

Pajor Andrea: A digitalizáció által okozott kihívások a közvetlen adóztatásban

Absztrakt

Jelen tanulmányban azt vizsgálom meg, hogy a digitális gazdaságban működő vállalkozások a hatályos nemzeti és nemzetközi jogi szabályozás keretei között a fair play szabályai szerint megadóztathatók-e, a jelenleg létező jogtechnikai megoldások alkalmasak-e a digitális gazdaság által támasztott kihívások kezelésére, illetve a nemzetközi – ezen belül az európai – jogalkotás milyen válaszokat talál a digitális szolgáltatások adóztatása tekintetében.

Abstract

In this paper, I examine three main issues. Firstly whether businesses in the digital economy can be taxed under the rules of fair play within the applicable national and international legislation. Then whether the existing legal solutions are capable to address the challenges of the digital economy, and lastly which solutions can be found in international - including European - legislation on the taxation of digital services.

1. Digitális gazdaság – digitális revolúció

A mindennapokban is érezzük, hogy egy új világ kezdődött, a digitalizáció újrendezi a gazdasági, politikai, társadalmi viszonyokat, az egyes országok, ágazatok, szakmák súlyát és szerepét.⁴³⁸

Mindenek előtt indokolt a digitális gazdaság jellemzőinek rövid áttekintése, amelyhez az alábbi alapvetéseket szükséges rögzíteni. Először is a digitális gazdaság úgynevezett tudás alapú gazdaság, a hagyományos vállalatokkal ellentétben az informatikai vállalatok értékét nem az általuk birtokolt termelési eszközök értéke, hanem a kezükben lévő tudás adja. Másodsorban a digitális gazdaságban fokozatosan elmosódik a határvonal a termék előállítója és a fogyasztó között, a fogyasztók különböző visszacsatolási módszerekkel (pl. a vállalat által alkalmazott piacmonitorozás révén) aktívan kiveszik a részüket a termék jellemzőinek a meghatározásából. Előzőeken túl a digitális gazdaság globális gazdaság, az internet elterjedése tette lehetővé a kialakulását, melynek felhasználásával többé nem szükséges a cégvezetést, a termelő illetve szolgáltató egységeket és az értékesítés helyét egy helyre telepíteni. Amennyiben az adott cég pusztán digitális tartalmakat állít elő és értékesít, úgy tulajdonképpen egyetlen szerverpark is elegendő, hogy a Föld bármely részére eljuttassa termékeit. Végezetül a digitális gazdaság innovatív gazdaság, ahol még a hagyományos gazdasági ágaknál is fontosabb, hogy a termékciklus (pl. egy szoftver élettartama) minél rövidebb legyen, és a fogyasztó egyre újabbat vásároljon.⁴³⁹

⁴³⁸ HERICH György: *Adózás Európában- XI. Nemzetközi Adókonferencia: Digitális revolúció és az új nemzetközi adótrendek*; SZAKMA – 2017. évi 7-8. szám p. 67.

⁴³⁹ KALTENECKER Szilárd: *A digitális gazdaság adóztatása*. BA/BSc szakdolgozat, 2018. BCE, p. 8.

Az úgynevezett digitális revolúció eredményeként a korábbi, hagyományos gazdasági modellből, amelyben a hangsúly a befektetett tárgyi eszközökön, gépeken, állandó gazdasági letelepedettségén és az alacsonyabb szintű határon átnyúló kereskedelmen volt, áttértünk a digitális „valóságba”, amelyben a vállalatok üzleti tevékenységeiket elektronikusan úgy szervezik, hogy ahhoz minimális vagy szinte semmilyen fizikai jelenlét sem kell az igénybevevők országában. A fókusz az immateriális javakra, védjegyekre, jogdíjakra, (személyes) adatok felhasználására, illetve az intenzív határon átnyúló kereskedelemre helyeződött. Nehéz jelenleg azt meghatározni, hogy az érték hol jön létre, pedig éppen ez az egyik kulcskérdés, amivel mind az OECD, mind az EU foglalkozik, mivel ez képezheti a társaságok adóztatásának jogi alapját.⁴⁴⁰

Az OECD Modellegyezmény⁴⁴¹ 7. cikke és az erre épülő kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények rendelkezései alapján jelenleg a forrásország a külföldi illetőségű vállalkozásnak csak azt a nyereségét adóztathatja, amely a forrásországban létesült telephelyének tudható be. A Modellegyezmény 5. cikke szerint telephely alatt olyan állandó üzleti helyet (fixed place of business) kell érteni, amelyen keresztül a vállalkozás az üzleti tevékenységét egészben vagy részben kifejti. Fentiek alapján a nemzetközi adózás jelenlegi rendszerében az egyes forrásországok adóztatási jogát a fix hely által meghatározott telephely, mint kapcsoló szabály (nexus) hozza létre. Ha a forrásországban a nyereséget szerző vállalkozás nem rendelkezik telephellyel, egyéb kapcsolószabály hiányában a forrásország nem tudja adóztatni azt a nyereséget, amelyet az ottani vásárlóknak történő értékesítés útján a külföldi illetőségű vállalkozás elér.⁴⁴²

Így hiába nyújt például egy amerikai cég EU-s igénybevevőknek online platformjáról előfizetéses tartalmakat (pl. zene vagy videó letöltéseket) vagy értékesít EU-s cégeknek reklámfelületeket, amely mellett célzott adatgyűjtést is végez a közösségi hálóján lévő felhasználókról, nem keletkeztet „adózási jelentést”, amely az állandó telephely előfeltétele lenne.⁴⁴³

Három mögöttes célt szolgált eddig a telephely koncepciója. Elsőként azt a nemzetközi elvet, hogy a forrásország számára biztosított adóztatási jog a külföldi befektetők által is használt infrastruktúra, illetve gazdasági környezet megteremtésének és fenntartásának egyfajta gazdasági ellentételezése. Másodsorú célja, hogy biztosítsa a tőke importsemlegességét (capital import neutrality), vagyis a belföldi és a külföldi tőke azonos adójogi kezelését. Harmadrészt a telephely gyakorlati szempontból ésszerű minimum határt jelent, amely alatt - az adóztatási jog hiányából fakadóan - a

Forrás: Corvinus TDK és szakdolgozat gyűjtemény, http://publikaciok.lib.uni-corvinus.hu/publikus/szd/Kaltenecker_Szilard.pdf (Letöltve: 2019. 06. 14.)

⁴⁴⁰ Sz.n.: *A digitális adózás néhány aktuális kérdése az EU-ban*. Adó Online 2018. 05. 09.

<https://ado.hu/ado/a-digitalis-adozas-nehany-aktualis-kerdes-e-az-eu-ban/> (Letöltve: 2019. 03. 29.)

⁴⁴¹ „Model Tax Convention on Income and Capital”, azaz „A jövedelem és vagyonadókra vonatkozó modell adóegyezmény”. Az egyezményhez kapcsolódik egy kommentár, amelynek angol elnevezése: „Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention”, azaz „A modell adóegyezmény cikkeinek magyarázatai” (Kommentár). A tanulmányban ezekről a dokumentumokról van szó Modellegyezmény és Kommentár megnevezések alatt

⁴⁴² RÁCZ Dániel: *A nemzetközi adózás új kihívásai: a digitális gazdaság*. In: FAZEKAS Marianna (szerk.): *Jogi tanulmányok 2014. – Jogtudományi előadások az Eötvös Loránd Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar Doktori Iskolájának Jubileumi Konferenciáján (20 éves a doktori képzés az ELTE Jogi Karán 2014. június 13.)* ELTE ÁJK Doktori Iskola, Budapest, 2014., p. 314. <https://www.ajk.elte.hu/file/jogitanulmanyok2014.pdf> (Letöltve: 2019. 05. 15.)

⁴⁴³ Sz.n.: *A digitális adózás néhány aktuális kérdése az EU-ban*. Adó Online 2018. 05. 09.

https://ado.hu/ado/a-digitalis-adozas-nehany-aktualis-kerdes-e-az-eu-ban (Letöltve: 2019. 03. 29.)

forrásország adójogszabályai nem alkalmazandók a vállalkozásra, amely komoly adminisztratív terhet vesz le mind a vállalkozásokról, mind az államokról.⁴⁴⁴

A telephely-koncepció vonatkozásában a radikális változást jelentett az internet megjelenése és ezzel az elektronikus kereskedelem tömeges elterjedése. E kihívásra válaszul az OECD a Modellegyezmény 5. cikkének értelmezéséhez a Kommentárba iktatta a kifejezetten az elektronikus kereskedelemre vonatkozó pontokat (5. cikk 42.1-42.10 pontok). Ez a kiegészítés azonban csak az 5. cikk értelmezéséhez ad eligazítást, a fizikai jelenlétre épülő telephely-koncepciót változatlanul hagyta.

Ahogy azt már említettem, az államok közötti adóztatási jogok elosztása, a forrásország adóztatási joga a forrásország területén folytatott értékteremtő tevékenységre (creation of value) épül. A digitális gazdaság (elektronikus kereskedelem) - ahogy már arra is utaltam - leginkább abban tér el a hagyományos gazdaságtól, hogy az általa előállított, illetve eladott termék, szolgáltatás immateriális természetű. Példának hozhatjuk a közösségi oldalakat (Facebook, Twitter stb.), az ingyenes levelező rendszereket, tárhelyeket, ahol a vállalkozás bevételei a hirdetésekől származnak, ugyanis maga a szolgáltatás a felhasználó számára ingyenes. Ezekben az esetekben a gazdasági értelemben vett hozzáadott értéket a felhasználók által önkéntesen szolgáltatott és a vállalkozás által feldolgozott adatok tömege jelenti.⁴⁴⁵ Ebből következően igen problematikus annak pontos meghatározása, hogy mi keletkezteti a nyereséget és az hol keletkezik.

Fontos kiemelni azt is, hogy a digitális vállalatok online platformjaikon keresztül rugalmasabban tudnak a fogyasztói igényekre reagálni hagyományos versenytársaikhoz képest, ezzel is olcsóbban tudják szolgáltatásaikat és termékeiket a fogyasztók felé értékesíteni, amely jelentős versenyelőnyhöz és bevételhez juttatja őket. Az igazi előnyt azonban nem itt, hanem az adózás területén érik el, mégpedig olyan (esetenként agresszív) adótervezési technikákkal, amely kihasználja az egyes országok adórendszerében lévő különbségeket, ezáltal mesterségesen csökkentik adóköteles jövedelmüket vagy nyereségüket alacsony adókulcsú országba csoportosítják át, ahol alig, vagy szinte semmilyen valós gazdasági tevékenységet nem végeznek.⁴⁴⁶

Előzőek alapján jogosan merül fel az igény, hogy újra egyensúly jöjjön létre a nemzetközi adózás területén, amihez át kell gondolni az adózási alapelveket, szabályokat és azokat a megváltozott gazdasági környezethez kell igazítani.⁴⁴⁷

2. Megoldási lehetőségek a digitális gazdaság közvetlen adóztatására

Az OECD digitális témakörben első jelentős intézkedését 2013. szeptember 5-én hozta meg Szentpéterváron azzal, hogy a G20-szal együtt az ún. BEPS Akciótervet (Base erosion and profit shifting action plan – adóalap erózió és nyereség áthelyezés elleni cselekvési terv) elfogadta. Alapvető prioritásként fogalmazták meg olyan szabályok megalkotását, amelyek biztosítják, hogy minden adóalany, így a digitális nagyvállalatok is méltányos adórészesedésüket az azt megillető országba fizessék be. Az Akcióterv 15 pontból álló célkitűzést fogalmazott meg, a transzferárzás

⁴⁴⁴RÁCZ: i. m. 2014. p. 315.

⁴⁴⁵RÁCZ: i. m. 2014. p. 318.

(Letöltve: 2019. 05. 15.)

⁴⁴⁶ Sz.n.: *A digitális adózás néhány aktuális kérdése az EU-ban*. Forrás: Adó Online 2018. 05. 09. <https://ado.hu/ado/a-digitalis-adozas-nehany-aktualis-kerdese-az-eu-ban> (Letöltve: 2019. 03. 29.)

⁴⁴⁷ Uo.

témakörétől kezdve a káros adótervezési rezsimek feltérképezésén, ellenőrzött külföldi társaságok kérdéskörén át egészen a digitális gazdaság kihívásáig. Az is mutatja, hogy az OECD kiemelten kezeli a digitális gazdaság témakörét, hogy ezt jelölte meg 1. Akciótervének, amellyel kapcsolatban 2015. október 5-én közzétette „Action 1 – Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy” nevű végső jelentését. Ebben rámutatott, hogy a jelenlegi nemzetközi adózási szabályok nem hatékonyak a digitális gazdaság korában, a korábbi forrás és illetőség szabályrendszer egyensúlya megbomlott, ezáltal a szabályokat újra kell gondolni. Ennek során a döntéshozóknak, jogszabályalkotóknak olyan intézkedéseket kell hozniuk, amelyek a gazdasági életben a bizalmat és biztonságot visszaállítják. Kiemelte továbbá, hogy a társaságoknak abban az országban kell a nyereségük után adózniuk, ahol a gazdasági tevékenységüket végzik és ahol az érték teremődik.⁴⁴⁸

Az OECD felvázolta azokat a lehetséges megoldásokat, amelyek alapján a nemzetközi adójog választ tud adni a digitális gazdaság által támasztott kihívásokra. Egyik lehetséges opcióként egy új kapcsolószabály megalkotását vetette fel, a „jelentős digitális jelenlét” bevezetését a Modellegyezménybe, mely kiegészítené a telephely-konceptiót. Ennek lényege, hogy a „jellemzően digitalizált tevékenységeket” folytató vállalkozások jelentős digitális jelenléttel rendelkeznek egy adott (nem illetőségük szerinti) államban, amennyiben például a vásárlóikkal kötött szerződések meghatározó számban távollevők között, elektronikus úton jönnek létre, a megvásárolt digitális javakat széles körben használják az adott államban illetőséggel rendelkező vásárlók, vagy jelentős nagyságú bevételt szereznek a vállalkozások az adott államban illetőséggel rendelkező vásárlók fizetéseiből.

Látható, hogy ez a fajta megszővegezés igen nagy fogalmi bizonytalanságot eredményez, hiszen a jellemzően digitalizált tevékenység definíciójának meghatározása önmagában komoly nehézséget jelent.

További javaslat a „virtuális telephely” fogalmának a bevezetése, valamint a harmadik fő opció a forrásadó bevezetése. Ez utóbbinak az a lényege, hogy a forrásországban illetőséggel rendelkező vásárlók elektronikus szolgáltatás vásárlásához kapcsolódó fizetéseiből közvetlenül levonnák az adót.⁴⁴⁹ Ehhez kapcsolódóan ugyanazon definíciós nehézségeket kell áthidalni, amelyek a digitális jelenlét esetében felmerülnek. A tartalmi kritikák mellett a javaslatok felvetik azt az - érzésem szerint megvalósítást gátló - további elvárást, hogy a választott megoldás ne rójon indokolatlanul nagy terhet az egyes állami adóhatóságokra és a piaci szereplőkre.

2017. második felében az EU-ban Észtország vette át a soros elnökséget, amelynek kiemelt prioritása volt a digitalizáció kérdésköre. Célként jelölték meg, hogy Európának a technológiai fejlődéssel lépést kell tartania és az abból adódó lehetőségeket maximálisan ki kell használnia, amelyhez tagállami összefogásra és az adózási kiskapuk bezárására van szükség. A digitális belső stratégia (Digital Single Market) keretén belül számos jogszabályi javaslatot készítettek elő és tárgyalást bonyolítottak le. Foglalkoztak többek között a smart gazdasággal, az e-kereskedelemmel, az e-kormányzattal, az adatvédelemmel és biztonsággal, valamint - kiemelt figyelemmel - az adózással.

A 2017. szeptember 29-én Tallinn-ban rendezett uniós csúcson Emmanuel Macron ismertette az államfők előtt a francia elképzelést egy ún. kiegyenlítő adó (equalisation tax) bevezetéséről, amelyet négy 4 uniós tagállam (Franciaország, Németország, Olaszország és Spanyolország) erősített meg politikai nyilatkozatában.

⁴⁴⁸ Uo.

⁴⁴⁹RÁCZ: i. m. 2014., pp. 319-320.

A 2017. szeptember 16-i informális Ecofin (uniós pénzügyminiszterek) ülésen döntés született arról, hogy az Európai Bizottság vizsgálja meg a digitális vállalatok uniós adóztatására vonatkozó lehetséges adóügyi megoldásokat és tegyen erre javaslatot legkésőbb év végéig. A Bizottság már a kezdetektől fogva olyan közös uniós megoldásban gondolkodott, amely a digitális vállalatok arányos és hatékony adóztatását biztosítja. A Bizottság álláspontja szerint ugyan elsődlegesen a nemzetközi adószabályrendszer reformjára lenne szükség, de - érzékelve az OECD közös megegyezés létrehozására irányuló nehézségeit - gyorsabb uniós lépéseket szorgalmazott. Ennek keretében több ún. gyors (quick fixes) és hosszabb távú intézkedést javasolt. A hosszabb távú intézkedések keretében került újra napirendre a CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base, azaz közös konszolidált társasági adóalap) uniós irányelvi javaslata, mint amely hatékony segítséget jelenthetne a digitális vállalatok adóztatására.⁴⁵⁰

Az Európai Bizottság a legjobb adózási módszer megtalálása céljából egy 5 részből álló kérdőívet tett közzé a weblapján 2017 decemberében, melyre 2018. január 5-ei válaszadási határidőt tűzött ki. A megjelölt célcsoportok alapján nyitottak voltak a magánszemélyek, a kutatók, a vállalatok, továbbá a szakmai egyesületek véleményére. A kérdőív 5. része tartalmazta a Bizottság rövid és hosszú távú adóügyi elképzeléseit, azonban csak nagyon röviden, gyakorlati konkrétumok nélkül. A Bizottság javaslatainak megfogalmazása során a versenyképesség és az egységes belső piac integritásának biztosítását, valamint a fenntarthatóság, és a méltányosság garantálását, mint célkitűzéseket vette figyelembe.

Rövid távú elképzelései között négy alternatívát sorolt fel. Első helyen a francia digitális tevékenységekből származó bevétel alapú adóztatást (equalisation tax), amely minden típusú digitális ügyletre vonatkozna mind a B2B (business to business), mind a B2C (business to consumer) esetében. Az adó a vállalat társasági adókötelezettségébe beszámítható lenne, vagy külön adóként funkcionálna. Másodszor az elektronikus úton rendelt áruk és szolgáltatások forrásadóztatását nevesítette. Ezt követte a meghatározott (pl. online reklámozás) tevékenységekből származó bevételek adóztatása, amennyiben a külföldi társaság jelentős gazdasági jelenléttel rendelkezne a fogyasztási országban. Végül a digitális tranzakciós adót tüntette fel megoldási javaslatként, amely szerint a társaságoknak már az értékteremtés korai szakaszában (pl. személyes adatgyűjtés) fizetnie kellene. A hosszú távú elképzelések között elsőként a CCCTB irányelvi javaslat módosítását nevesítette, amely során az állandó telephely és nyereség megosztási szabályokat felül kellene vizsgálni. Ezt követte az „EU-s digitális jelenlét” irányelvi javaslata, a célország alapú társasági adózás gondolata, majd az országok szerinti bevétel alapú arányos adózás, végül a székhely szerinti adózás a célország adómértékével.⁴⁵¹

Az előzőekben ismertetett előzményeket követően a Bizottság két különböző jogalkotási javaslatot terjesztett elő, amellyel a digitális tevékenységek méltányosabb adóztatását kívánta elérni az EU-ban. Az első kezdeményezés a társasági adóra vonatkozó szabályok reformja annak érdekében, hogy a nyereséget ott regisztrálják és ott adóztassák, ahol a vállalkozások és a felhasználók között a digitális csatornákon keresztül jelentős interakció történik. Ahogy az előzőekben már említettem, ez jelenti a Bizottság által előnyben részesített hosszú távú megoldást. A második javaslat arra a több tagállam által is megfogalmazott igényre került kidolgozásra, miszerint ideiglenes

⁴⁵⁰ Sz.n.: *A digitális adózás néhány aktuális kérdése az EU-ban*. Forrás: Adó Online 2018. 05. 09.

<https://ado.hu/ado/a-digitalis-adozas-nehany-aktualis-kerdese-az-eu-ban> (Letöltve: 2019. 03. 29.)

⁴⁵¹ Uo.

adóra van szükség, amely kiterjed azokra a fő digitális tevékenységekre, amelyek jelenleg teljes mértékben kiesnek az adók hatálya alól az EU-ban.⁴⁵²

Az alábbiakban röviden ismertetem a két Tanácsi Irányelv tervezet tartalmát.

2.1. A Tanács irányelve a jelentős digitális jelenlétre kivetendő társasági adóra vonatkozó szabályok megállapításáról

Az első tervezet a Tanács irányelve **a jelentős digitális jelenlétre kivetendő társasági adóra** vonatkozó szabályok megállapításáról. Hatályát tekintve a javaslat azokat a társasági adóalanyokat érinti, amelyek az Unióban vannak bejegyezve, vagy ott rendelkeznek székhellyel, illetve azokra a vállalatokra is kiterjedne, amelyek egy nem uniós joghatóság területén vannak bejegyezve vagy ott rendelkeznek székhellyel, amennyiben az adott nem uniós joghatóság és az adóalany jelentős digitális jelenléte szerinti tagállam között nem jött létre a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény.

Az irányelv tervezet tartalmazza az alkalmazásához szükséges különböző fogalmak meghatározását, többek között a digitális szolgáltatások, a digitális interfész, a bevételek, a jogalany, a felhasználó és az adómegállapítási időszak meghatározásait.

A digitális szolgáltatások az interneten vagy más elektronikus hálózaton keresztül nyújtott szolgáltatások, amelyek jellegüknél fogva jelentős mértékben automatizáltak, minimális emberi közreműködést igényelnek. Ez a meghatározás megegyezik a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (2011. március 15.) 7. cikkében szereplő „elektronikus úton nyújtott szolgáltatások” meghatározásával, és ugyanazokat a szolgáltatásokat foglalja magában.

A tervezet szerint a jelentős digitális jelenlét az egy joghatóságon belüli adókötelezettség megállapítására szolgál, az állandó telephely jelenlegi fogalmának kiegészítéseként kell felfogni. A digitális vállalkozások adott tagállamon belüli adókötelezettségének meghatározására szolgáló javasolt szabályok alapját képezheti a digitális szolgáltatások nyújtásából származó bevétel, a digitális szolgáltatások felhasználóinak száma vagy a digitális szolgáltatás nyújtására vonatkozó szerződések száma. Ezek a kritériumok olyan közvetett értékek, amelyek célja a vállalkozások „digitális lábnyomának” a gazdasági tevékenységre vonatkozó bizonyos mutatók alapján történő meghatározása egy adott joghatóság területén.

A fent említett három, felhasználókhöz kapcsolódó kritérium (bevétel, felhasználók száma, szerződések száma) tekintetében különböző küszöbértékek kerülnének meghatározásra. Egy tagállamban akkor beszélhetnénk jelentős digitális jelenlétről, ha az alábbi kritériumok közül egy vagy több teljesül:

- a digitális szolgáltatások felhasználóknak való nyújtásából származó bevételek egy adott joghatóság területén egy adott adómegállapítási időszakban meghaladják a 7.000.000 EUR-t,
- egy digitális szolgáltatás felhasználóinak száma egy tagállamban egy adott adómegállapítási időszakban meghaladja a 100.000 főt vagy
- a digitális szolgáltatásokra vonatkozó üzleti szerződések száma meghaladja a 3.000-et.

⁴⁵² Sz.n.: *Méltányosan megadóztatott digitális gazdaság - A modern gazdasághoz illeszkedő új uniós adószabályok a láthatáron.* Forrás: Jogi Fórum / Európai Bizottság <https://www.jogiforum.hu/hirek/39028> (Letöltve: 2019. 03. 29.)

Kimondja a tervezett irányelv, hogy a valamely tagállamban fennálló jelentős digitális jelenlétnek tulajdonítható vagy azzal összefüggő nyereség kizárólag az adott tagállam társasági adózási keretében adóköteles.

A jelentős digitális jelenlétnek tulajdonítható nyereségek mibenléte vonatkozásában rögzíti, hogy a jelentős digitális jelenlétnek tulajdonítható vagy azzal összefüggő nyereség az a nyereség, amely a digitális jelenlét révén akkor keletkezett volna, ha az egy különálló és független vállalkozás lenne, amely különösen a vállalkozás más részeivel folytatott ügyletei tekintetében digitális interfészen keresztül azonos vagy hasonló feltételek mellett azonos vagy hasonló tevékenységeket végez, figyelembe véve az ellátott funkciókat, a felhasznált eszközöket és a vállalt kockázatokat.

A jelentős digitális jelenlétnek tulajdonítható vagy azzal összefüggő nyereség meghatározásának funkcionális elemzésen kell alapulnia. Annak érdekében, hogy meg lehessen határozni a jelentős digitális jelenlét funkcióit, és hozzá lehessen rendelni az eszközök gazdasági tulajdonjogát és a kockázatokat, figyelembe kell venni a szóban forgó jelenlét keretében digitális interfészen keresztül megvalósuló gazdaságilag jelentős tevékenységeket.

A jelentős digitális jelenlét keretében digitális interfészen keresztül megvalósuló gazdaságilag jelentős tevékenységek többek között az alábbiakat foglalják magukban:

- a) felhasználói szintű adatok gyűjtése, tárolása, feldolgozása, elemzése, felhasználása és értékesítése,
- b) felhasználó által létrehozott tartalom gyűjtése, tárolása, feldolgozása és megjelenítése,
- c) online hirdetési felület értékesítése,
- d) harmadik fél által létrehozott tartalom digitális piactéren való elérhetővé tétele,
- e) az a)–d) pontban nem említett bármilyen digitális szolgáltatás nyújtása.

A jelentős digitális jelenlétnek tulajdonítható nyereség meghatározása során az adóalanyoknak a nyereségmegosztás módszerét kell alkalmazniuk, kivéve ha az adóalany bizonyítja, hogy egy nemzetközileg elfogadott elveken alapuló alternatív módszer a funkcionális elemzés eredményeire való tekintettel megfelelőbb lenne. A felosztási tényezők lehetnek a kutatással, fejlesztéssel és marketinggel kapcsolatban felmerült költségek, valamint a felhasználók tagállamonkénti száma és a tagállamonként gyűjtött adatok.⁴⁵³

A javasolt szabályok csupán a nyereségek jelentős digitális jelenléthez rendelésének általános elveit fektetik le, mivel a megfelelő nemzetközi fórumokon vagy uniós szinten a nyereségek felosztására vonatkozó konkrétabb iránymutatások is kidolgozhatók.

2.2. A Tanács irányelve az egyes digitális szolgáltatások nyújtásából származó bevételek után fizetendő digitális szolgáltatási adó közös rendszeréről

A második irányelv tervezet **az egyes digitális szolgáltatások nyújtásából származó bevételek után fizetendő digitális szolgáltatási adó** (a továbbiakban: dsza) **közös rendszeréről** került előterjesztésre.

⁴⁵³ A Tanács irányelve a jelentős digitális jelenlétre kivetendő társasági adóra vonatkozó szabályok megállapításáról – javaslat. Forrás: Európai Bizottság Brüsszel, 2018.3.21. 2018/0072 (CNS) <https://www.consilium.europa.eu/hu/policies/digital-taxation/> (Letöltve: 2019. 03. 21.)

Elsődlegesen meghatározza az irányelv tervezet, hogy mely bevételek minősülnek adóköteles bevételeknek. Kimondja, hogy a dsza célzott hatályú, a felhasználó általi értékteremtés által jellemzett bizonyos digitális szolgáltatások nyújtásából származó bevételekre kivetett adó. A dsza hatálya alá azok a szolgáltatások tartoznak, amelyek esetében a digitális tevékenységben való felhasználói részvétel olyan alapvető inputnak számít a tevékenységet végző vállalkozás számára, amelynek köszönhetően bevételre tesz szert. Másként fogalmazva az irányelv azokra az üzleti modellekre terjed ki, amelyek felhasználói hozzájárulás nélkül a jelenlegi formájukban nem létezhetnének. Ugyanakkor az adókötelezettség a felhasználói input pénzzé tételéből származó bevételekre, nem magára a felhasználói részvételre vonatkozik.

A felhasználói részvétel számos módon hozzájárulhat a vállalkozás értékéhez. Például a digitális vállalkozások a digitális interfészekon adatokat gyűjthetnek a felhasználók tevékenységéről, amelyeket jellemzően a szóban forgó felhasználókat célzó hirdetések céljára használnak fel, vagy fizetség ellenében továbbíthatják azokat harmadik feleknek. Egy másik lehetséges forma a felhasználók többoldalú digitális interfészekon való aktív és tartós szerepvállalásán keresztül valósul meg, amikor is a hálózati hatások következtében a szolgáltatások értéke az interfészt használó felhasználók számával párhuzamosan növekszik. A szóban forgó interfészek értéke a felhasználók közötti kapcsolatokról és interakciókról függ, amely rendszerint azzal jár, hogy a felhasználók információkat töltenek fel és osztanak meg a hálózaton belül. A többoldalú digitális interfészek megkönnyítik a kapcsolódó termékek és szolgáltatások felhasználók közötti közvetlen értékesítését, illetve nyújtását, amely szintén a felhasználói részvétel egyik egyértelmű formája.

A felhasználói részvétel különböző formái alapján az adó hatálya alá azok a bevételek tartoznának (adóköteles bevételek), amelyek a következő szolgáltatások (adóköteles szolgáltatások) valamelyikének nyújtásából származnak:

- digitális interfészen hirdetés elhelyezése a szóban forgó interfész felhasználóit célzó hirdetés céljára; valamint a digitális interfészek felhasználóinak tevékenységéből származó, e felhasználókról gyűjtött adatok továbbítása,
- olyan többoldalú digitális interfészek felhasználók számára történő rendelkezésre bocsátása - „közvetítési szolgáltatások” -, amelyek lehetővé teszik a felhasználók számára, hogy megtaláljanak más felhasználókat és kapcsolatba lépjenek velük, valamint amelyek megkönnyítik a kapcsolódó termékek és szolgáltatások felhasználók közötti közvetlen értékesítését, illetve nyújtását.

Fogalmi magyarázatként rögzíti a tervezet, hogy „digitális interfész” minden, a felhasználók számára hozzáférhető szoftver - webhelyek és azok részei is - és alkalmazás, ideértve a mobil alkalmazásokat is; továbbá „digitális tartalom” a digitális formában rendelkezésre bocsátott, a digitális interfészt alkotó adatoktól eltérő adat, például számítógépes program, alkalmazás, zene, videó, szöveg, játék vagy egyéb szoftver.

Az irányelv tervezet alkalmazásában „adóköteles bevételeknek” minősülnek:

- a) digitális interfészen hirdetés elhelyezése a szóban forgó interfész felhasználóit célzó hirdetés céljára,
- b) olyan többoldalú digitális interfészek felhasználók számára történő rendelkezésre bocsátása, amelyek lehetővé teszik a felhasználó számára, hogy megtaláljanak más felhasználókat és kapcsolatba lépjenek velük, valamint amelyek megkönnyítik a kapcsolódó termékek és szolgáltatások felhasználók közötti közvetlen értékesítését, illetve nyújtását,
- c) a digitális interfészek felhasználóinak tevékenységéből származó, e felhasználókról gyűjtött adatok továbbítása.

A dsza tehát nem a vállalkozások adatgyűjtési tevékenységére vagy a gyűjtött adatok vállalkozáson belüli célokból való felhasználására, illetve a vállalkozások által gyűjtött adatok más felekkel való ingyenes megosztására kivetett adó, hanem a konkrétan meghatározott tevékenységből (a felhasználók digitális interfészeken folytatott tevékenységből) származó adatok ellenszolgáltatás fejében történő továbbítását célozza.

Az alábbi, mindkét küszöbértéket túllépő jogalanyok a dsza megfizetésére köteles adóalanyoknak minősülnek:

- az adóalany által a pénzügyi kimutatással alátámasztható legutóbbi teljes pénzügyi évre vonatkozóan bejelentett összes világszintű bevétel meghaladja a 750.000.000 EUR-t, és
- az adóalany által az említett pénzügyi évben az EU-ban szerzett adóköteles összbevétel meghaladja az 50.000.000 EUR-t.

Az első küszöbérték (világszintű éves összbevétel) az adó alkalmazását a bizonyos méretet elérő vállalkozásokra korlátozza, amelyek erős piaci jelenlétüknél fogva viszonylag jobban tudnak profitálni a hálózati hatásokból és a nagy mennyiségű adatok hasznosításából, ezért az üzleti modelljüket a felhasználói részvételre alapozzák.

A nagyobb vállalatok esetében nagyobb a kockázata annak, hogy élni tudnak az agresszív adótervezés lehetőségével. Ez az oka annak, hogy más uniós kezdeményezések, például a CCCTB is ezt a küszöbértéket javasolják. A küszöbérték célja továbbá, hogy jogbiztonságot teremtsen, valamint megkönnyítse és költségkímélőbbé tegye a vállalkozások és az adóhatóságok számára annak meghatározását, hogy egy jogalany dsza köteles-e, különösen mivel egyes jogalanyok nem vezetnek külön nyilvántartást a dsza hatálya alá eső tevékenységekből származó bevételeikről. A küszöbérték ezenkívül várhatóan segít kizárni azokat a kisvállalkozásokat és induló vállalkozásokat, amelyek esetében az új adó bevezetésével járó terhek hatása valószínűleg aránytalan lenne.

A második küszöbérték (éves adóköteles összbevétel az EU-ban) arra az esetre korlátozza az adó alkalmazását, ha uniós szinten jelentős a digitális lábnyom a dsza hatálya alá tartozó bevételek tekintetében. A küszöbérték meghatározása uniós szinten történne, hogy figyelmen kívül lehessen hagyni az Unión belül esetlegesen fennálló piacméretbeli különbségeket.

Az irányelv tervezet meghatározza, hogy a dsza tekintetében a jogalanyok által termelt adóköteles bevételek mekkora arányát kell a tagállamban szerzett bevételnek tekinteni. A dsza alapját képező felhasználói értékteremtés fogalmával összhangban meghatározza, hogy a dsza befizetésének abban a tagállamban vagy azokban a tagállamokban kell történnie, amelyben vagy amelyekben a felhasználók tartózkodnak.

Ez a megközelítés azt a logikát követi, hogy a vállalkozás digitális tevékenységének keretében a vállalkozás számára a felhasználói részvétel teremt értéket, amelyért a felhasználónak nem feltétlenül kell fizetnie (például hirdetések megtekintése egy digitális interfészen), vagy amelyért csak bizonyos felhasználóknak kell fizetniük (például többoldalú digitális interfészek, melyek esetében csak bizonyos felhasználóknak kell fizetniük az interfészhez való hozzáférésért, más felhasználók azonban szabad hozzáférést kapnak). A dsza szempontjából az a tagállam rendelkezik adóztatási joggal, amelyben a felhasználó tartózkodik, függetlenül attól, hogy a felhasználó hozzájárult-e pénzzel a vállalkozás bevételének növekedéséhez.

Konkrét szabályok vonatkoznak annak meghatározására, hogy mely esetben kell úgy tekinteni, hogy egy felhasználó egy adott tagállamban tartózkodik.

Az adóköteles szolgáltatás nyújtásából származó adóköteles bevételeket ezen irányelv alkalmazásában akkor kellene egy tagállamban egy adott adómegállapítási időszakban szerzett bevételként kezelni, ha megállapítható, hogy az említett szolgáltatást igénybe vevő felhasználó az adott adómegállapítási időszakban az adott tagállam területén tartózkodott, ezt pedig az adóköteles szolgáltatások minden típusára alkalmazni kell. Amennyiben az adóköteles szolgáltatást igénybe vevő felhasználók eltérő tagállamokban vagy nem uniós joghatóságok területén tartózkodnak, akkor a jogalanyok az említett szolgáltatás nyújtásából származó adóköteles bevételeit arányosan és az egyes adóköteles szolgáltatástípusokra vonatkozóan meghatározott elosztási kulcsok alapján osztanak szét a tagállamok között.

A többoldalú digitális interfészek rendelkezésre bocsátásának esetében az adóköteles bevételek egy adott tagállamra eső részarányának meghatározása céljából különbséget kell tenni azon esetek között, amikor az interfész közvetlenül a felhasználók között megkönnyíti a kapcsolódó ügyleteket, és amikor nem. Azokban az esetekben, amikor megkönnyíti a kapcsolódó ügyleteket, az adott adómegállapítási időszakban elért adóköteles bevételek tagállamokhoz rendelése azoknak a felhasználóknak a száma alapján történik, akik az adott adómegállapítási időszakban az adott tagállamban egy készülék segítségével ilyen ügyleteket végrehajtottak.

Az interfészt rendelkezésre bocsátó vállalkozás bevételeinek megadóztatására annak a tagállamnak van joga, amelyben a kapcsolódó ügyletet megkötő felhasználó található, függetlenül attól, hogy a felhasználó a kapcsolódó termék vagy szolgáltatás eladója vagy vevője, illetve nyújtója vagy igénybevevője. Ennek az az oka, hogy részvételükkel mindketten értéket teremtenek a többoldalú digitális interfész vonatkozásában, tekintettel arra, hogy az interfész célja a kereslet és a kínálat összekapcsolása.

A felhasználókról gyűjtött adatok továbbításának tekintetében az adott adómegállapítási időszakban elért adóköteles bevételek tagállamokhoz rendelése azoknak a felhasználóknak a száma alapján történik, akikre vonatkozóan az adott adómegállapítási időszakban olyan adatokat továbbítottak, amelyek megszerzésére annak nyomán került sor, hogy ezek a felhasználók egy eszközt használtak az adott tagállamban.

Annak a tagállamnak a meghatározása, amelyben a felhasználó tartózkodik, a használt eszköz internetprotokoll-címére (IP-címére), illetve - amennyiben az pontosabb - a földrajzi helymeghatározás más módszerére történő hivatkozással történik.

A dsza kiszámítása egy adott tagállam esetében egy adott adómegállapítási időszak tekintetében a meghatározott dsza kulcsnak az adóköteles bevételek arányos részére való alkalmazásával történne. Az irányelv tervezet egységes uniós adókulcsot állapítana meg, a digitális szolgáltatási adó kulcsa 3 % lenne.

Az adóval kapcsolatos adminisztratív szempontok kezelése érdekében egy egyablakos leegyszerűsítő mechanizmust bocsátának minden adóalany rendelkezésére. Az egyablakos mechanizmus működése azon az elgondoláson alapul, hogy az egy vagy több tagállamban dsza-fizetésre kötelezett adóalany számára egyetlen kapcsolattartó pontot kell rendelkezésre bocsátani (az azonosítót kiadó tagállam), amelyen keresztül az összes dsza-fizetési kötelezettségét teljesítheti (azonosítás, a dsza-bevallás benyújtása és befizetés). Az azonosítót kiadó tagállam felelős azért, hogy ezeket az információkat megossza azokkal az egyéb tagállamokkal, amelyekben a jogalany dsza-fizetésre köteles, valamint hogy az egyéb tagállamok nevében beszédett dsza-t átutalja számukra.

Az „azonosítót kiadó tagállam” azt a tagállamot jelenti, amelyben az adóalany dsza-fizetésre köteles, kivéve ha egynél több tagállamban van ilyen kötelezettsége, mert ebben az esetben kiválaszthatja közülük az azonosítót kiadó tagállamot.

Kötelezné az irányelv az adóalanyokat, hogy önbevallási rendszeren keresztül értesítsék az azonosítót kiadó tagállamot arról, hogy dsza-fizetésre kötelesek az Unióban, valamint felsorolja a benyújtandó adatokat. Az érintett adóalanyoknak dsza-bevallást kell benyújtania az azonosítót kiadó tagállamban, amelyben az összes tagállamban fizetendő dsza teljes összegének, valamint az alkalmazandó küszöbértékeknek a feltüntetése szintén kötelező lenne.⁴⁵⁴

3. Megoldatlanság és következmények

Elfogadás esetén ezeket a rendelkezéseket 2020. január 1-jétől alkalmazni kellett volna az Európai Unióban, azonban - ahogy azt tudjuk - az irányelvek elfogadására nem került sor. Kiderült, hogy bár a tagállamok jelentős része támogatja ezt a megoldási javaslatot, néhány delegáció továbbra is fenntartással él bizonyos szempontokat illetően, mások pedig alapjaiban kifogásolják a javaslatot. A Tanács Elnöksége tudomásul vette az eredménytelenséget, és megkezdte a digitális gazdaság adóztatásáról szóló nemzetközi megbeszéléseken képviselendő uniós álláspont kidolgozását, különös tekintettel a témában 2020 közepéig elkészítendő OECD jelentésre.

Mivel egyik digitális adójavaslat sem kapott egyhangú támogatást az EU pénzügyminiszterei között, több tagállam is a saját megoldásán dolgozik az internetes óriáscégek megadóztatása érdekében.

A Visegrádi Négyek közül Szlovákia volt az egyik első EU tagállam, amely megadóztatta a digitális gazdaságot. 2017-ben a kormány átalakította az adójogszabályokat, hogy javítsa a külföldi szállás- és utazássegítő digitális platformok adóinak begyűjtését. Az új jogszabály kötelezte az AirBnB-t, az Ubert és a Booking.comot, hogy állandó fiókot hozzanak létre az országban és fizessék be a 21%-os társasági adót. A kormány alapvető célja volt biztosítani, hogy a helyi vállalkozások ne szenvedjenek hátrányt azokkal szemben, akik szándékosan alacsony adókulcsú országokba viszik ki a profitjukat. A pénzügyminisztérium röviddel az adó bevezetése után bejelentette, hogy a következő lépésben a nagy digitális vállalatokra szeretne összpontosítani. Szlovákia azonban inkább egy uniós szintű megállapodás megkötésére koncentrált és azóta nem nyújtott be új törvénytervezetet a témában. Arra a kérdésre, hogy a tanácsi megállapodás sikertelenségének tükrében dolgozik-e saját megoldáson, a pénzügyminisztérium azt válaszolta, hogy „vizsgálja egy ilyen adó lehetőségét, beleértve egy esetleges jövőbeli bevezetés hatásait”.⁴⁵⁵

A sajtóból értesülhettünk róla, hogy a cseh kormány 7%-os digitális adót vet ki a nagy internetes cégekre, mint a Facebook és a Google, legalábbis erről állapodott meg a

⁴⁵⁴A Tanács Irányelve az egyes digitális szolgáltatások nyújtásából származó bevételek után fizetendő digitális szolgáltatási adó közös rendszeréről – javaslat. Forrás: Európai Bizottság Brüsszel, 2018.3.21.2018/0073 (CNS) <https://www.consilium.europa.eu/hu/policies/digital-taxation/> (Letöltve: 2019. 03. 21.)

⁴⁵⁵Sz.n.: *Ahogy az EU visszavonulót fúj a digitális adó ügyében, a V4-ek egyre inkább saját megoldásaikat keresik.* Forrás: https://www.politicalcapital.hu/konyvtar.php?article_read=1&article_id=2396 (Letöltve: 2019. 06. 14.) (2019 a fontos döntések éve az Európai Unióban című projekt keretében készült kollaboratív elemzés. Szerzők: Maros Koren, Lukas Hendrych, Zgut Edit, Michal Strzalkowski – az eredeti szöveg angol nyelven olvasható a Visegrad.info-n: As the EU backtracks on digital tax, V4 countries seek their own way to tax the tech giants)

két koalíciós párt, az ANO és a Cseh Szociáldemokrata Párt (CSSD). A tervek szerint a digitális adó a legjelentősebb globális szereplőkre fog vonatkozni. Ez reagálás arra, hogy az Európai Unió és az OECD szintjén sikertelen és lassú a megoldások keresése - nyilatkozta Alena Schillerová pénzügyminiszter.⁴⁵⁶

A lengyel kormány nem tett közzé semmilyen részletes beszámolót egy ilyen adó bevezetéséről, illetve arról sem, hogy készül-e ilyen törvény. Varsó hivatalosan még mindig résztvevője az uniós és az OECD-szintű tárgyalásoknak. „Az egyoldalú megoldásokra tekintettel a pénzügyminisztérium jelenleg vizsgálja a meglévő és a készülő szabályozásokat más országokban. Még mindig keressük a megoldást európai szinten és igyekszünk egyezsége jutni minden tagállammal” - mondta a pénzügyminisztérium szóvivője.⁴⁵⁷

Bár Varga Mihály magyar pénzügyminiszter is aláírta a Bizottság javaslatát támogató V4-es közös nyilatkozatot, belpolitikai síkon nem egészen ugyanezt a hozzáállást mutatta. Varga szerint a digitális nagyvállalatok megadóztatása csak globális összefogással oldható meg, ennek megteremtéséig azonban Magyarország átmeneti intézkedéseket tart szükségesnek. A digitális szolgáltatások reklámadójáról szóló uniós elnökségi javaslat a pénzügyi tárca szerint rövid távú megoldásként lendületet adhat az OECD vonalán zajló szakmai párbeszédnek.⁴⁵⁸

A káros adókijátszás és adókikerülés elleni küzdelem a közelmúltban vált politikai prioritássá az EU-ban, azonban a jelenlegi döntéshozatali mechanizmus szinte lehetetlenné teszi a közös cselekvést, tekintve, hogy az adóügyi intézkedéseket a tagállamoknak egyhangúlag kell elfogadniuk. Az uniós adórendeletek fő jellemzője a jogszabályok elfogadásának tekintetében az, hogy a Tanács határoz egyhangúlag a bizottsági javaslatról, a Parlamenttel konzultálva.⁴⁵⁹

A Bizottságnak szilárd meggyőződése, hogy az adózás területén alkalmazott egyhangú döntéshozatal kivétel nélküli fenntartása megnehezíti az Európa számára szükséges, megfelelő szintű adópolitikai koordináció elérését, ezért bizonyos adóügyi területek vonatkozásában javaslatokat tett a minősített többségi szavazásra való áttérésre. Közleményében kifejtette, hogy az egyhangú döntéshozatal miatt nem használhatók ki teljes mértékben az adózásban rejlő azon lehetőségek, amelyek elősegítenék a közös piac megőrzését és elmélyítését, továbbá támogatnák az inkluzív növekedést a különböző országokban. Alapvetésként rögzítette, hogy az adózás központi szerepet játszik az erős és dinamikus – a vállalkozásokat támogató, befektetőket vonzó és a legerősebb globális piacokkal versenyezni képes – egységes piac kialakításában. Kimondta azt is, hogy az adópolitika terén alkalmazott egyhangú döntéshozatal káros hatást gyakorolt az EU tágabb értelemben vett politikai prioritásaira is, és egyúttal rámutatott arra, néhány tagállam azon az állásponton van, hogy az

⁴⁵⁶ Sz.n.: *Megadóztatja a Facebookot és a Google-t a cseh kormány.*
Forrás: <https://hu.euronews.com/2019/04/30/megadoztatja-a-facebookot-es-a-google-t-a-cseh-kormany>
(Letöltve: 2019. 06. 14.)

⁴⁵⁷ Sz.n.: *Ahogy az EU visszavonulót fúj a digitális adó ügyében, a V4-ek egyre inkább saját megoldásaikat keresik.* Forrás: https://www.politicalcapital.hu/konyvtar.php?article_read=1&article_id=2396 (Letöltve: 2019. 06. 14.)

⁴⁵⁸ Uo.

⁴⁵⁹ Általános adópolitika Ismertető az Európai Unióról - Európai Parlament

Forrás: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/hu/sheet/92/il-politika-fiskali-general> (Letöltve: 2019. 03. 29.)

egyhangúság szabálya garantálja a nemzeti adópolitikai szuverenitás tiszteletben tartását az uniós szinten elfogadott, nem kívánt módosításokkal szemben.⁴⁶⁰

Ez utóbbi gondolat, azaz az EU-val szembeni nemzeti szuverenitás egyik bástyájaként tekinteni az egyhangú döntéshozatal szabályára, a magyar tagállami álláspontot is tükrözi meglátásom szerint. Ezt a megközelítést példázza Herich György összefoglaló írása a XI. Nemzetközi Adókonferencia történéseiről. Elemzése szerint „a nemzetközi adózás az egyre jelentősebb szerepet játszó nemzetközi munkamegosztás során keletkező adóbevételek egyes országok költségvetése közötti elosztásával foglalkozik. A költségvetések közötti (újra) elosztás alapelveit az OECD-egyezmények, az ezek alapján készült kettős adóztatási egyezmények, a multilaterális megállapodások és a külső adójog szabályozzák. Nem lehet nem észrevenni, hogy ezeknek a szabályozásoknak az átalakítását a legfejlettebb országok kezdeményezik. Vajon miért? Az európai uniós csatlakozásunkat követően úgy tűnt, hogy a nettó tőke exportőr országok forráselvonási lehetősége elérte a felső határt, és a közvetett adók harmonizációját követően a közvetlen adók területén az irányelvekkel történő forrásátcsoportosítás lehetőségei kimerültek. A fejlett országok ezt követően a konkrét esetekre vonatkozó európai uniós bírósági döntések általánosításával igyekeztek pozícióikat tovább erősíteni. Ebben az elmúlt évtizedben kialakult „állóvízben” a G20 országok kezdeményezésére az OECD-országok támogatása mellett újabb cunamiszerű kezdeményezések indultak el látszólag a vállalkozások és a költségvetések közötti forráselosztás megváltoztatására, valójában azonban a nettó tőke exportőr országok költségvetési pozíciójának erősítésére. Ezek a törekvések, részben felülírva a nemzetközi jogot és a nemzetközi szerződéseket, igyekeznek a fejlett országok általános és gyorsan realizálható érdekérvényesítésére.”⁴⁶¹

Az „ellenállás” gondolatával szemben fogalmaznak meg ugyanakkor érvelést más szerzők, nem elvitatva, hogy az Európai Unió az egységes belső piac megteremtésével és működtetésével egyre nehezebb helyzet elé állítja a tagállamokat a nemzetközi tőkékért folytatott és a káros adóverseny elleni harcban.

Erdős Éva szerint a megoldást egyrészt az adóharmonizáció - és természetesen nem az adók egységesítése - jelentené, amennyiben az egyenes adók körében az gyorsabban haladhatna, másrészt az Európai Unió Bíróságának eseti döntései. Véleménye szerint az adóharmonizáció körében a gyorsabb haladást mindenképpen akadályozza az az eljárási előírás, miszerint az Európai Tanácsnak egyhangú szavazással kell a harmonizáció érdekében az irányelveket elfogadni. Ezért megoldást jelenthetne az EUM Szerződés olyan irányú módosítása, amely egyszerű, vagy minősített többséggel történő elfogadást tenne lehetővé az adóharmonizációs intézkedések körében.⁴⁶²

Hasonló gondolatokat találunk Erdős Éva egy másik munkájában is. Ebben kifejti, hogy az európai adójog konfliktus keletkeztető, de egyben konfliktus megoldó jog is. A nemzetközi adójog részét képezi, de új eszközökkel veszi fel a harcot a konfliktusok kezelésében. A megoldást az adóharmonizáció jelentené az irányelvi

⁴⁶⁰ A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek, az Európai Tanácsnak és a Tanácsnak, Strasbourg, 2019. 1. 15. COM(2019) 8 final https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/decision-making-eu-tax-policy (Letöltve: 2019. 05. 15.)

⁴⁶¹ HERICH György: *Adózás Európában - XI. Nemzetközi Adókonferencia: Digitális revolúció és az új nemzetközi adótrendek*; SZAKMA – 2017. évi 7-8. szám pp. 68-69.

⁴⁶² ERDŐS Éva: *A káros adóverseny kezelése az európai adójogban* – a tanulmány közzététele a TÁMOP-4.2.2/B-10/1-2010-0008 jelű projekt részeként – az Új Magyarország Fejlesztési Terv keretében – az Európai Unió támogatásával, az Európai Szociális Alap társfinanszírozásával valósult meg

jogalkotással, de amíg ez nehézségekbe ütközik, addig az Európai Bíróság esetjoga és a „soft law” jelentheti a konfliktusok kezelésének leghatékonyabb eszközeit.⁴⁶³

Deák Dániel véleménye szerint „a jogi szabályozás és adózás nemzetállami keretek között való megrekedése és a gazdaság nemzetköziesedése közötti ellentmondás egyre feszítőbb, különösen a globalizmus hatásaként”.⁴⁶⁴ Adójogi globalizmus című értekezésében kifejti, hogy a nemzetközi jog hagyományosan teljes körűnek elismert forrása a bécsi konvencióval összhangban alkotott nemzetközi szerződés, az adózás terén a kettős adóztatási egyezmények, amelyek ugyan hasznos, sőt nélkülözhetetlen jogi eszközök a nemzetállami joghatóságok halmozódásából adódó problémák enyhítésére, de csak töredékes megoldást kínálhatnak, és csak perifériális jelentőségű kérdésekben. A fejlődés kulcsa - a szerző szerint - a nemzetállamokba bezárt, fragmentált világból való kilépés, amit a nemzetközi szintre lépő vállalatok és polgárok meg is tesznek, esetről esetre kialakítva maguknak saját használatú jogrendet, amely az érdekelt felek által kölcsönösen elismerve mintegy jogforrásként működik.⁴⁶⁵ Ez a jogfejlesztés - mutat rá - az adóhatóságokhoz fűződő kapcsolatokra is kiterjed, amikor az adóhatóság és az adózó szerződéses viszonyra lépnek egymással az adóigény jobb érvényesítésére és az adózói jogvédelem hatásosságára egyaránt figyelemmel, vagyis létrejönnek, sőt terjedőben vannak az adóigény érvényesítésének horizontális struktúrái.⁴⁶⁶

Rámutat ugyanakkor arra is, hogy a jogalkotáshoz és jogi gyakorlatok közelítéséhez történő megfontolások nélküli csatlakozás olyan tőkeimportőr országok számára, mint Magyarország általában nem előnyös. Ha például Magyarországon is alkalmazni kell a CCCTB szabályait, az adóalap tortájából várhatóan csak kis szeletek jutnak majd nekünk, mint olyan országnak, amely viszonylag csekély hozzáadott értéket produkál. *„Az egységesülésből, illetve az új világrend kialakításából kimaradni ugyanakkor nagyobb hátránynak látszik, mint abban részt venni, és belülről megkísérelni az események befolyásolását.”*⁴⁶⁷

4. Konklúzió

Az OECD meghatározó szerepet tölt be a nemzetközi szintű adópolitikai irányok meghatározásában, annak ellenére, hogy mint szervezetnek nincs kötelező erejű jogi aktusa, szemben az Európai Unió irányelvi szabályozásával. Az OECD kihat egyrészt az államok belső jogának formálására, másrészt az egyes államok közötti adóegyezmények alakítására, harmadrészt pedig az adóhatóságok közötti fokozottabb együttműködésre. Ahogy láttuk az OECD olyan elveket és irányokat tűzött zászlajára - a nemzetközi szintű adóelkerülés megakadályozására a BEPS projekt keretében -, amelyek követése a nemzetközi adópolitikában elvárt, de legalábbis nem mutat kedvező képet egy országról, ha a kezdeményezések megvalósításában nem vállal szerepet.

Az OECD, mint nemzetközi szervezet jelentősége, nemzetközi adópolitikában meghatározó szerepe abban is kiemelkedő, hogy nemcsak az OECD tagállamokkal képes egyeztetni, illetve azokat a sztenderdek elfogadásába bevonni, hanem globális szinten is. Az ún. „kiterjesztett együttműködés” (Inclusive Framework) keretében már

⁴⁶³ERDŐS Éva: *Nemzetközi, illetve európai adójogi konfliktusok és kezelésének módjai*. Sectio Juridica et Politica, Miskolc, Tomus XXV/1. (2007.), pp. 267-287.

⁴⁶⁴DEÁK Dániel: *Adójogi globalizmus*. Állam és Jogtudomány. 2015. évi 3. szám p. 45.

⁴⁶⁵DEÁK i. m. 2015. p. 45.

⁴⁶⁶DEÁK i. m. 2015. p. 47.

⁴⁶⁷DEÁK i. m. 2015. p. 54.

több, mint 100 állam és joghatóság vesz részt a BEPS csomag átvételében. Ebből következően az OECD nemzetközi adózást formáló, adóelkerülés-ellenes vívmányainak egy része az európai uniós jogalkotásba is átkerült, azaz az Európai Unió adópolitikáját is befolyásoló szervezatként kell tekintetnünk az OECD-re.⁴⁶⁸

A ma hatályos kétoldalú adóegyezmények jelentős részét az OECD Modellegyezmény alapján szövegezték a szerződő felek, aminek egyik oka, hogy a tőkeexportáló, gazdasági értelemben erősebb országok (jellemzően OECD-tagállamok) ezt részesítik előnyben, így más államokkal e minta alapján szorgalmazzák az egyezmények megkötését. Emellett más országok is alkalmazzák, tekintve, hogy nagyon komoly intellektuális háttere van, és elvitathatatlan, hogy a nemzetközi kapcsolatok biztonságát nagyban elősegíti egy kidolgozott fogalmi háttérrel és alkalmazási gyakorlattal rendelkező minta.⁴⁶⁹ Ugyanakkor, ha az a gondolat merül fel bennünk, hogy kötelező-e alkalmazni a Modellegyezményt és a Kommentárt, a válasz egyértelműen nem, mert nincs olyan nemzetközi jogi norma, amely előírná a kötelező alkalmazását. A jelen tanulmányban is sokat hivatkozott OECD Modellegyezmény gyakorlatilag egy szerződés minta, a nemzetközi jog részévé az alapulvételével kötött kétoldalú adóegyezmények válnak.⁴⁷⁰

Ebből kiindulva úgy gondolom, hogy az EU által előterjesztett két irányelvi javaslat - melyek megoldási megközelítésükben, kidolgozásukban, megszövegezésükben az OECD keretében elvégzett intellektuális előkészítő munkán alapulnak - megvívótása elvesztegetett lehetőség volt, amelyet meg kellett volna ragadni annak érdekében, hogy legalább az Európai Unióban legyen egységes jogi alapokra helyezve a digitális vállalatok megadóztatása. Ezáltal a jogi norma szintjére emelt megoldás megteremtődhetett volna a gazdaságilag kevésbé jelentős országok, így Magyarország számára is a jelenlegi nihil helyett (Magyarország vonatkozásában), illetve az egyedi tagállami megoldások helyett.

Felhasznált irodalom

- [1] DEÁK Dániel: *Adójogi globalizmus*. Állam és Jogtudomány. 2015. évi 3. szám
- [2] ERDŐS Éva: *A káros adóverseny kezelése az európai adójogban*. Tanulmány.
- [3] ERDŐS Éva: *Nemzetközi, illetve európai adójogi konfliktusok és kezelésének módjai*. Sectio Juridica et Politica, Miskolc, Tomus XXV/1. (2007.)
- [4] HERICH György: *Adózás Európában - XI. Nemzetközi Adókonferencia: Digitális revolúció és az új nemzetközi adótrendek*. SZAKMA – 2017. évi 7-8. szám
- [5] KALTENECKER Szilárd: *A digitális gazdaság adóztatása*. BA/BSc szakdolgozat, 2018. BCE
- [6] RÁCZ Dániel: *A nemzetközi adózás új kihívásai: a digitális gazdaság*. In: FAZEKAS Marianna (szerk.): *Jogi tanulmányok 2014. – Jogtudományi előadások az Eötvös Loránd Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar Doktori*

⁴⁶⁸ Gubacsi Bernadett nyitóelőadása a XII. Nemzetközi adókonferencián 2018.06. 07. Forrás: Penta Unio Oktatási Centrum <https://www.penta.hu/blog/xii-nemzetkozi-adokonferencia-3-resz> (Letöltve: 2019. 06. 28.)

⁴⁶⁹VARGA Erzsébet: *Az adóügyi információcsere fejlődése a nemzetközi, az európai és a magyar jogban – Új lehetőségek az adóhatóságok számára, korlátok az adózók védelme érdekében*. Doktori értekezés PPKE ÁJK Doktori Iskola Budapest, 2016., p. 32. Forrás: <https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12332/file/PHD%20Erzsebet%20Varga%2015072016%20-%20nemzetkozi%20adougyi%20informaciocser.pdf> (Letöltés: 2019. 07. 09.)

⁴⁷⁰SIMON István: *Pénzügyi Jog II*. Osiris Kiadó, Budapest, 2012., p. 325.

- Iskoláinak Jubileumi Konferenciáján (20 éves a doktori képzés az ELTE Jogi Karán 2014. június 13.) ELTE ÁJK Doktori Iskola, Budapest, 2014.
- [7] SIMON István (szerk.): *Pénzügyi Jog II.* Osiris Kiadó, Budapest, 2012.
- [8] VARGA Erzsébet: *Az adóügyi információcsere fejlődése a nemzetközi, az európai és a magyar jogban – Új lehetőségek az adóhatóságok számára, korlátok az adózók védelme érdekében.* Doktori értekezés PPKE ÁJK Doktori Iskola Budapest, 2016.

Egyéb források:

- [9] Sz.n.: *A digitális adózás néhány aktuális kérdése az EU-ban.* Forrás: Adó Online <https://ado.hu/ado/a-digitalis-adozas-nehany-aktualis-kerdese-az-eu-ban/> Letöltve: 2019. 03. 29.
- [10] A Tanács Irányelve a jelentős digitális jelenlétre kivetendő társasági adóra vonatkozó szabályok megállapításáról – javaslat. Forrás: Európai Bizottság Brüsszel, 2018.3.21.2018/0072 (CNS) <https://www.consilium.europa.eu/hu/policies/digital-taxation/> Letöltve: 2019. 03. 21.
- [11] A Tanács Irányelve az egyes digitális szolgáltatások nyújtásából származó bevételek után fizetendő digitális szolgáltatási adó közös rendszeréről – javaslat. Forrás: Európai Bizottság Brüsszel, 2018.3.21.2018/0073 (CNS) <https://www.consilium.europa.eu/hu/policies/digital-taxation/> Letöltve: 2019. 03. 21
- [12] Úton a hatékonyabb és demokratikusabb uniós adópolitikai döntéshozatal felé - a Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek, az Európai Tanácsnak és a Tanácsnak, Strasbourg, 2019. 1. 15. COM (2019) 8 final Forrás: https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/decision-making-eu-tax-policy Letöltve: 2019. 05. 15.
- [13] Általános adópolitika Ismertető az Európai Unióról - Európai Parlament Forrás: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/hu/sheet/92/il-politika-fiskali-general> Letöltve: 2019. 03. 29.
- [14] Sz.n.: *Méltányosan megadóztatott digitális gazdaság - A modern gazdasághoz illeszkedő új uniós adószabályok a láthatáron.* Forrás: Jogi Fórum / Európai Bizottság <https://www.jogiforum.hu/hirek/39028> Letöltve: 2019. 03. 29.
- [15] Sz.n.: *Ahogy az EU visszavonulót fúj a digitális adó ügyében, a V4-ek egyre inkább saját megoldásaikat keresik - 2019 a fontos döntések éve az Európai Unióban* című projekt keretében készült kollaboratív elemzés. Szerzők: Maros Koren, Lukas Hendrych, Zgut Edit, Michal Strzalkowski Forrás: https://www.politicalcapital.hu/konyvtar.php?article_read=1&article_id=2396 Letöltve: 2019. 06. 14. (Az írás eredetileg angol nyelven olvasható a Visegrad.info-n: As the EU backtracks on digital tax, V4 countries seek their own way to tax the tech giants)
- [16] Sz.n.: *Megadóztatja a Facebookot és a Google-t a cseh kormány.* Forrás: <https://hu.euronews.com/2019/04/30/megadoztatja-a-facebookot-es-a-google-t-a-cseh-kormany> Letöltve: 2019. 06. 14.
- [17] Gubacsi Bernadett nyitóelőadása a XII. Nemzetközi adókonferencián 2018.06. 07. Forrás: Penta Unio Oktatási Centrum <https://www.penta.hu/blog/xii-nemzetkozi-adokonferencia-3-resz> Letöltve: 2019. 06. 28.

*Lektorálta: Erdős Éva Dr. PhD. intézeti tanszékvezető egyetemi docens
Miskolci Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar
Pénzügyi Jogi Intézeti Tanszék
jogerdos@uni-miskolc.hu*

»»»»