

A reklámadó bevezetése Magyarországon mint a dotcom társaságok megadóztatásának lehetséges eszköze

Bevezetés

Dave Wehner, a Facebook pénzügyi vezetője bejelentette egy új értékesítési modell bevetését 2019 júliusáig. Ennek értelmében a Facebook helyi reklámszolgáltatásait nem a dublini központon keresztül, hanem az egyes országokban kívánja megjeleníteni. A bejelentés indoklásában a transzparenciát és átláthatóságot jelölte meg.

Jelen tanulmány ezen 2017. december 12-i bejelentés előzményeit, a reklámadó magyarországi bevezetését és módosításait, valamint a dotcom társaságok megadóztatásának lehetséges eszközeit tekinti át.

A 2019. február 6-áig eltelt időszakban továbbra sem született egységes európai szabályozás, a várakozásoknak megfelelően az eredetileg német–francia 3%-os online bevételre alapuló adóztatási javaslatot nem vezették be. Több EU-tagállammal egyetemben ezért Magyarország is keresi a módját ezen társaságok megadóztatásának.

2015-ban az OECD (Gazdasági Együttműködés és Fejlesztés Szervezete) bejelentette az úgynevezett BEPS (*base erosion and profit shifting* – adóalap-erózió és nyereségát-helyezés) akciótervet, amelynek az a célja, hogy megfékezze az agresszív adótervezést, illetve adóelkerülést, és hogy minden vállalkozás ott adózzon, ahol a tényleges tevékenységét folytatja. Erre azért volt szükség, mert a nemzetközi háttérű vállalkozások, jellemzően a multinacionális cégek, adóköteles nyereségüket csökkentik adminisztratív, illetve adótervezési eszközökkel a magas adóterhelésű országokban, és átcsoportosítják a profitjuk nagy részét az alacsony adóterhelésű országokba. A program része továbbá a digitális gazdaság elterjedéséből származó adózási kihívások megoldása, telephely keletkezésének szabályozása, az ellenőrzött külföldi társaságokra (*controlled foreign corporation* – CFC) vonatkozó szabályok továbbfejlesztése, az egyezményekkel való visszaélések visszaszorítása, multilaterális egyezmények kidolgozása, az adatcsere-folyamat szabályozása, transzferár-nyilvántartási szabályok felülvizsgálata és a hibrid struktúrákat alkalmazó adókikerülési módszerek felszámolása. A BEPS-program bevezetése a V4-országok szabályozásában is megkezdődött, aminek keretében az adókikerülés elleni irányelv (*anti-tax avoidance directive* – ATAD) kötelező alkalmazása miatt a hibrid struktúrákra vonatkozó szabályzókat mind a négy országban átvették. Az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó előírások pedig jellemzően már érvényben vannak a visegrádi országokban. A transzferárjelentési kötelezettséget, az úgynevezett *country-by-country reportingot* is ennek keretében emelték be a magyar, a szlovák, a cseh és a lengyel szabályozásba. Az agresszív adótervezés és -elkerülés kivédése érdekében a négy állam közül Magyarországon történt a leghatározottabb fellépés a dotcom cégek

ellen, ezért a tanulmányban kiemelt fontosságú a magyarországi reklámadó bemutatása, amelynek a része a részletes törvényi ismertetés, valamint a Magyarország kontra Európai Bizottság ügy alakulásának bemutatása. A reklámadó külföldiekre vonatkozó előírásai mellett a dotcom társaságok lehetséges megadóztatását foglaljuk össze azzal a céllal, hogy átfogó áttekintést nyújtsunk az ezen országokban várhatóan végbemenő adóügyi változásokról.

A reklámadó előzményei

Magyarországon az elmúlt tíz évben megfigyelhető tendencia a jövedelmet terhelő adók szerepének csökkenése, amelyet a forgalmi, fogyasztási típusú adók előtérbe kerülése váltott fel. Ennek szemléletes példája a személyi jövedelemadó és a társasági adó kulcsainak csökkentése (előbbi 2018-ban egységesen 15%, utóbbi 9%), míg 2012. január 1-jétől az általános forgalmi adó általános kulcsa 27%-ra emelkedett, amely uniós szinten a legmagasabb hozzáadottérték-adókulcs. Emellett a szektorspecifikus „válságadók” bevezetése is elkezdődött, ilyen például a bankadó, a telekommunikációs cégeket terhelő adó és a reklámadó is.

A reklámadó a törvény eredeti indoklása értelmében szintén forgalmi-fogyasztási típusú adónak tekinthető, amelynek bevezetésével a kormány célja azon jellemzően multinacionális vállalatok megadóztatása volt, amelyek reklám közzétételéből közvetlenül vagy közvetve bevételt szereznek Magyarországon.

A magyar reklámpiac

A bevezetés céljának bemutatása mellett fontos áttekinteni, hogy pontosan mekkora piacot érintett a reklámadó bevezetése. A Magyar Reklámszövetség minden évben kiadja az úgynevezett Reklámtortát, amely az adott év reklámpiaci költségei alapján az egyes reklámhordozók piaci részesedését mutatja be. A Reklámtorta 2016-os és 2017-es adatainak összehasonlításából látható, hogy egyrészt nagyságrendileg 11,525-os növekedés volt megfigyelhető a magyar reklámpiacon, emellett jelentős elmozdulás történt az internetes reklámok irányába – azonban nem az egyéb reklámhordozók hátrányára, hiszen minden egyes reklámhordozó-típus mutatott valamilyen szintű növekedést. Emellett szükséges megemlíteni a globális piaci (főleg GAFA – Google, Apple, Facebook, Amazon) szereplők súlyának elmozdulását is: 2017-ben 53%-ra emelkedett a globális szereplők reklámköl-tésaránya a belföldi tartalomszolgáltatókkal szemben.

Az alábbi táblázat tartalmazza a 2016-os és 2017-es reklámköltségek reklámhordozónkénti megoszlását (milliárd forintban).

I. táblázat: Reklámköltések Magyarországon (2016–2017)

Reklámhordozó	2016	2017	Változás (%)
Televízió	56,03	60,23	7,49
Sajtó	32,35	38,33	18,48
Internet	65,95	76,76	16,38
DM	31,92	32,83	2,84
Outdoor	16,37	18,65	13,88
Ambient	2,75	2,80	1,93
Rádió	9,57	9,98	4,23
Mozi	2,39	2,48	4
Összesen	216,09	240,98	11,52

Forrás: Magyar Reklámszövetség: *Reklámtorta 2017*. 2018. február 28.

A reklámadó rendszerének alakulása 2014–2019 között

Bevezetéskor hatályos szabályok (2014. augusztus 15.)

2014. augusztus 15-én lépett hatályba a reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény (Ratv.), amely a reklám közzétételével, illetve bizonyos esetekben megrendelésével kapcsolatosan határozott meg adókötelezettséget a közzétevők (elsődleges adókötelezettség, éves), illetve megrendelők számára (másodlagos adókötelezettség, havi).

Az éves adókötelezettségre vonatkozó szabályok

Éves adókötelezettség a Ratv. 2. § (1) bekezdése alapján az alábbi tevékenységek kapcsán keletkezett a reklámközzétevőknel:

- a médiaszolgáltatásban;
- sajtótermékben;
- szabadtéri reklámhordozón;
- bármilyen járművön vagy ingatlanon, nyomtatott anyagon és
- az interneten közzétett reklámok esetében.

A fenti adóköteles tevékenységek esetében az adóalanyok köre az alábbi:

- a Magyarországon letelepedettnek minősülő médiatartalom-szolgáltató;
- olyan médiaszolgáltató, amely napi műsoridejének legalább felében magyar nyelvű médiatartalmat tesz Magyarországon elérhetővé;
- a sajtótermék kiadója;
- a szabadtéri reklámhordozót, a reklám elhelyezésére szolgáló járművet, nyomtatott anyagot, ingatlan reklám céljára hasznosító személy vagy szervezet;
- az interneten közzétett reklám esetén a reklám közzétevője.

Az elsődleges reklámadó-kötelezettség adókulcsa 2014. augusztusától 2014. december 31-ig az alábbiak szerint alakult:

- az adóalap 0,5 milliárd forintot meg nem haladó része után 0%;
- az adóalap 0,5 milliárd forintot meghaladó, de 5 milliárd forintot meg nem haladó része után 1%;
- az adóalap 5 milliárd forintot meghaladó, de 10 milliárd forintot meg nem haladó része után 10%;
- az adóalap 10 milliárd forintot meghaladó, de 15 milliárd forintot meg nem haladó része után 20%;
- az adóalap 15 milliárd forintot meghaladó, de 20 milliárd forintot meg nem haladó része után 30%;
- az adóalap 20 milliárd forintot meghaladó része után 40%.

A reklámadó alapja azonban nem kizárólag az adóköteles tevékenységekből származó nettó árbevétel volt, hanem az úgynevezett saját célú reklám közzétételével kapcsolatban közvetlenül felmerült költség is, azaz amennyiben egy adózó saját magát reklámozta (például szórólapokon, saját akciós újságban), úgy annak költségeire is vonatkozott reklámadó-fizetési kötelezettség.

Annak érdekében, hogy az adófizetést a vállalatok szétválással ne tudják megkerülni, az adó alapját úgy kellett meghatározni, hogy az egymással kapcsolt vállalkozási viszonyban álló adóalanyok reklámközzétételéből származó bevételét össze kellett adni, és a fizetendő adót erre a konszolidált adóalapra kellett kiszámítani. Az így meghatározott fizetendő reklámadót az egyes adóalanyok között olyan arányban kellett megosztani, mint amilyen arányt az adóalany adóalapja az egymással kapcsolt vállalkozási viszonyban álló adóalanyok által elért összes adóalapban képviselt.

Emellett az adó alapját növelni kellett az adóalannyal kapcsolt viszonyban álló reklámértékesítő ügynökség hasznával is – szintén abból a megfontolásból, hogy a kapcsolt vállalkozásnak minősülő reklámértékesítő ügynökségek, amelyek nem minősülnek közzétévének, ne szipkázzák el az adóköteles bevételt a médiatartalom-szolgáltatóktól.

Speciális szabályként a 2014-es reklámadóév tekintetében (amely egységesen minden adózónak 2014. augusztus 15-től 2014. december 31-ig tartott) az Rtv. úgy rendelkezett, hogy azon vállalkozások, amelyek adózás előtti eredménye a 2013-as üzleti évük tekintetében negatív vagy nulla, és rendelkeznek a társaságiadó-törvény szerint korábbi évekből áthozott, még felhasználható elhatárolt veszteséggel, úgy az elhatárolt veszteség 50%-át a reklámadóalapjuk megállapítása során is figyelembe vehetik oly módon, hogy annak felhasználásával akár nullára is csökkenthetik adóalapjukat. Fontos megjegyezni, hogy a veszteségelhatároláshoz kapcsolódó adóalap-csökkentési lehetőség kizárólag a 2014-es adóévre vonatkozott, azt 2015-ben vagy a későbbiekben már nem lehetséges felhasználni.

Eljárási tekintetben reklámadóban is szükséges adóelőleget fizetni, aminek két részletben, az adóév 7. és 10. hónapjáig kell eleget tenni. Szintén eleget kell tennie a reklámadó fizetésére kötelezetteknek adóelőleg-kiegészítési kötelezettségüknek, amelynek határideje az adóév utolsó hónapjának 20. napja. Az éves adóbevallás benyújtásának határideje pedig az adóévet követő 5. hónap 20. napja, amely bevallásban a következő

adóévre alkalmazandó adóelőlegek bevallása is történik. Nem szükséges azonban a fenti kötelezettségek teljesítése, amennyiben az adózónak nem keletkezik reklámadó-fizetési kötelezettsége. Ezek a szabályok a későbbiekben sem változtak.

A havi adókötelezettségre vonatkozó szabályok

Az éves adókötelezettség mellett – annak biztosítására, hogy egy adott adóköteles tényállás tekintetében a reklámadót mindenképpen megfizessék – bevezettek egy másodlagos, úgynevezett havi adókötelezettséget, amely a reklámközzététel megrendelését sújtja bizonyos feltételek nem teljesülése esetén. A másodlagos reklámadó-fizetési kötelezettség alanya a reklám közzétételének megrendelője, kivéve a személyi jövedelemadóról szóló törvény szerint egyéni vállalkozónak nem minősülő magánszemélyt.

Az Rtv. ugyanis nyilatkozattételi kötelezettséget ró a reklámközzétévezőkre, amelynek értelmében a reklám közzétételével kapcsolatban akár a számlán, akár a szerződésben, vagy külön nyilatkozaton, illetve egyéb okiraton nyilatkozzanak arról, hogy

- az adókötelezettség őt terheli, és az adóbevallási, adófizetési kötelezettségének eleget tesz; vagy
- arról a tényről, hogy az adóévben reklám közzététele után adófizetési kötelezettség nem terheli.

Amennyiben a reklám megrendelője nem rendelkezett a fenti nyilatkozattal, úgy az adott hónapban kézhez vett, nyilatkozattal le nem fedett, reklámadó-köteles reklámmegrendelésről szóló számlák összesített ellenértékéből a 2,5 millió forint feletti részre 20%-os adókötelezettsége keletkezett, amelynek havonta, az aktuális hónapot követő hónap 20. napjáig kellett eleget tennie.

A 2015. január 1-jével bevezetett módosítások

2015. január 1-jén két fontos változás lépett hatályba a reklámadó rendszerében, amely szűkíti a reklámközzétévezők körét, illetve a másodlagos adókötelezettség kapcsán határoz meg további mentességeket.

Az egyik legfontosabb változás a másodlagos adókötelezettség, tehát a havi reklámadó-fizetési kötelezettség alóli mentesülési lehetőségek bővülése volt. Míg korábban kizárólag a szükséges adattartalmú nyilatkozat birtokában lehetett mentesülni a 20%-os adó alól, a jogalkotó a bevezetés óta eltelt fél év tapasztalatai alapján ezek bővítése mellett döntött tekintettel arra, hogy a nyilatkozat beszerzése sokszor a megrendelő legnagyobb igyekezte mellett sem volt lehetséges.

Ennek megfelelően 2015-től már az alábbi esetekben lehetséges mentesülni egy adott számla esetén az adókötelezettség alól:

- a közzetevő megfelelő adattartalmú nyilatkozata birtokában;
- amennyiben a megrendelő hitelesen tudja bizonyítani, hogy a nyilatkozat kiadását kérte, azonban azt a számla kézhezvételétől számított 10 napon belül nem kapta kézhez, és ezt a ténytet, a közzetevő személyét, illetve az ellenértéket bejelenteti az adóhatósághoz; valamint
- amennyiben a közzetevő a reklám megrendelésének időpontjában szerepel egy újonnan létrehozott, úgynevezett megbízható reklámadós adatbázisban (ebben az esetben nyilatkozattételi kötelezettség sem terheli a közzetevőt).

Létrehozta tehát egy olyan adatbázist, amelybe a közzetevők szabadszöveges kérelemmel kérhetik felvételüket, ami az adóhatósági jóváhagyást követően megbízható reklámadós státuszt biztosít számukra, és mentesíti őket a nyilatkozattételi lehetőség alól.

Emellett nem keletkezik reklámadó-fizetési kötelezettség (ezáltal másodlagos adókötelezettség sem) reklámközvetételek esetén, amennyiben azokat:

- országos sportági szakszövetség vagy országos sportági szövetség a nemzeti válogatott keret működtetésével, utánpótlás-nevelési feladatainak ellátásával vagy amatőr versenyrendszer működtetésével összefüggésben végzi; vagy
- sportszövetség tagszervezeteként működő sportszervezet, sportiskola vagy utánpótlás-nevelés fejlesztését végző alapítvány utánpótlás-nevelési feladatainak ellátásával vagy amatőr versenyrendszerben való részvétellel összefüggésben végzi.

Az Európai Bizottság első vizsgálata – 2015. március

Az Európai Bizottság 2015. márciusi közleményében hozta nyilvánosságra, hogy vizsgálatot indított annak megállapítása érdekében, hogy a 2014-ben bevezetett reklámadó sérti-e az uniós állami támogatási szabályokat.

Az állami támogatásokkal kapcsolatos fontosabb szabályok, tudnivalók

Az Európai Bizottság vizsgálta, hogy a magyar reklámadó – bizonyos gazdasági szereplők előnyösebb helyzetbe hozásával – megvalósíthatja-e tiltott állami támogatás biztosítását. Ennek során azt szükséges vizsgálni, hogy:

- előnyt biztosít-e az adott intézkedés a kedvezményezettek;
- az előny szelektív-e;
- az intézkedés az államnak tudható-e be, illetve annak finanszírozása milyen forrásból történik; továbbá
- az intézkedés torzítja-e a versenyt, vagy azzal fenyeget-e, valamint érinti-e a tagállamok közötti kereskedelmet.

Előny

Első lépésként tehát azt volt szükséges vizsgálni, hogy előnyt biztosítanak-e a kifogásolt rendelkezések a kedvezményezetteknek. Az állami támogatási szabályok vizsgálatánál fontos megjegyezni, hogy nemcsak az valósíthat meg állami támogatást, ha valaki pozitív előnyben részesül (akár direkt anyagi támogatással), hanem az az eset is, amikor a szokásostól eltérően kevesebb terhet kell megfizetnie a költségvetésnek.

Az Európai Bizottság vizsgálata értelmében a progresszív adókulcsok a fentiekben bemutatott módon bevezetett rendszere előnyt valósít meg, mivel az alacsony reklámbevéttel rendelkező vállalkozások által viselendő terheket a lényegesen alacsonyabb kulccsal történő adóztatás által csökkenti a magasabb reklámbevéttel rendelkező vállalkozások terheihez képest. Hasonló álláspontra helyezkedett az elhatárolt veszteségek felhasználása tekintetében a Bizottság, mivel álláspontja szerint csökkennek azon vállalkozások adóterhei, amelyek megfeleltek az elhatárolt veszteség felhasználása feltételeinek, ami előnyt biztosít számukra.

A fentiek alapján tehát a Bizottság úgy vélte, hogy a reklámadóval kapcsolatos bizonyos intézkedések előnyt biztosíthatnak bizonyos vállalkozásoknak.

Szelektivitás

Második lépésként annak megállapítása szükséges, hogy a fentiek szerint megállapított előnyök szelektívnek tekinthetők-e. Ennek megállapítására az Európai Bíróság joggyakorlata alapján háromlépcsős vizsgálatot kellett elvégezni, amelynek során:

- meghatároztak egy referenciarendszert;
- az adott intézkedést összehasonlították a referenciarendszerrel;
- amennyiben az intézkedés eltért a referenciarendszertől, úgy azt vizsgálták, hogy az eltérést indokolhatja-e az adórendszer jellege vagy általános felépítése.

A Bizottság referenciarendszerként egy olyan adót tekintett, amely a *Magyarországon a reklámszolgáltatások nyújtásából származó árbevételre kivetett különadó* azzal a megkötéssel, hogy az adókulcs progresszív jellege nem tekinthető ezen referenciarendszer részének. Ennek oka az volt, hogy a Bizottság álláspontja szerint a referenciarendszernek nem lehet része olyan intézkedés, amely alkalmas a szelektivitás biztosítására.

Ezt követően vizsgálták, hogy az adott intézkedés előnyben részesít-e bizonyos vállalkozásokat a referenciarendszer által kitűzött célra tekintettel hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő más vállalkozásokkal szemben. A Bizottság abból indult ki, hogy a reklámadó szempontjából minden olyan vállalkozás, amely a reklámok magyarországi közzétételéből árbevételhez jut, hasonló jogi és ténybeli helyzetben van. Kiemelte, hogy az alacsonyabb árbevételű vállalkozások marginális 0 vagy 1%-os adókulccsal, míg a magasabb árbevételű vállalkozások jelentősen magasabb, akár 50%-os adókulccsal adóznak, ami jelentősen eltérő bánásmódhoz vezet. Emellett megjegyezte, hogy a 2014-es adóév tekintetében (amikor még 40%-os volt a legmagasabb kulcs) a 30, illetve 40%-os

sávba kizárólag egy vállalkozás tartozott, amely a teljes adóelőleg 80%-át egymaga fizette be a központi költségvetésbe, amely adatok alátámasztják az eltérő bánásmódot és a progresszív adókulcsok szelektív jellegét.

Szintén a szelektivitás vizsgálata során kifogásolta a Bizottság az elhatárolt veszteségek felhasználását. Érvként hozta fel, hogy a reklámadó egy árbevétel-alapú adó, amely a bevételek megadóztatására épül, a költségek levonására nincs lehetőség, ezért nem látszik indokoltnak a vállalkozások korábbi nyereségességének (pontosabban annak hiányának) figyelembevétele, hiszen az a reklámadó tekintetében nem releváns, hogy az adott vállalkozás nyereséges-e, vagy sem, a reklámadót a reklámközzétételből elért bevételei tekintetében akkor is meg kell fizetnie, ha adott évben veszteséget termelt. Emellett a Bizottság kifogásolta, hogy az elhatárolt veszteséget csak a 2013-ban nem pozitív adózás előtti eredménnyel rendelkező vállalkozások használhatták fel, ráadásul ezen veszteségek alatt nemcsak a 2013-ban, hanem az akár korábban keletkezett elhatárolt veszteségeket kellett érteni.

Ez alapján az Európai Bizottság úgy ítélte meg, hogy az elhatárolt veszteség felhasználására vonatkozó rendelkezések is szelektívek.

Indokolás

A fentiekkel kapcsolatban a magyar álláspont szerint a szelektivitás nem áll fent, hiszen a vállalkozások bevétele és mérete tükrözi azok teherviselő képességét, azaz a nagyobb reklámbevételrel rendelkező vállalkozások teherviselő képessége nagyobb, mint az alacsonyabb reklámbevételűké.

A Bizottság a fenti magyar érvelést nem fogadta el tekintettel arra, hogy álláspontja szerint a vállalkozások árbevétele nem ad pontos képet sem azok nyereségességéről, sem pedig teherviselő képességéről, mivel a magas árbevételű vállalkozások – költségeik levonását követően – is lehetnek veszteségesek. A Bizottság kiemelte, hogy amennyiben a teherviselő képesség mégis egy árbevétel-alapú adó lényeges alapelveként tekintendő, akkor is a lineáris adókulcs lenne indokolt, hiszen a bevételek növekedésével a teherviselő képesség nem növekszik progresszív módon.

Az elhatárolt veszteségek felhasználása tekintetében emellett a Bizottság megjegyezte, hogy ezen rendelkezések önkényes megkülönböztetést alkalmaznak a vállalatok két csoportja: a 2013-ban pozitív adózás előtti eredménnyel rendelkező, illetve a 2013-ban nulla vagy negatív adózás előtti eredménnyel rendelkező vállalkozások között. Mivel a rendelkezés nem tekinthető olyan visszaélés elleni szabálynak, amely az adókikerülés vagy az adózási szabályok megkerülésének megelőzését szolgálná, így az eltérő bánásmód sem tekinthető indokoltnak.

A fentiek alapján a Bizottság úgy vélte, hogy a fenti intézkedéseket nem indokolta a magyar adórendszer jellege és általános felépítése.

Az állami támogatás megléte

A Bizottság vizsgálatában kiemelte, hogy állami támogatásnak tekintendő az az eset is, amikor az állam nem pozitív támogatásban részesít egy vállalkozást, vagy csoportot, hanem lemond állami bevételekről oly módon, hogy bizonyos adóbevételeket nem szed be. A Bizottság álláspontja szerint ez a reklámadó tekintetében szelektív módon megvalósult, ezért az alacsonyabb adókulcs alá tartozók, illetve az elhatárolt veszteség felhasználását megvalósító adóalanyok állami támogatásban részesültek.

Mivel az állami támogatást a magyar hatóságok nem jelentették be a Bizottságnak, továbbá azt a Bizottság sem nyilvánította a belső piaccal összeegyeztethetőnek, ezért azok *prima facie* jogellenes támogatásnak minősülnek.

A fentiek fényében a Bizottság kérte Magyarországtól a reklámadó progresszív adókulcsai alkalmazásának felfüggesztését, és további vizsgálatokat rendelt el.

A 2015. július 5-ével bevezetett módosítások

A fentiekre való tekintettel az Rtv. 2015. július 5-én a progresszív adókulcsok rendszerét jelentősen átalakítva módosult. Ennek eredményeként az elsődleges, éves adókötelezettséget az alábbi adókulcsokkal lehetséges megállapítani:

- az adóalap 100 millió forintot meg nem haladó része után 0%;
- az adóalap 100 millió forintot meghaladó része után 5,3%.

Az új adókulcsok alkalmazására a vállalkozásoknak a 2014-es adóévre visszamenőleg, illetve a teljes 2015-ös adóévre való tekintettel is lehetőségük nyílik azzal, hogy főszabály szerint az új adókulcsokat csak 2015. július 5-étől kell alkalmazni (tehát egy adóéven belül két adókulcsrendszer is hatályban volt, amelyek alkalmazását arányosítással lehetett megoldani). Az adókulcsokat úgy próbálták meghatározni, hogy továbbra is legalább ugyanakkora adóbevétel folyjon be a reklámadóból, mint korábban. A reklámközzétévő adómértékeinek csökkentésével összhangban a reklám megrendelőjénél használt adókulcsot is enyhítették 5%-ra.

Az Rtv. egyéb módosításai azonban nem érintették az elhatárolt veszteségekkel kapcsolatos rendelkezéseket.

A Bizottság vizsgálatának folytatása – 2016. november

A Bizottság a 2015. júliusi törvénymódosításokat követően is megvizsgálta, hogy a fentiekben bemutatott logika szerint állami támogatásnak tekinthető-e a reklámadó progresszív sávjai, illetve az elhatárolt veszteségekkel kapcsolatos rendelkezések. A vizsgálat eredményéről 2016. november 4-én határozatot bocsátott ki, amelyben a magyar hatóságok mellett a Magyar Reklámszövetség, a TV2 és az RTL álláspontját és észrevételeit is figyelembe véve értékelték az új rendelkezések összeegyeztethetőségét az uniós állami támogatási szabályokkal.

A Bizottság a határozatában üdvözli a reklámadó progresszív kulcsainak mérséklésére tett törekvéseket, azonban megjegyzi, hogy a módosításokról Magyarország nem konzultált a Bizottsággal, tovább azokról nem küldött értesítést. A Bizottság emellett kifogásolta a módosított adókulcsok rendszerét is arra hivatkozva, hogy nem támasztották megfelelően alá a 100 millió forintos határérték alkalmazását, amely megkülönbözteti a 0, illetve az 5,3%-os egységes adókulccsal adózó vállalkozásokat, továbbá kifogásolta a visszamenőleges alkalmazhatóság lehetőségét. Kiemelte ugyanis, hogy míg korábban 500 millió forintos határ alatt volt alkalmazható a 0%-os adókulcs, addig az új szabályok szerint ez 100 millió forintra csökkent. A Bizottság álláspontja szerint az a rendelkezés, amely a visszamenőleges alkalmazást az adóalany döntésére bízta, lehetőséget teremt az új rendszer szerinti adó megfizetésének kikerülésére.

A Bizottság a fentiekén túl értékelve az érintett felek észrevételeit és álláspontját kitarított azon érvelése mellett, miszerint az elhatárolt veszteségek 50%-ának felhasználása a 2014-es adóalap csökkentésére a 2013-as évben nem nyereséges vállalkozások számára szelektív előnyt biztosított a vállalkozások meghatározott csoportjának. Kiemeli, hogy „Magyarország tisztességtelen gazdasági előnyt biztosított a szóban forgó vállalatoknak hatékonyabb versenytársaikkal szemben”.

A fentiek alapján a Bizottság tehát úgy véli, hogy az Ratv. 2015-ös módosításai sem befolyásolják azon következtetését, miszerint a reklámadó továbbra is jogellenes és összeegyeztethetetlen állami támogatást jelent.

A támogatás visszafizetése

A Bizottság úgy határozott, hogy a jogellenes állami támogatásban részesülő vállalkozásoknak vissza kell fizetniük a kapott támogatást. A visszafizetendő összeg mértékét oly módon szükséges megállapítani, mintha Magyarország minden vállalkozást egyenlően kezelve egyetlen rögzített adókulcsot alkalmazott volna. Ezen adókulcsnak a Bizottság 5,3%-ot tekint, kivéve, ha Magyarország ettől eltérő, visszamenőlegesen is kötelezően alkalmazandó egységes adókulcsot határoz meg két hónapon belül, vagy hatálybalépésétől kezdve visszamenőlegesen eltörli a reklámadót.

Az elhatárolt veszteség felhasználása tekintetében meg nem fizetett adót pedig meg kell fizettetni azon vállalkozásokkal, amelyek a 2014-es adóalap tekintetében éltek az Ratv. biztosította lehetőséggel adóalapjuk csökkentésére.

A fentiek szerint tehát a visszafizetést oly módon kell megoldani, hogy ki kell számítani az egységes 5,3%-os adókulccsal 2014. augusztus 15-ig visszamenően a reklámadó-fizetési kötelezettség mértékét, és meg kell nézni, hogy ettől eltérően ténylegesen mennyit fizetett meg az adott vállalkozás. A különbség és annak kamatai megfizetésével az állami támogatást is visszafizetik.

Fontos kiemelni, hogy a referencia-időszak kezdete 2014. augusztus 15., azaz a reklámadó hatálybalépésének napja, vége pedig vagy a reklámadó eltörlésének, vagy egy olyan reklámadórendszer hatálybalépésének napja, amely teljes mértékben összhangban van az állami támogatási szabályokkal.

Kormányzati reakció, európai bírósági szakasz

A Nemzetgazdasági Minisztérium közleményében az Európai Bizottság döntését az uniós joggal ellentétesnek nevezte kiemelve, hogy az diszkriminatív Magyarországgal szemben, ráadásul sérti a tagállami adószuverenitást is. A közlemény kiemelte, hogy a reklámadó jelenlegi rendszerének elsődleges célja olyan digitális nemzetközi vállalatok megadóztatásának biztosítása, amelyek eddig nem fizették meg reklámtevékenységeik után az adót, amelynek beszedéséhez Magyarország ragaszkodik.

Ennek eredményeként 2017. január 16-án T-20/17-es ügyszámon az Európai Bíróság honlapjára felkerült a Magyarország kontra Bizottság ügy, amely ideiglenes intézkedés iránti kérelemként a Bizottság határozatában foglaltak felfüggesztésére irányult, a kérelmet azonban 2017. március 23-án elutasították. Bár ezzel kapcsolatban Magyarország fellebbezett, a későbbiekben bemutatott módosítások kapcsán a kereset okafoggyottá vált, így a fellebbezést kvázi elutasították 2017 októberében.

A 2017. január 1-jétől hatályos módosítások

2017 elején a kormány újra módosította a reklámadóról szóló törvényt, azonban a módosításban még nem reagált a Bizottság határozatára. A törvénymódosítással a törvényhozók azt kívánták biztosítani, hogy Magyarországon reklámadó-köteles tevékenységet végző nemzetközi vállalatok (például a Facebook és a Google) se mentesülhessenek az adó megfizetése alól.

Ezek a szolgáltatók a törvény korábban hatályos szabályai értelmében is adóalany-nak minősültek, de nem kapcsolódtak komoly szankciók ahhoz, ha nem jelentkeztek be a reklámadó hatálya alá, és nem fizettek reklámadót. Ilyen esetben nyilatkozat hiányában a reklám megrendelője válhatott adófizetésre kötelezetté.

Pontosították a közzetevő fogalmát az interneten közzétett reklámok esetében, ami alapján a reklámfelülettel rendelkezni jogosult személy vagy szervezet minősül közzetevőnek. Tehát az a személy minősül közzetevőnek, akinek döntési joga van azzal kapcsolatban, hogy a rendelkezésére álló internetes felületet reklám céljára hasznosítja-e, és akinek joga van meghatározni, hogy a felületen megjelenjen-e a reklám.

Annak érdekében, hogy a reklámközzetevőktől jobban ki lehessen kényszeríteni az adókötelezettséget, szigorúbb szabályozás volt indokolt, így a kormány kétféle szankciót vezetett be.

- Egyrészt, amennyiben az adóhatóság nyilvántartásában nem szerepel a közzetevő, akkor be kell jelentkeznie. Amennyiben nem tesz eleget 15 napon belül e kötelezettségének, akkor az állami adóhatóság 10 millió forint mulasztási bírságot szabhat ki. A mulasztás ismételt megállapítása esetén az állami adóhatóság az előző alkalommal kiszabott mulasztási bírság háromszorosát kitevő mulasztási bírságot szabhat ki.
- Másrészt, amennyiben a reklám közzetevője nem teljesítette a reklám megrendelője felé irányuló nyilatkozattételi kötelezettségét, és nem található meg

a NAV által közzétett nyilvántartásban, akkor az adóhatóság felhívja a nyilatkozat kiadására. Amennyiben ennek a kötelezettségének 8 napon belül nem tesz eleget, 500 ezer forint mulasztási bírságot kell fizetnie. Ha a nyilatkozatadási kötelezettségét ugyanazon megrendelő felé elmulasztja, 10 millió forint mulasztási bírság szabható ki rá, és a nyilatkozattételi kötelezettség ismételt, ugyanazon megrendelő számára történő, elmulasztása esetén az előző alkalommal kiszabott mulasztási bírság háromszorosával sújtható.

Az adókötelezettség teljesítésének kikényszerítése érdekében a törvénybe bevezették a vélelmezett adót. Az adóköteles tevékenységet végző vállalkozások esetében, amennyiben nem tettek eleget adóbevallás-benyújtási kötelezettségüknek, az adóhatóság a megelőző naptári évvel megegyező vélelmezett adóévre 3 milliárd forint vélelmezett adót állapít meg. A határozat közlésétől számított 30 napon belül az adóalany ellenbizonyítással élhet.

Az adóalanyok adminisztrációjának csökkentése érdekében hatályon kívül helyezték a kapcsolt vállalatokra vonatkozó speciális adómegegyeztetési szabályokat.

A 2017. május 26-án és július 1-jén hatályba lépett változások

A reklámadó visszamenőleges visszafizetése

A legjelentősebb változás, hogy 2017. július 1-jét megelőzően lezárt adóévekre megfizetett adót a korábban hatályos adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény szerinti túlfizetésnek kell tekinteni, azaz a 2014-es, 2015-ös és 2016-os adóévekben (illetve eltérő üzleti éves adózóknál az átmeneti adóévben) megfizetett nagyságrendileg 20 milliárd forintnyi reklámadó visszatérítése mellett döntött a magyar állam a reklámadó rendszerének átalakításakor.

Az Rtv. emellett arról is rendelkezett, hogy ugyanezen időszakokra már bevallott, de még be nem fizetett reklámadót nem szükséges befizetnie az adóalanyoknak (ez azonban a 2017. július 1-jén folyamatban lévő üzleti évek adóelőlegeire nem vonatkozott).

A saját célú reklám adókötelezettségének eltörlése

A reklámadó korábbi rendszerének egyik legnehezebben megfogható eleme a saját célú reklám adókötelezettsége volt, mivel az ahhoz kapcsolódó szabályok sok esetben nem voltak egyértelműek, vagy az Rtv. egyáltalán nem tartalmazott értelmező rendelkezést azokra (például reklám közzétételével kapcsolatban közvetlenül felmerült költség). Emellett a saját célú reklám megadóztatása többlet-adókötelezettséget jelentett olyan cégek számára, amelyek fő tevékenysége bár nem reklámozás volt, hatékony működésükhöz elengedhetetlen saját maguk és termékeik reklámozása is.

A saját célú reklám megadóztatását törölte el tehát a májusban hatályba lépett módosítás, amely kimondja, hogy kizárólag ellenszolgáltatás fejében közzétett reklám tartozik a rek-

lámadó hatálya alá, ami saját célú reklám esetében nem értelmezhető, hiszen saját magától az adóalany nem kap ellenszolgáltatást a reklám közzétételéért. Fontos azonban megjegyezni, hogy ellenszolgáltatás alatt nem kizárólag pénzmozgást szükséges érteni, továbbra is a reklámadó hatálya alá tartoznak a csereügyletek, vagy bármilyen olyan ügylet, ahol a reklám közzétételéért a megrendelő valamilyen ellenszolgáltatást nyújt a közvétevőnek.

Új adókulcs és az ahhoz kapcsolódó átmeneti szabályok

A másik jelentős változás, hogy 2017. július 1-jétől a reklámadó kulcsa egységesen 7,5% azzal, hogy az adóalap első 100 millió forintja adómentes. A 2017. január 1. és június 30. közötti időszakra (valamint eltérő üzleti éves adózók esetében az üzleti év első napja és 2017. június 30. közötti időszakra) a reklámadó mértéke 0%.

Tekintettel arra, hogy 2017 júniusáig más adókulcs alkalmazandó, mint 2017 júliustól, az adózóknak két lehetőségük van adóalapjuk megosztására és így azon időszak megállapítására, amelyre a 0%-os adókulcs alkalmazandó:

- arányosítják az adóév 2017. június 30-áig eltelt naptári napjait az adóév naptári napjaival;
- 2017. június 30-ára könyvviteli zárlatot készítenek.

További fontos változás, hogy az adóalap első 100 millió forintja *de minimis* támogatásként adómentes, azaz figyelni kell arra, hogy az adóévet is magában foglaló bármely hároméves időszakban az egyéb *de minimis* támogatásokkal együtt igénybe vett összeg ne érje el a 200 ezer eurót.

2018-as reklámadó kalkulációja és teljesítése

A 2018. évi reklámadót a fenti szabályok figyelembevételével kell bevallani és megfizetni. A szabályozás több esetben is pontosítást tartalmaz, így a reklám fogalmát – a 2008. évi XLVIII. és a 2010. évi CLXXXV. törvény alapján – definiálták, valamint a nemzeti válogatott, utánpótlás-nevelés és az amatőr versenyrendszer keretében történő reklám közzététele nem minősül adókötelesnek. Az adó tehát a 2018. évi adóköteles tevékenységéből származó éves nettó árbevételből, továbbá a reklámértékesítő ügynökségnek a megrendelővel kötött, az adóalany médiatartalom-szolgáltatásán belüli reklám közzétételére irányuló szerződés szerinti szolgáltatásból származó 2018. évi nettó árbevételének és ezen ügylet kapcsán a reklámértékesítő ügynökségtől az adóalanynak 2018. évben járó ellenértéknek a különbözetével mint adóalapnak a 7,5%-os adókulccsal számított szorzata. A reklámadó teljesítéséhez kapcsolódóan adóelőleg-fizetési kötelezettsége is van a gazdálkodóknak, amit a törvény pontosan szabályoz. Továbbra is érvényben van és az adóhatóság havonta frissíti a nyilvántartásba vett reklámközzétevőket.

A reklámadóból származó központi költségvetési bevétel alakulása 2014–2019 között

A reklámadóból származó bevétel 2017. év májusáig növekvő tendenciát mutatott, 2016-ban már a ténylegesen befolyt adóösszegek meghaladták az előirányzott mértéket. 2017-ben azonban a bizottsági határozat alapján a korábban befizetett reklámadók jelentős részét visszatérítette az állam az adózóknak. 2018-ban összességében 2016-hoz képest csökkent a reklámadó éves egyenlege, azonban ez a csökkenés elsősorban annak volt köszönhető, hogy 2018. év elején még történtek visszafizetések.

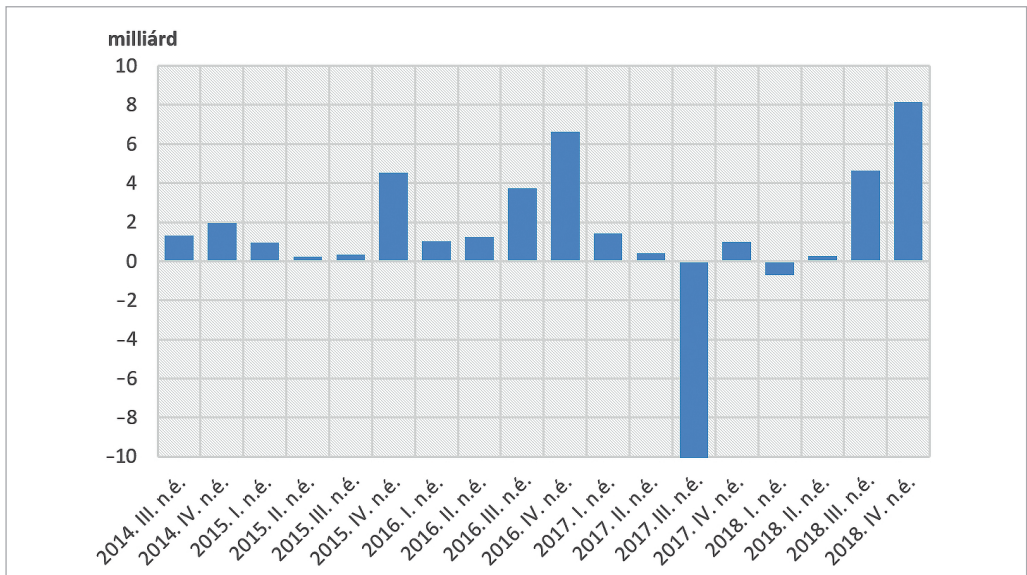
Az alábbi táblázat tartalmazza a reklámadó előirányzott, valamint a központi költségvetésbe befolyt összegét 2014 és 2018 között (millió forintban).

2. táblázat: Reklámadó Magyarországon (2014–2018)

	2014	2015	2016	2017	2018
Előirányzott bevétel	–	6 600	10 900	11 700	14 000
Éves egyenleg	3 273	6 083	12 640	–8 217	12 318

Forrás: KSH: 3.7.3. A központi költségvetés bevétele és egyenlege. Budapest, Központi Statisztikai Hivatal, 2019

A költségvetés reklámadóból származó negyedéves egyenlegét a következő ábra szemlélteti (milliárd forintban).



1. ábra: A költségvetés reklámadóból származó negyedéves egyenlege (2014–2018)

Forrás: KSH (2019): i. m.

Külföldi illetőségű közzétevők

A reklámadótörvény a külföldi illetőségű reklámadóalanyokra is vonatkozik, amennyiben a törvényben meghatározott reklámot tesznek közzé ellenszolgáltatás fejében. A legnehezebb dolga az adóhatóságnak az internetes reklámfelülettel rendelkező külföldi szolgáltatókkal van. Kezdetben, ha valaki nagy összegekben rendelt külföldi reklámközzétevőtől reklámadó-köteles szolgáltatást, maga is adóteherre számíthatott. A reklámadó bevezetésekor még nem volt mentesítési lehetőség az alól, ha valaki megrendelőként nem rendelkezett a reklámközzétevő nyilatkozatával. Ha megrendeléseinek összege meghaladta az adott értékhatárt, akkor maga is reklámadó fizetésére kötelezetté vált. Emellett még a társasági adóban is problémát jelenthetett számára ez a helyzet. Később, ahogy fentebb láttuk, a törvény ezen úgy próbált segíteni, hogy ha a megrendelő levelet írt a szolgáltatónak, aki továbbra sem nyilatkozott a reklámadó-kötelezettsége kapcsán, és ezt a helyzetet bejelentette az adóhatósághoz, akkor mentesülhetett mind a reklámadó, mind a társasági adóban idevonatkozó adóalap-növelési kötelezettség alól. Ezek a bejelentések más szempontból is hasznosak az adóhatóság számára. A reklámközzétételt megrendelő adózók a bejelentéssel egy adatbázist hoztak létre, amely alapján már tudható, hogy kik azok a reklámközzétevők, akik tevékenységét meg kell vizsgálni. Ezek alapján az adóhatóság már a külföldi vállalkozásokról információt szerezhetett.

A legnagyobb nevesített külföldi internetes reklámközzétevő a Google és a Facebook. Mindkét cég hirdetési árbevételének nagy része Írországból válik társasági adó szempontjából adókötelessé.

A Google sok más technológiai céghez hasonlóan kevesebb adót fizet a hagyományos üzleti modellen alapuló cégekhez képest.

A bevételek a regionális központban jelennek meg, ami általában egy kis adókulcsú ország, a Google esetében Írország. Az ír kirendeltség pedig Bermudán van bejegyezve. A cég központja az Egyesült Államokban van, ott fizet az osztalék után adót.

Ahogy azt már bemutattuk, 2017-től tovább szigorodott a reklámadótörvény, ami során jelentős összegű szankciók kerültek a törvénybe. Az intézkedésnek az volt a célja, hogy ne érje meg a kötelezettségeket figyelmen kívül hagyni, és a reklámközzétevő vállalkozások bejelentkezzenek adóalanyként Magyarországon. A bejelentkezés, a nyilatkozattétel és az adófizetés kikényszerítésére két módszert vezettek be. Ha a külföldi vállalkozás más adónem tekintetében még nem volt bejelentkezve Magyarországon, akkor a reklámközzételési tevékenysége megkezdését követő 15 napon belül be kell jelentkeznie a 17T201 jelű nyomtatványon függetlenül attól, hogy keletkezik-e tényleges reklámadó-fizetési kötelezettsége a cégnek.

Amennyiben a külföldiek nem tesznek eleget bejelentési kötelezettségüknek, akkor azzal is számolniuk kell, hogy az adóhatóság becsléssel állapítja meg a fizetendő reklámadó összegét, ami a törvény értelmében 3 milliárd forint. A 2017. július 1-jétől hatályos törvénymódosítás, amely szerint a reklámközzétevők által a 2017. június 30-ig lezárult adóévre bevallott, de meg nem fizetett adót nem kell megfizetni, a nemzetközi vállalatokra is érvényes, így mentesülnek a korábbi adóévek adófizetési kötelezettsége alól. Első alkalommal tehát a 2017. év vonatkozásában kell fizetni reklámadót. Ez a rendel-

kezés azonban nem mentesíti a bevallási kötelezettség alól a közzétévöket. Amennyiben 2017-ben sem teljesítik e kötelezettségüket, az adóhatóság a vélelmezett adót állapítja meg. A szankciók hatására a bírságok összege rövid időn belül jelentős lehet. A szankciók következményeként a Google és a Facebook 2019-ben is szerepel az adóhatóság által közzétett 180 napon keresztül folyamatosan fennálló 100 millió forintot meghaladó adó tartozással rendelkező adózók listáján. A magyar adóhatóságnak, amennyiben egy külföldi vállalkozásnak a törvények alapján Magyarországon adókötelezettsége, jelen esetben reklámadó-kötelezettsége keletkezik, és azt nem fizeti meg, a tartozások behajtásához szükséges jogszabályi lehetőségeket kell mérlegelniük. Amennyiben nincs végrehajtható vagyon Magyarországon, és ezért a tartozás belföldön nem érvényesíthető, akkor kezdeményezheti a hatóság a külföldi behajtást. Az Európai Unió tagállamaiban működő adóbehajtási jogsegély intézménye ez esetben mindenképpen alkalmazható. A kölcsönös segítségnyújtási megállapodásban részt vevő államok úgy kötelesek jogszabály szerint eljárni a reklámadó és szankcióinak behajtása során, mintha saját adójuk lenne.

A dotcom társaságok megadóztatásának lehetséges eszközei

Az OECD folyamatosan nyomon követi a nemzetközi adótervezési struktúrákat és a BEPS-programmal próbálja is szabályozni ezeket. A probléma nagyságrendjét érzékeltetendő a Google Ireland Limited hirdetési üzletága 2015-ben 22 milliárd euró bevételt ért el Európából, a Közel-Keletről és Afrikából – ami a globális bevétel egyharmada –, de csak 47 millió euró adót fizetett az írországi cégszék szerint. Az Amazon 2016-ban 216 milliárd euró bevételt termelt, ami után 16 millió euró adót fizetett. Az Európai Bizottság vizsgálta az Apple és Google adóügyi gyakorlatát, az ír adóhatóság és kormány gyakorlatát, amivel az amerikai cégek számára adóparadicsomot teremtettek Írországon. Ennek eredményeként a dupla ír struktúrát legkésőbb 2020-ban kivezetik, onnantól kezdve az azt alkalmazó cégeknek új adótervezési lehetőségek után kell nézniük. Ennek hatására már a digitális szolgáltatásokat nyújtó, reklámokat közzétevő nagy cégeknek is elkezdték átalakítani adózási politikájukat, és valószínűsíthetően mind a Google, mind a Facebook be fogja fizetni Magyarországon a magyar értékesítéseire vonatkozó társasági adót, ahogy azt 2017. decemberben Dave Wehner előjelezte. Ezen túlmenően az EU vizsgálta a Google-t az antitröszt megsértése miatt is.

A reklámadó esetében a társasági adóval azonos a probléma, ugyanis a dotcom cégek fizikailag nincsenek jelen az adott országban. A globalizáció és a digitalizáció miatt megváltozott üzleti környezet megkívánja a szabályozás modernizálását is. Ebben az esetben a hol (digitális jelenlét keletkeztet-e telephelyet, IP-címek, szerverek, felhőalapú szolgáltatások minek minősülnek az üzleti modell szempontjából) és mit (adatok, tranzakciók, megjelenési felület) adóztassunk kérdésekre kell tudni választ adni a jogszabályalkotóknak. Az erre való felkészülés jegyében az Európai Bizottság a digitális gazdaság méltányos adózásával kapcsolatos konzultációját 2018. január 3-án zárta le, amit többek között az AFME/UK, az Airbnb, BDI, BEPS Monitoring Group, BlaBla Car, GrantThornton, EY kommentált. A lehetséges javaslatok között szerepel a *digitális*

tevékenységekből származó bevételek megadóztatása. Itt a legtöbb vitát az adó alapjának, azaz a bevétel allokáció meghatározása jelenti, azaz adatforgalom, eladott reklámfelület, IP-címek, az adott országhoz rendelhető hirdetési bevétel, a fogyasztók által megrendelt reklámok alapján történjen-e ennek az allokálása, továbbá a közös konszolidált társaságiadó-alap (KKTA, Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB) bevezetése áthidalná a nemzeti rendszerek közötti különbségeket, valamint felszámolná a transzferrázásból származó adóelkerülést. Egy másik javaslat a *forrásadó bevezetése*, amivel az országból külföldre áramló, reklámközvetétekből származó, jellemzően reklámadó megfizetésével nem érintett bevételek megadóztatása válna lehetővé. Több OECD-országban már bevett gyakorlat a szolgáltatási díjak forrásadóként történő megadóztatása, így ennek bevezetésével Magyarország nem egy teljesen új adóztatási elem bevezetése mellett döntene. Magyarország jelenleg nem vet ki forrásadót a cégek közötti egyéb pénzmozgásokra, adópolitikai tekintetben nem biztos, hogy javasolt lenne ennek bevezetése tekintettel emellett arra, hogy a kettős adóztatás is felmerülhetne, ha az adott cég bejelentkezik a reklámadó hatálya alá, megfizeti a reklámadót, majd még a forrásadót is levonják tőle. Az OECD-modellegezményen alapuló kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények azok a megállapodások, amelyek az egyes adónemeknél kizárhatják a kettős adóztatást, így a szükséges változtatások esetén talán a reklámadó esetében is. Az egyezmények tárgyi hatálya a szerződő államok és az önkormányzatok által kivetett jövedelemadókra, hozadéki adókra, vagyoni adókra terjed ki, amelyeket a legtöbb esetben taxatív felsorolnak, de az indirekt adókra azonban általában nem terjed ki a szabályozás. A reklámadótörvény eredeti indoklásában az szerepel, hogy a reklámadó egy forgalmi-fogyasztási típusú adónak tekinthető, ezért abból kiindulva, hogy a kettős adóztatást elkerülő egyezmények alapvetően nem vonatkoznak a forgalmi típusú adókra, nemzetközi szinten a külföldi vállalkozások számára az egyezmények nem jelenthetnek lehetőséget a magyarországi reklámadó-fizetési kötelezettség elkerülésére. További javaslat a *digitális tranzakciós adó*, amelynek alapja a GAFÁ-társaságok által értékesített fogyasztói adatok lehetne. Ahogy már említettük, az EU abban érdekelt, hogy a BEPS-szabályozás minél szélesebb körben terjedjen el, ezért további javaslatokként fogalmazzák meg a digitális jelenlét pontosítását (telephely meghatározása, szerver elhelyezkedése/rögzítettsége, kapcsolódó személyzet, felhőalapú szolgáltatások), valamint az úgynevezett *kiegyenlítési adót*, amely egy multinacionális vállalat árbevételének allokációját az egyes országokban elért bevételek alapján határozná meg, ami után az adott országhoz rendelhető adóalap is keletkezne.

A felsorolt adók behajthatósága kulcskérdés a digitális üzleti modellek kapcsán, így a módszereket a következők mentén kell kialakítani: megvalósíthatóság, hatékonyság, adminisztrációs teher és adóhatósági többletteher. Ezek alapján egy lehetséges megoldás az önadózás, ami azonban a B2C üzleti modellben nem működtethető hatékonyan. A bejelentkezés/nyilvántartásba vételi rendszer, látva a magyar reklámadó-tapasztalatokat, szintén nem hatékony megközelítés. A forrásadóztatás esetén például a szolgáltatást nyújtó/eladó állapítaná meg az adót, amit saját adóhivatalának teljesítene, majd a felhasználás/igénybe vevő adóhatósága részére utalná át – ennek a hátránya, hogy többletteherrel jár, valamint adóhatóságok közötti együttműködést igényel. Egy harmadik fél (*trusted third*

party) vagy egy szoftver közbeiktatása javítana a behajtási hatékonyságon, azonban a kezdeti költségek és az adminisztrációs terhek jelentős többletráfordítással járnak. A technológiai megoldások és digitális üzleti modellek gyors fejlődése és változása olyan megoldásokat kíván meg, amelyek tekintettel vannak ezen tényezőkre is, és azok mentén biztosítanak hatékony megoldást.

Nemzetközi szinten Európán belül Ausztriában 2000-ben vezették be az 5%-os reklámadót, amelyek hatálya alá tartoznak a sajtótermékekben, televízióban, rádióban és hirdetőoszlopokon közzétett reklámok. Szlovákia, Csehország és Lengyelország nem vezetett be a reklámadóhoz hasonló digitális közterhet, azonban ezek az országok is tervezik, hogy az adott országhoz rendelhető bevételek után fognak a dotcom társaságok adózni. Peter Kažimír szlovák pénzügyminiszter 2018-as kijelentésében egyértelművé tette, hogy Szlovákia nem kíván lemondani a reklámozásból származó eltitkolt bevételekről, ami becslésük szerint több tízmillió euró. Ezzel szemben a Google szlovákiai fióktelepe 1,3 millió euró összegben realizált árbevételt. Krzysztof Szubert, a digitalizációért felelős lengyel miniszterhelyettes és a digitális egységes piac meghatalmazottja elismerte, hogy Lengyelország egyelőre kívár, és tanulmányozza az Európai Bizottság és a digitális adóztatásban élen járó európai országok álláspontját. A lengyelekhez hasonlóan a csehek is egyelőre kívárnak, és inkább a közös európai megoldásban bíznak.

Összegzés

A dotcom cégek alacsony adófizetési hajlandóságának köszönhetően mára jelentős nyomás alakult ki ezen társaságok bevételeinek megjelenítése és megadóztatása kapcsán. Új digitális üzleti modellek jelentek meg, ami maga után vonja, hogy új szabályozásra, adózási modellek bevezetésére van szükség. A jelenlegi javaslatok alapján az biztosan látszik, hogy valamiféle közterhet (akár egységes módon) be fognak vezetni. Ennek a közteherviselésnek a következő szempontokat kell figyelembe vennie: méltányosság (minden piaci szereplő azonos feltétellel legyen kezelve akár nagyvállalat, akár kkv); versenyképesség (biztosítani szükséges, hogy akár a kezdő vállalkozások is ki tudják gazdálkodni); integritás (egyedi megoldások helyett egy az egyes országok érdekeit egyenlő módon szolgáló megoldás szükséges) és fenntarthatóság (a hagyományos üzleti modellt váltó digitális modelleket is ki kell szolgálni, méghozzá lehetőség szerint hosszú távon). Az egyelőre bizonytalan, hogy ez reklámbevételekhez fog-e kötődni (forgalmi típusú adó), vagy esetleg egyfajta tranzakciós adó formáját fogja-e öltetni. A javaslatok között szerepel, így nem kizárható, hogy szolidaritási adó vagy éppen szektorális különadó formájában fogják az egyes nemzetek vagy akár egységesen Európában bevezetni. Bár-hogy is alakul, a Magyarországon bevezetett reklámadó alkalmas lehet ezen társaságok bevételeinek megadóztatására, azonban ehhez elengedhetetlen az adóalanyok részéről az átlátható, transzparens működés, valamint adatszolgáltatás. Ezzel együtt további változások várhatók akár a BEPS-javaslatok tekintetében, ahogyan ezt az 1. melléklet is mutatja, akár a már bevezetett magyarországi reklámadó kapcsán. Az eddigi változások elsősorban két okra vezethetők vissza. Egyrészt a módosítások az Európai Bizott-

ság vizsgálatára reagáltak. A kezdeti progresszív adókulccsal és a veszteségleírással a veszteségesen működő, valamint a kisebb vállalatokat próbálták segíteni, amelyeknek a reklámadó nagy terhet jelentene, megnehezítve a működésüket, a nagyobb bevétellel rendelkező vállalatokkal szemben. Emellett a Bizottság határozatának hatására a kormány egységes adókulcsot vezetett be. Azonban annak érdekében, hogy korlátozott összegig adómentessé tegyék a reklámbevételt, lehetőséget adtak arra, hogy 100 millió forintos adóalapig *de minimis* támogatást vegyenek igénybe a vállalatok, segítve a kisebb bevételű vállalatokat, hogy továbbra se kelljen számukra reklámadót fizetni. Másrésztől a törvény által előírt kötelezettségeket nem tudták egyes nemzetközi internetes reklámfelületet hasznosító vállalatok esetén kikényszeríteni, így szigorúbb szabályzásra volt szükség, ezért bevezettek különböző szankciókat is.

Az európai egységes fellépés és hatékony törvénykezés segíthet abban, hogy a gyorsan változó üzleti környezetben megvalósulhasson az arányos közteherviselés. A 2018. július 1-jétől Magyarországon életbe lépő elektronikusszámla-nyilvántartási kötelezettséghez hasonló egységes európai információszolgáltatás hatékony eszköz lehet arra, hogy a tranzakciók azonnal láthatóvá és elérhetővé váljanak. A fejlesztési nehézségek és országspecifikus előírások miatt jelentős ráfordítással kivitelezhető projektnek köszönhetően azonban valós idejű számlázási információk lennének elérhetőek.

A szabályozás kapcsán mindenképpen érdemes megemlíteni, hogy globális megoldáson kellene dolgozni, azonban addig is az egyes országok arra fognak törekedni, hogy növeljék ezen dotcom cégektől befolyó bevételeiket.

A technikai szempontok és a lehetséges adók behajtása is fontos kérdés lesz a digitális társaságok adóterhelésének növelése kapcsán, ami a jövőbeli adóügyi változásokra is jelentős hatással lesz.

Melléklet

1. melléklet: A BEPS-akcióterv egyes pontjaihoz kapcsolódó hatálybalépés a V4-országok tekintetében

Sor-szám	Programpont	Csehország	Lengyelország	Magyarország	Szlovákia
#1	Digitális gazdaság	1/1/2015	1/1/2017	1/1/2015	1/1/2015
#2	Hibrid eltérések	1/5/2016	1/1/2017	1/1/2018	1/1/2016
#3	Ellenőrzött külföldi társaság	1/1/2019	1/1/2017	1/1/2017	1/1/2018
#4	Kifizetések	1/1/2019	1/1/2019	1/1/2019	1/1/2019
#5	Káros adózási gyakorlat	1/4/2017	1/4/2017	1/1/2017	1/1/2018
#6	Egyezményekkel való visszaélés	Nem ismert	1/1/2017	Nem ismert	Nem ismert
#7	Telephellyé válás elkerülése	Nem ismert	Nem ismert	Nem ismert	Nem ismert
#8–#10	Transzferárak	Folyamatos	Nem ismert	2017	Nem ismert
#11	Adatgyűjtés	Nem ismert	Nem ismert	Nem ismert	Nem ismert
#12	Adótervezés felfedése	Nem ismert	Nem ismert	Nem ismert	Nem ismert
#13	Transzferár-nyilvántartás	5/6/2017	1/1/2017	2018	1/3/2017
#14	Vitarendezési eljárások	Nem ismert	1/1/2017	Nem ismert	Nem ismert
#15	Multilaterális egyezmények	Nem ismert	Nem ismert	Nem ismert	Nem ismert

Forrás: Deloitte: *BEPS Actions Implementation by Country – Czech Republic*. 2017a; Deloitte: *BEPS Actions Implementation by Country – Hungary*. 2017b; Deloitte: *BEPS Actions Implementation by Country – Poland*. 2017c; Deloitte: *BEPS Actions Implementation by Country – Slovakia*. 2017d

Irodalomjegyzék

2014. évi XXII. törvény a reklámadóról (Ratv.)
BEPS-akcióterv. Budapest, RSM, 2018. Online: www.rsm.hu/kisokos/beps-akcioterv
- Commission Forges Ahead on New Transparency Rules for Tax Planning Intermediaries*. Sajtóközlemény. Brüsszel, Európai Bizottság, 2017. június 21. Online: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-1663_en.htm
- Deloitte: *BEPS Actions Implementation by Country – Czech Republic*. 2017a. Online: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-czech-republic.pdf>
- Deloitte: *BEPS Actions Implementation by Country – Hungary*. 2017b. Online: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-hungary.pdf>
- Deloitte: *BEPS Actions Implementation by Country – Poland*. 2017c. Online: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-poland.pdf>
- Deloitte: *BEPS Actions Implementation by Country – Slovakia*. 2017d. Online: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-slovakia.pdf>
- Duszczyk, Micha: *Podatkami w Google'a i Facebooka*. 2017. Online: www.rp.pl/Media-i-internet/308209949-Podatkami-w-Googlea-i-Facebooka.html
- European Taxation of GAFAs*. 2017. november 6. Online: www.asd-int.com/en/news/article/69-european-taxation-of-gafa
- Európai Bizottság határozata, C(2015)1520 final (2015. március 12.). Online: http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_39235
- Európai Bizottság határozata, C(2016)6929 final (2016. november 4.). Online: http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_39235
- Fair taxation of the digital economy*. Konzultáció. Brüsszel, Európai Bizottság, 2017. október 26. Online: https://ec.europa.eu/info/consultations/fair-taxation-digital-economy_en
- Herich György: *Nemzetközi adózás. Adózás az Európai Unióban*. Pécs, Penta Unió, 2011.
- Herich György: *Adózás Európában*. Pécs, Penta Unió, 2016.
- KSH: 3.7.3. *A központi költségvetés bevétele és egyenlege*. Budapest, Központi Statisztikai Hivatal, 2019. Online: www.ksh.hu/docs/hun/xstadat/xstadat_evkozi/e_qse006j.html
- Magyar Reklámszövetség: *Teljes reklámtorta 2016*. 2017. május 19. Online: <http://mrsz.hu/kutatas/reklamkoltes/teljes-reklamtorta-2016>
- Magyar Reklámszövetség: *Reklámtorta 2017*. 2018. február 28. Online: <http://mrsz.hu/kutatas/reklamkoltes/reklamtorta-2017>
- Moving to a Local Selling Model*. 2017. Online: <https://newsroom.fb.com/news/2017/12/moving-to-a-local-selling-model/>
- OECD: *OECD actions*. 2018. Online: www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm
- Rabné Barizs Gabriella: *Reklámadó 2017. Adóvilág*, 21. (2017), 8. 2–9.
- Reklámadó törvényi indoklásai*. 2017. Optijus, törvényi indoklás funkció. Online: <https://optijus.hu/optijus/lawtext/1-A1400022.TV>
- Tax Transparency: Commission Welcomes Agreement Reached by Member States on the Automatic Exchange of Information on Tax Rulings*. Sajtóközlemény. Brüsszel, Európai Bizottság, 2015. október 6. Online: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5780_en.htm