészítő adófizetési kötelezettséget von maga után.

Az effektív adórata kiszámításakor kiemelt jelentősége van az úgynevezett lefedett adóknak, hiszen ezeket elismeri a szabályozás, mint olyan fizetett adó, amely beleszámít az ETR kalkulációba és így alapvetően befolyásolja a kiegészítő adó összegét.

Melyek ezek a lefedett adók Magyarországon? A közelmúltban megjelent törvényjavaslat példálózó jelleggel felsorolja a **társasági adót, a helyi iparűzési adót, valamint az energiaellátók jövedelemadóit**. Hangsúlyozni kell, hogy ez csak egy **példálózó (tehát nem taxatív) felsorolás**, így más, itt fel nem sorolt adó is lefedett adó lehet, amennyiben az adó megfelel a szabályozás által a lefedett adók vonatkozásában megfogalmazott követelményeknek. További

⁵ Effective Tax Rate: tényleges adómérték

iránymutatást az érintett adónemek tekintetében a hazai szabályozás nem ad, így a választ **az eredeti OECD anyagban**, konkrétan annak Kommentárjában kell keresnünk.

Jelen cikknek nem témája a rendkívül összetett szabályok részletes kifejtése, kizárólag **a belföldi kiegészítő adó és a lefedett adó fogalmi** közti kapcsolat bemutatása a cél három konkrét adónemen, **a biztosítási adón, a biztosítási pótdadón és a bányajáradékon** keresztül. Természetesen ugyanezt az elemzést kell elvégezni akkor, ha egyéb adó⁶ vonatkozásában kell meggyőződni arról, hogy vajon az figyelembe vehető-e vagy sem a lefedett adók között.

Emlékeztetésként a lefedett adók fogalma a törvényjavaslatban:

„(1) A csoporttag lefedett adójának minősül:

a) a csoporttag könyvviteli nyilvántartásában a bevételét, jövedelmét vagy nyereségét terhelő adó, vagy egy másik csoporttag – amelyben tulajdonosi részesedést tart – jövedelméből vagy nyereségéből való részesedésével kapcsolatban felszámított adó;

b) a felosztott nyereség, a vélelmezetten felosztott nyereség után és a nem a vállalkozás érdekében felmerült költség, ráfordítás után a megfelelő eredményfelosztás-adóztatási rendszer alapján felmerült, felszámított adó;

c) az általánosan alkalmazandó társasági adót helyettesítő adó; és

d) a felhalmozott eredmény és a saját tőke alapján felszámított adó, beleértve a nyereség és a saját tőke alapján több elemet terhelő adót is.”

Értelemszerűen az OECD szabályozása nem törekedett arra, hogy valamennyi tagállam valamennyi adóját tételesen felsorolja, amelyet jövedelemadónak tekint. A tételes felsorolás már csak azért sem lenne szerencsés, mert minden, adórendszerekben történt módosítás esetén frissíteni kellene a szabályozást. Ehelyett felsorolja azokat a **jellemzőket, tulajdonságokat**, amelyek teljesülése esetén az adott adónem **a minimumadó szabályok szempontjából jövedelemadónak minősül.**

⁶ Lásd például a 197/2022 (VI.4.) Korm. rendelettel bevezetett extra profit adókat

A **bányajáradék** tekintetében könnyen megválaszolható a kérdés, hiszen a Kommentár egyértelműen leszögezi, hogy **a természeti erőforrás kitermeléshez szorosan kapcsolódó adók**, például azok, amelyeket rögzített alapon vagy a mennyiségre vetnek ki, mennyiségére vagy értékére, nem pedig a nettó jövedelemre vagy nyereségre kivetett adó, **nem kezelhetők lefedett adóként**. A bányajáradékot mennyiségi alapon fizetik az adózók, így a Kommentár alapján nem minősül jövedelemadónak, így lefedett adónak sem. Érdekes kérdésként merül fel azonban, hogy az **energiaellátók jövedelemadója**, amely viszont lefedett adónak minősül, másfél milliárd forintig csökkenthető a megfizetett bányajáradék összegével. Kérdéses, hogy hogyan kezelik majd azt az adózók, hogy egy lefedett adónak minősülő közteher csökkenthető egy lefedett adónak nem minősülő közteherrel.

A biztosítási szektorra kivetett **biztosítási adó és biztosítási pótagó** kérdése már egy fokkal összetettebb:

A biztosítási adó a 2012. évi CII. törvénnyel kihirdetett, a biztosítási szektort terhelő – forgalmi típusú – különadó, az adóból származó bevétel a központi költségvetést illeti meg.

Az adó alapja a **biztosítási díj**. A biztosítási adó alkalmazásában a biztosítási díj a biztosító által a biztosítási szolgáltatások körébe tartozó biztosítások után a számviteli jogszabályok alapján elszámolt bruttó díj, figyelemmel a törvényben meghatározott kivételekre. Az adókötelezettség kiszámítása során költséget nem lehet figyelembe venni, egyértelműen nem a nyereség, hanem a bevétel az adó alapja.

Ahogy korábban is említettük, a Kommentár az adónemek jövedelemadóként való meghatározásnak kérdéskörét az adónem karakterisztikája alapján közelíti meg, a 4.2.1. cikk a) paragrafus 25-29. pontjaiban fejt ki bővebben az értekelendő szempontokat.

A lefedett adók meghatározásába olyan **jövedelem/nyereség adók** tartoznak, amelyek a vonatkozó jövedelemhez kapcsolódó egyes, de nem minden költség levonását, vagy egy költséghányados alapján történő levonást lehetővé tesznek, azaz **nem a bevétel, hanem a nyereség után keletkezik adófizetési kötelezettség**.

A bruttó jövedelemre vagy bevételre kivetett adó levonási lehetőség nélkül (azaz a forgalmat terhelő adó) nem minősül jövedelemadónak, így nem lefedett adó. Az ilyen adók általában inkább a fogyasztási vagy forgalmi adókhoz hasonlítanak, így nem minősülnek lefedett adónak.

Releváns lehet még a Kommentár 28. pontjában **az egyes meghatározott tevékenységekre kivetett adók vagy különadók** említése a például banki tevékenységből származó nettó jövedelemre vonatkozóan, ezeket a közterheket lefedett adónak ismeri el a szabályozás. Azonban, ebben az esetben is jövedelmet említ, jövedelemre kivetett adót, nem pedig a bevételre kivetett adót.

A fentiekre tekintettel a biztosítási adó nem rendelkezik a Kommentár által a lefedett adók vonatkozásában előírt releváns jellemzőkkel, így **a biztosítási adó nem minősül lefedett adónak.**

Az extraprofit adókról szóló 197/2022. (VI. 4.) Korm. rendelet 16. §-a tartalmazza a biztosítási pótdadó szabályait, amelyeknek gyakorlatilag ugyanaz a működési mechanizmusuk, mint a biztosítási adónak.

A fentiek alapján nagy biztonsággal kijelenthető, hogy az OECD szabályozás rendelkezései szerint sem a bányajáradék, sem a biztosítási adó, sem a biztosítási pótdadó nem minősül lefedett adónak a Globális minimumadó szabályok tekintetében.

Természetesen ezen adók ráfordításként elszámolt összege csökkenti a nyereséget, a profitot, így az ETR számításához használt tört nevezőjének az értékét. Azaz, a nevező csökkentésén keresztül növeli az ETR értékét és így csökkenti a kiegészítő adókötelezettséget, tehát hatnak, de csekélyebb és **közvetettebb módon**, a globális minimumadóval összefüggő számításokra.

Budapest, 2023. november 6.