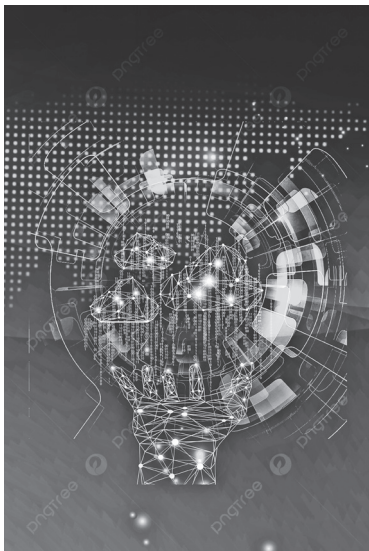


Gazdasági tendenciák és jogi kihívások a 21. században, 3.

Lectiones Iuridicae
30



Forrás:

https://pngtree.com/freebackground/business-blue-technology-internet-big-data-data_964340.html

Készült a Szegedi Tudományegyetem
Állam- és Jogtudományi Kara
Üzleti Jogi Intézetében.

Intézetvezető:
Gellén Klára
egyetemi tanár

Gazdasági tendenciák és jogi kihívások a 21. században, 3.

*Szerkesztette:
Gellén Klára*

Iurisperitus Kiadó
Szeged, 2022

Lectiones Iuridicae

Sorozatszerkesztő:

Balogh Elemér
egyetemi tanár

- | | |
|-------------------------------|---------------------------------|
| © Árvai Gergő, 2022 | © Horváth Gergely, 2022 |
| © Barna András, 2022 | © Kampler Béla, 2022 |
| © Bobvos Pál, 2022 | © Kókai-Kunné Szabó Ágnes, 2022 |
| © Cseh Tibor András, 2022 | © Molnár Szabolcs, 2022 |
| © Farkas Csamangó Erika, 2022 | © Németh Gabriella, 2022 |
| © Gellén Klára, 2022 | © Pánovics Attila, 2022 |
| © Gyenge Balázs, 2022 | © Szurovecz Zoltán, 2022 |
| © Hegyes Péter István, 2022 | © Varga Dóra, 2022 |
| © Herczeg Ágnes, 2022 | |

Műszaki szerkesztő:

Kovács Ildikó

Felelős kiadó:

Görög Márta dékán, a Pólay Elemér Alapítvány kuratóriumának elnöke

Készült az Innovariant Kft.-ben

Felelős vezető: Drágán György

ISSN 2062-5588

ISBN 978-615-6268-29-7

TARTALOM

Gellén Klára: Előszó 7

I. AGRÁRJOG

Árvai Gergő: Az osztatlan közös földtulajdon felszámolására irányuló jogalkotói törekvések 11

Bobvos Pál: A földre vonatkozó egybefoglalt vételár alkalmazhatóságának kiterjesztése. 23

Cseh Tibor András – Kókai-Kunné Szabó Ágnes: Az új uniós agrárpolitika kihívásai és az innovációs stratégia 35

II. KÖRNYEZETVÉDELEM ÉS ENERGIAJOG

Molnár Szabolcs: A körforgásos gazdaság, avagy a kiút a válságból? 47

Farkas Csamangó Erika: Kutatások a (zöld) hidrogén szabályozási környezetében . . . 65

Pánovics Attila: Az éghajlatváltozással kapcsolatos szempontok integrálása az európai zöld megállapodás végrehajtása során 71

Szurovecz Zoltán: Zajártalom elleni védelem helye az alapjogok rendszerében 83

III. ÉLELMISZERJOG

Hegyes Péter István: A bázishely szerepe a food truck vendéglátásban. 95

Horváth Gergely: Az élelmiszerbiztonság és az elővigyázatosság összefüggései . . . 109

IV. KOMMUNIKÁCIÓ ÉS DIGITALIZÁCIÓ

Gellén Klára: A televíziós reklámtól az online kereskedelmi kommunikációig – az uniós médiapolitika reklámszabályozásának nyomában. 125

Németh Gabriella: Az internetes kommunikáció kihívásai a jogbiztonság magánjogi dimenziójában 139

V. PÉNZÜGYI JOG

Barna András Péter: Az uniós szabadságok és a tagállami szuverenitás kapcsolata a hitelintézeti fióktelepek szabályozása kapcsán. 149

Gyenge Balázs: Adózás a XXI. század hajnalán – a digitális korszak kezdete 163

Herczeg Ágnes: Kutatás, fejlesztés és innováció a közpénzek hatékony elköltése tükrében 187

Kamplér Béla: Néhány gondolat a 2015-től lehetővé tett települési adóztatásról . . . 199

Varga Dóra: A digitális szolgáltatások adóztatásának elméleti és gyakorlati kihívásai 213

VARGA Dóra
PhD hallgató, SZTE ÁJTK Üzleti Jogi Intézet

A DIGITÁLIS SZOLGÁLTATÁSOK ADÓZTATÁSÁNAK ELMÉLETI ÉS GYAKORLATI KIHÍVÁSAI

1. Bevezetés

Tudományos kutatómunkám tárgya a digitális szolgáltatásokat nyújtó vállalkozások adóztatásával kapcsolatos agresszív adótervezés eredményeként fellépő problémák vizsgálata. Magyarország a digitális gazdaság adóztatására tett erőfeszítéseit tükrözi a reklámadóval kapcsolatban kialakított nemzeti szabályozás, amely lehetőséget nyújt arra, hogy a magyar adópolitika megoldásainak tükrében elemezzem témámat. A kutatás fő célkitűzése a digitális szolgáltatásokkal kapcsolatos uniós és tagállami megközelítések vizsgálata. Ezzel összefüggésben azt vizsgálom, hogy a digitális gazdaságban működő vállalkozások által nyújtott digitális szolgáltatások a hatályos nemzeti és uniós jogi szabályozás keretei között hogyan adóztathatók, milyen lehetséges eszközök állnak rendelkezésre és a jelenleg létező jogtechnikai megoldások alkalmasak-e a digitális gazdaság által támasztott kihívások kezelésére.

Munkám során továbbá az Európai Unió Bíróságának a magyar reklámadóhoz, illetve az egyes digitális szolgáltatások nemzeti adóztatásához kapcsolódó esetjogi döntéseinek elemzését, értékelését, valamint az ebből való következtetések levonását tervezem, rámutatva arra, hogy milyen kérdések merülnek fel a digitális szolgáltatások adóztatása területén az Európai Unióban. Kutatásom további célkitűzése annak bemutatása, hogy az európai jogalkotás milyen válaszokat talál a digitális szolgáltatások adóztatása tekintetében. Ki kívánok térni azokra a tényekre, szempontokra, amelyekre az Európai Unió Bírósága az ítéleteit alapozza. Láthatóvá kívánom tenni, hogy az adóztatásnak melyek azok az elemei a joggyakorlatban, amelyeket a Bíróság sérelmesnek, az uniós joggal össze nem egyeztethetőnek ítél meg, illetve magyarázatot adni a digitális szolgáltatásokkal kapcsolatban kiszabott bírságok jogalapjára és azok mértékére.

A téma aktualitását adja a digitális gazdaság növekedésének üteme, valamint a gazdaság e szegmenséhez kapcsolódó agresszív adótervezésnek köszönhető adóelkerülő magatartások terjedése. A gazdasági életben a digitális szolgáltatások nyújtásával kapcsolatos adózási kérdések ugyanis kétséggé teszik az adózás igazságosságával és a közteherviselés elvének érvényesülésével napjainkig elért eredmények fenntarthatóságát.

2. A digitális gazdaság fogalma, jellemzői és ennek következményei az adózásra

A digitális gazdaság fogalmának meghatározása már önmagában is nagy kihívást jelentő feladat. A digitalizáció elterjedése olyannyira széleskörűvé vált, hogy a gazdasági tevékenység és értékteremtés fogalmát is újra kell definiálni. Már a mindennapokban is érezzük, egy új világ kezdődött, a digitalizáció újrendezi a gazdasági, politikai, társadalmi viszonyokat, illetve az egyes ágazatok súlyát, szerepét. Ebből következően a digitális gazdaság a mindennapjainkban is érezhetően jelen van, a multinacionális vállalatok világszintű működési üzletpolitikáját is átalakította. A hagyományos termékek és szolgáltatások köre kibővült a digitális termékek és szolgáltatások körével, azaz megjelent a digitális gazdaság.¹

- A digitális gazdaság tudás alapú gazdaság, a hagyományos vállalatokkal ellentétben az informatikai vállalatok értékét nem az általuk birtokolt termelési eszközök értéke, hanem a kezükben lévő tudás adja. A digitális gazdaságban fokozatosan elmosódik a határvonal a termék előállítója és a fogyasztó között. Lényeges ismérve, hogy a hagyományos gazdasági modellel szemben a hangsúly már nem a tárgyi eszközökön, fizikai jelenlétben van, hanem az immateriális javakra, jogdíj-bevételeket eredményező felhasználási jogokra, adatok feldolgozására épül a tevékenység. A vállalatok az online térben, elektronikus felületeken keresztül bonyolítják le üzleti folyamataikat anélkül, hogy közvetlen fizikai kapcsolatba kerülnének a fogyasztókkal.²
- A digitális gazdaság globális gazdaság, az internet elterjedése tette lehetővé a kialakulását, melynek felhasználásával nem szükséges a cégvezetést, a termelő, illetve szolgáltató egységeket és az értékesítés helyét egy helyre telepíteni.
- A digitális gazdaság innovatív gazdaság, ahol nagyon fontos, hogy a termékciklus rövidebb legyen és a fogyasztó egyre újabbat vásároljon.³

Mindazon gazdasági tevékenységeket és szerveződések, melyek az infokommunikációs lehetőségek kihasználásával értéket hoznak létre, a digitális gazdaság részének tekintjük. Az ennél szűkebb digitális szektor azokat a vállalkozásokat öleli fel, melyek digitális terméket vagy szolgáltatásnak állítanak elő.⁴ Bevételeik egyre nagyobb mértékben a reklám alapú szolgáltatásokból, digitális tartalmak, előfizetéses szolgáltatások, termékek, felhasználói adatok, jogdíjas tartalmak értékesítéséből származnak. Ezen szolgáltatások mára óriási mértékben és határokon átnyúlóan történnek. A változás mértéke és sebessége monumentális, amelyet már a 2018-as adatok is alátámasztottak. A digitális gazdaság növekedési ütemét

¹ PULAY Gyula – TESKI Norbert: *A digitális gazdaság méltányos megadóztatásának kihívásai*. <https://www.penzugyiszemle.hu/tanulmányok-eloadasok/a-digitalis-gazdasag-meltanyos-megadoztatasanak-kihivasai> (2020.08.04.).

² VARGA Erzsébet: *A digitális vállalkozások adóztatásának kihívásai*. In: Zágon Csaba – Szabó Andrea (szerk.): *Közös kihívások, egykor és most* Tanulmánykötet. Magyar Rendészettudományi Társaság Vám- és Pénzügyőri Tagozata, Budapest, p. 268. http://real.mtak.hu/110151/1/14_Varga_Erzsebet_A_digitalis_vallalkozasok_adoztatatanak_kihivasai.pdf (2020.08.11.).

³ PAJOR Andrea: *A digitalizáció által okozott kihívások a közvetlen adóztatásban*. In: Zsámbokiné Ficskovszky Ágnes (szerk.): *Biztonság, szolgáltatás, fejlesztés, avagy új irányok a bevételi hatóságok működésében*. Magyar Rendészettudományi Társaság Vám- és Pénzügyőri Tagozat, Budapest, p. 172. http://real.mtak.hu/105887/1/11_Pajor_Andrea_A_digitalizacio_atal_ozokott_kihivások.pdf#sequence32 (2020.06.13.).

⁴ PULAY–TESKI, 2020.

mutatja, hogy már 2018-ban a „hagyományos” multinacionális vállalatok évi 0,2%-⁵-os ütemben növekednek, addig a digitális gazdaságban a növekedés már az évi 14%⁶-ot is elérte.⁷ 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 világba, amelyek a vállalatok az üzleti tevékenységeiket elektronikusan úgy szervezik, hogy ahhoz szinte semmilyen fizikai jelenlét sem kell az igénybe vevők országában.⁸

Adózási szempontból tehát lényeges, hogy a digitális gazdaságban működő vállalkozásoknak a forrás államában rendszerint nem keletkezik adózási szempontból értékelhető telephely. A digitális vállalatok online platformjaikon keresztül rugalmasabban tudnak a fogyasztói igényekre reagálni a hagyományos versenytársaikhoz képest, ezért olcsóbban is tudják a szolgáltatásaikat a fogyasztók felé értékesíteni, amely jelentős versenyelőnyhöz és bevételhez juttatja őket. Az igazi előnyt azonban az adózás területén érik el, sokszor agresszív adótervezési technikákkal, amely kihasználja az egyes országok adórendszerében lévő különbségeket, ezáltal mesterségesen csökkentik adóköteles jövedelmüket vagy nyereségüket alacsony adókulcsú országba csoportosítják át, ahol szinte semmilyen gazdasági tevékenységet végeznek.⁹ Ezzel ellentétben a hagyományos gazdaságban az értékteremtési folyamatokhoz két adózási kötelezettség is társul: a bevételek után egy forgalmi alapú, illetve a nyereség után nyereség alapú adó.¹⁰ Ez a technológiai fejlődés rohamos ütemének is köszönhető, hiszen a törvények nem tudják kezelni, nem tudnak alkalmazkodni az üzleti világban bekövetkező változásokhoz.¹¹

3. A digitális szolgáltatások adóztatásával kapcsolatban felmerülő nehézségek

A digitális gazdaságban működő vállalkozások működési modellje alapjaiban tér el a nemzetközi adójog hagyományos üzleti működési modelljétől.¹² A nemzetközi adózásban és az európai adópolitikában is az arányos köztelherviselés elvének érvényesülése a cél. Cél továbbá, hogy a valódi értékteremtés helyén valósuljon meg az adózás, abban az ország-

⁵ Commission Staff Working Document, Impact Assessment, SWD(2018) 81 final/2 p. 111. <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/10102/2018/EN/SWD-2018-81-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF> (2020.08.11.).

⁶ U.o. p. 111.

⁷ U.o. p. 111.

⁸ VARGA, 2020. p. 267.

⁹ *A digitális adózás néhány aktuális kérdése az EU-ban.* <https://ado.hu/ado/a-digitalis-adozas-nehany-aktualis-kerdes-e-az-eu-ban/> (2020.06.13.).

¹⁰ PULAY-TESKI, 2020.

¹¹ THORNE, Danielle: *The Double Irish and Dutch Sandwich tax strategies. Could a general anti-avoidance rule counteract the problems caused by utilisation of these structures?* p. 5. <https://researcharchive.vuw.ac.nz/xmlui/bitstream/handle/10063/3252/thesis.pdf?sequence=2> (2020.10.13.).

¹² 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://core.ac.uk/download/pdf/159317861.pdf> (2020.04.13.).*

ban, ahol a tevékenységét végzi a digitális cég, ahol a profit valójában megtermelődik. A digitális gazdaság határon átnyúló online szolgáltatást foglal magában, mely tevékenység megadóztatása számos eltérést mutat az egyes országok különböző adóztatási rendszerei, illetve az esetleges preferenciális adórezsimek miatt. A legnagyobb nehézség ezen a téren az, hogy a nemzetközi adóztatás hagyományos szabályai szerint az adóztatás abban az országban történik, ahol a vállalkozás tényleges fizikai jelenléttel rendelkezik, a digitális szolgáltatások nyújtásához azonban nincs szükség fizikai jelenlétre a szolgáltatásnyújtás országában.¹³ Ennek köszönhetően a digitális nagyvállalatok jelentős profitot termelnek, viszont adózniuk rendszerint ott kell, ahol a székhelyük található.¹⁴ Ez a nemzetközi adóztatás szabályai szerint adóelkerülésre ad lehetőséget. Emellett agresszív adótervezési technikákat alkalmaznak, ezzel használják ki az egyes országok adórendszerében lévő különbségeket. A probléma, amely szerint a digitális vállalatok adókötelezettségüket az előnyösebb adózási kondíciókkal rendelkező illetőség szerinti országban teljesítik a forrás országa helyett, abból ered, hogy jelenleg a digitálisan végzett tevékenységekhez az adott országban nem kell fizikai jelenlét, így az nem keletkeztet állandó telephelyet, amely szükséges előfeltétele lenne az adott állam adóztatásának.¹⁵ Fizikai jelenlét hiányában a tevékenységből származó jövedelem a forrás országában nem, csak az illetőség országában adóztatható.¹⁶ Ennek pedig az a következménye, hogy az Európai Unió legtöbb tagállama, köztük Magyarország is, sokkal kevesebb adóbevételhez jut a digitális szolgáltatást nyújtó vállalatok tevékenysége után, mint amennyi méltányos lenne.¹⁷ A gyors változások pedig még nehezebbé teszik egy olyan adórendszer kialakítását, amely a fent említett problémákat megfelelően tudná kezelni.¹⁸

3.1. A digitális szolgáltatások jövedelemadózással kapcsolatos nehézségei¹⁹

Az OECD Modellegyezmény 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.²⁰ A jövedelemadózásban a telephely fogalmának meghatározásánál meg kell vizsgálni, hogy a nem belföldi székhelyű vállalkozás rendelkezik-e telephellyel az adott állam területén, azaz, hogy telephelye okán belföldi illetőségűnek minősül-e a vállalkozásból.

¹³ VARGA Erzsébet: *A nemzetközi adójog kihívásai a globalizáció és a digitális gazdaság tükrében*. Iustum Aequum Salutare, 2019/ 3. p. 107. http://ias.jak.ppke.hu/hir/ias/20193sz/10_VargaE_%20IAS_2019_3.pdf (2020.04.13.).

¹⁴ *Observations on OECD Interim Paper and EU Commission Digital Tax Proposals*. https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/be/pdf/2018/08/GM-FTS-0440-Digital-Tax-report_V5.pdf (2020.08.14.).

¹⁵ *A digitális adózás néhány aktuális kérdése az EU-ban*. <https://ado.hu/ado/a-digitalis-adozas-nehany-aktualis-kerdese-az-eu-ban/> (2020.06.13.).

¹⁶ CSABAI Róbert – CZOBOLY Gergely: *A digitális cégek adóztatásának kihívásai, nemzetközi válaszkísérletek*. Adó szaklap, 2016/12–13.

¹⁷ PULAY-TESKI, 2020.

¹⁸ THORNE, 2013. p. 5.

¹⁹ THORNE, 2013. p. 7.

²⁰ RÁCZ, 2014. p. 314.

Ebből következően felmerül az a kérdés is, hogy mi minősül telephelynek a vállalkozás külföldi jelenléte okán. Az OECD Modellegyezmény egy fizikailag is meghatározható üzleti helyet követel meg, amely akár gép vagy berendezés is lehet, nem szükséges irodának lennie. A telephelynek hozzá kellene járulnia a vállalkozás bevételeihez is, ez adja a produktív jellegét. Fontos elem továbbá az állandóság is, azaz a tevékenységet folyamatosan és nem ideiglenes jelleggel kell folytatnia.²¹ Az egyes forrásországok adóztatási jogát a fix hely által meghatározott telephely mint kapcsolószabály 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. A koncepció lényege tehát a külföldi illetőségű vállalkozás és a forrásország adóztatási joga közötti „kapcsolat” megteremtése. A telephely mint kapcsolószabály alapvető funkciója tehát, hogy meghatározza, mely esetekben minősül egy külföldi illetőségű vállalkozás forrásországbeli tevékenysége elég „jelentősnek” ahhoz, hogy a forrásország az ott keletkezett nyereséget adóztathassa.²²

Ezzel kapcsolatban felmerül a kérdés, hogy a digitálisan nyújtott szolgáltatások esetében keletkezik-e telephelye a szolgáltatást nyújtó vállalkozásnak abban az esetben, ha ezen tevékenységét más államban fejtí ki. Ezen kihívásokra válaszul az OECD a Modellegyezmény 5. cikkének értelmezéséhez a Kommentárba iktatta a kifejezetten az elektronikus kereskedelemre vonatkozó pontokat.²³ Ezen pontok azt részletezik, hogy miként értelmezhető a szerver és a weblap telephely szempontból. Adójogi megítélés szempontjából különbséget kell tenni a szerver és a weblap között. A szerver egy fizikailag is megjelenő eszköz, amely meghatározott helyen kerül felállításra, a weblap adatok és szoftverek összességéként előálló immateriális eszköz, amelyet egy szerveren tárolnak. A szerver alkalmas arra, hogy telephelyet keletkeztessen, a weblap azonban nem.²⁴ Azt azonban mindenképpen meg kell említeni, hogy a szerver is csak abban az esetben keletkeztet telephelyet, ha az valóban fix, vagyis egy adott fizikai helyen megfelelő időn keresztül, állandó jelleggel üzemel.²⁵ Összefoglalóan azonban fontos hangsúlyozni, hogy minden esetben fontos alaposan megvizsgálni a gazdasági tevékenység minden körülményét, a felelősség, a döntéshozatal és kockázatviselés terjedelmét ahhoz, hogy felelősen telephellyé nyilvánítsuk valamely gazdasági társaság más államban kifejtett tevékenységét.²⁶ A fentebb részletezett nehézségeket használják ki a Double Irish és Dutch Sandwich²⁷ struktúrák is.

²¹ SZLIFKA Gábor: *A hozzáadottérték-adó jelene és jövője Európában*. Doktori értekezés. PPKE JÁK Doktori Iskola, Budapest, 2019. p. 133. https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12332/file/Szlifyka_Gabor_dolgozat.pdf (2020.10.21.).

²² RÁCZ, 2019. p. 315.

²³ RÁCZ, 2014. p. 314.

²⁴ OECD Modellegyezmény Kommentárja, 5. cikk 42.1. pont.

²⁵ OECD Modellegyezmény Kommentárja, 5. cikk 42.4. pont.

²⁶ SZLIFKA, 2019. p. 133.

²⁷ Az egyik ilyen ismert eset, amikor a Google káros adójogi gyakorlata szerint (amely a Double Irish and Dutch Sandwich nevet kapta) a profit áthelyezésre kerül olyan országokba, ahol nagyon alacsony adókulcsot alkalmaznak vagy egyáltalán nincs is adó. A Google az Egyesült Királyságból származó reklámbevételeit nem adóztatta le helyben 20%-kal, hanem átutalta Írországra és Hollandiába, majd egy Bermudán lévő offshore cégébe, ahol nagyon alacsony adókulccsal történik a nyereség megadóztatása vagy ahol egyáltalán nem is kell a nyereség után fizetni. A másik az Apple ügyben az Apple Írországra működő leányvállalatai mintegy 13

a., The Double Irish struktúra²⁸

A Double Irish stratégia magában foglalja az ír adótörvénynek azon jellemzőinek kihasználását, amely lehetővé teszi, hogy a tengerentúlon székhellyel rendelkező társaságokat ír céggként regisztrálják. Ennek a legfőbb jellemzője, hogy az anyavállalat, amely el akarja kerülni az adófizetést, leányvállalatot alapít Írországban. Ezután ez a leányvállalat egy teljes tulajdonú leányvállalatot is létrehoz, szintén Írországban. A struktúra tehát innen kapta a nevét. Mivel Írországnak az Egyesült Államokkal kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezménye van, így adóügyi szempontból az anyavállalat által telepített leányvállalat nem fog Írországban tartózkodónak minősülni. Hiába alapították Írországban, az ír adótörvény értelmében egy tengerentúli adóparadicsom adózási szabályai fognak rá vonatkozni (például Bermuda). Az Egyesült Államok szabályai a jövedelem forrásán alapulnak, nem pedig az alapító országon. Ennek értelmében a társasági jövedelemadó minden belföldi vállalatra kivetik, sőt néhány olyan külföldi társaságra is, amelynek tevékenysége vagy a jövedelmének forrása a joghatóságán belül van. Ebben a rendszerben a hazai vállalat definíciója magában foglalja az Egyesült Államokban alapított vállalatokat is. Következésképpen, ha az anyavállalat által alapított leányvállalat tényleges vezetési központja Bermudán van, akkor nem kell társasági jövedelemadó fizetni, mert Bermudán nincs társasági jövedelemadó, valamint más állam illetőségébe tartozónak sem tekinthető. A leányvállalat által alapított leányvállalat teljes egészében az anyavállalat által alapított leányvállalat tulajdonában lesz, amit Írországban alapítottak. Ennek megfelelően ír adóügyi szempontból ezt a leányvállalatot ír illetőségűnek fogják minősíteni.

A fent leírtakból egyértelműen megállapítható, hogy ez a forma jelentős adókedvezményeket nyújt az anyavállalat számára. Az anyavállalat egyetlen bevétele a helyi értékesítésből és a szellemi tulajdonjogok felhasználásából származó jövedelem. Ez tulajdonképpen azt jelenti, hogy az anyavállalat adózás előtti jövedelme lényegesen kisebb, mintha a szellemi tulajdon világméretű értékesítéséből és felhasználásából származó jövedelmet vennék alapul. Költségmegosztási megállapodások értelmében a leányvállalatok egyes kiadásai az anyavállalathoz is hozzárendelhetők lesznek, így a társaság olyan levonásokra is képes lesz, amelyek tovább csökkentik az anyavállalat adószámláját. A tranzakció legfőbb kedvezménye pedig azért merül fel, mert az anyavállalat által alapított leányvállalat olyan országban található, ahol alig vagy egyáltalán nincs társasági adó. Következésképpen, ha a nyereség ott tartózkodik, egészen addig adómentesek lesznek, ameddig az anyavállalat fel nem kívánja használni a pénzt. A pénzt gyakran visszazárolhatják az Egyesült Államokba a szokásos jövedelemadó-következmények nélkül a szövetségi adótörvény számos kiskapujának kihasználásával.

milliárd euronak megfelelő adót nem fizetett meg 2003 és 2014 között. Tulajdonképpen Írország engedélyezte a feltételes adómegállapítás keretében az Apple Inc. irányítása alatt álló két Apple leányvállalatnak, hogy a normál ír társasági adókulcs, valamint a külföldiekre vonatkozó kedvezmények helyett az Apple még kevesebb adót fizessen még kedvezőbb konstrukcióban.

²⁸ THORNE, 2013. p. 8.

b., The Dutch Sandwich struktúra²⁹

A Dutch Sandwich struktúra nagyon hasonló a Double Irish struktúrájához. A legfontosabb különbség az, hogy a Dutch Sandwich egy harmadik leányvállalatot is alkalmaz. Ezt a leányvállalatot rendszerint Hollandiában helyezik el mint egy „kagylóvállalatot”. Ez azt jelenti, hogy nem lesz alkalmazottja, nincs fizikai jelenléte az adott országban és nem fog termékeket vagy szolgáltatásokat sem gyártani. A fentebb leírt Double Irish struktúrában a szellemi tulajdon értékesítéséből és kiaknázásából származó jövedelmet kiterjedt jogdíjfizetések és osztalékok formájában utalják az anyavállalat által alapított leányvállalatnak. Ezzel szemben a Dutch Sandwich esetén a jövedelmet először a harmadik leányvállalathoz irányítják, csak ezután utalják az anyavállalat által alapított leányvállalathoz. A 2003/49/EK irányelv értelmében az Európai Unió egyik tagállamában működő vállalatnak egy másik, Európai Unió tagállamban működő leányvállalatnak nem kell a teljesített kamat- és jogdíjakat megadóztatnia, feltéve, hogy a fizetés haszonélvezője egy vállalat vagy egy állandó telephely egy másik tagállamban. Ez lehetővé teszi a leányvállalat által alapított leányvállalat számára, hogy olyan adókat ne fizessenek meg, amelyeket egyébként kötelesek lennének megfizetni.

A Double Irish és Dutch Sandwich struktúrák használata két kulcsfontosságú eredményt ad az érintett vállalatok és államok számára. Először lehetővé teszik az olyan vállalatok számára, mint a Google és az Apple, hogy elkerüljék az Egyesült Államokban a viszonylag magas társasági adó mértékét. Ez azt eredményezi, hogy ezek a vállalatok olyan alacsony jövedelemadót fizetnek, amely a nyereségüknek csupán 2,4%-a. A jelentős nyereség külföldre történő áthelyezésének másik eredménye, hogy kevés kapcsolat van a gazdasági tevékenység helye és a nyereség könyvelése között. Ezek a hatások két jelentős problémát vetnek fel az államok számára. Ha a nyereséget olyan államokba terelik, ahol adómentesek, az negatívan hat a gazdaságra is. Aggodalomra ad okot továbbá az, hogy a szellemi tulajdon elmozdulásainak engedélyezése elsődlegesen nincs összhangban a szellemi tulajdon védelmének biztosításával.

A gazdasági tevékenység két kategóriába sorolható. Az egyik a szellemi tulajdon fejlesztése, mint például a védjegyek és szabadalmak fejlesztése, valamint a termékek értékesítése. Az ezekben a tranzakciókban részt vevő szellemi tulajdont általában az Egyesült Államokban fejlesztik ki, ami munkahelyteremtésből és erőforrás-felhasználásból fakadó gazdasági tevékenységet eredményez. A szellemi tulajdont az Egyesült Államokban szabadalmi vagy védjegybejelentések és támogatások révén is védeni fogják. Ezzel szemben a termékértékesítésre és ebből származó gazdasági tevékenységre Írországból kerül sor. A fentebb részletezett struktúrák alkalmazásának eredményeként a Google elkerülhette az akár 2 milliárd dolláros adót az Egyesült Államokban azzal, hogy több milliárd dolláros nyereséget terjesztett a tengerentúli adóparadicsomokba. A probléma mértéke világosabbá válik, ha megvizsgáljuk a szellemi tulajdon és a nemzetgazdaság növekedése közötti kapcsolatot. Nyilvánvaló, hogy okozati összefüggés van a szellemi tulajdon és a gazdasági növekedés között. Ennek köszönhetően a szellemi tulajdon erőforrásaira szükség van a nemzetközi versenyképesség érdekében. A szellemi tulajdon gazdasági növekedés szempontjából betöltött jelentősége tükrözi a szellemi tulajdon felhasználásának pusztán mértékét,

²⁹ THORNE, 2013. p. 13.

ezáltal jelezve, hogy a szellemi tulajdonból származó adó szerepének is meglehetősen jelentősnek kell lennie. A struktúrák a multinacionális vállalatok számára is előnyt nyújtanak az Egyesült Államokban székhellyel rendelkező hazai vállalatokkal szemben. Míg sok vállalat multinacionális, a kisebb nemzeti vállalatok hátrányos helyzetben vannak, mivel nincsenek erőforrásaik az adókikerülési struktúrák kialakítására. Így azok a vállalatok, amelyek már most is a legjövedelmezőbbek, képesek kihasználni az adótörvény kiskapuit annak érdekében, hogy még nyereségesebbé váljanak.

3.2. *A digitális szolgáltatások forgalmi adózással kapcsolatos nehézségei*

A forgalmi adózás rendszerében kiemelkedő jelentősége van a letelepedésnek a teljesítés helyének meghatározása szempontjából, különösen a szolgáltatások körében. A Közösségen belüli szolgáltatások teljesítési helye nagyban függ attól, hogy annak nyújtója és igénybe vevője hol telepedett le. Egy vállalkozásnak, ahol a székhelye vagy telephelye van, ott minősül letelepedettnek. A 282/2011/EU végrehajtási rendelete szerint a gazdasági tevékenység székhelye a vállalkozás központi ügyvezetésének helye. Megadja továbbá az ún. passzív és aktív telephely fogalmát. A passzív telephely a szolgáltatások fogadására alkalmas jelenlét, amely a szolgáltatások teljesítési helyének megállapítása szempontjából lényeges. Passzív telephelynek minősül, amely a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik a szükségleteinek kielégítésére igénybe vett szolgáltatások fogadásához és használatához. Aktív telephely esetén az adóalanyok azt a telephelyét kell figyelembe venni, amely a személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik azon termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljesítéséhez, amelyben részt vesz. Nehézséget jelenthetnek a határokon átnyúló szolgáltatások, hiszen előfordulhat, hogy egyik vagy mindkét félnek több letelepedése is érintett.³⁰

Tekintve, hogy az adóztatandó tényállási elemek fennállása esetén a teljesítés helye szerint keletkeznek az adókötelezettségek, így a jogkövető, ezen szolgáltatásokat teljesítő adóalanyok részére igen fontossá válik annak megállapítása, hogy melyik tagállamban lesznek bejelentkezésre, bevallás benyújtására és adófizetésre kötelezettek. Ennek alapján a szolgáltatónak minden tagállamban kell adószámot kérnie, bizonylatot kiállítania, az érintett tagállam nemzeti hozzáadottérték-adó bevallásában kell bevallási kötelezettségét teljesítenie, valamint ott kell az adott nemzeti devizanemben befizetnie az adót is. Ezen nehézségekre jelenthet megoldást a szűkített egyablakos ügyintézés.³¹

A szűkített egyablakos ügyintézési rendszer többek között a következő szolgáltatásokra terjed ki:

- webtárhely-szolgáltatás;
- szoftverbeszállítás;
- adatbázisokhoz való hozzáférés;
- alkalmazások vagy zene letöltése;

³⁰ SZLIFKA, 2019. p. 133.

³¹ HULMANNÉ SIMON Krisztina: *Távrolról is nyújtható szolgáltatások közösségi egyablakos rendszer. A MOSS. Adóvilág* 2015/5. p. 4.

- online játékok;
- távoktatás.³²

A digitális szolgáltatások esetében felmerül még egy kérdés azzal kapcsolatban, ha személyzetet is fenntart egy fizikailag jól körülhatárolható területen, hiszen ez a letelepedés kérdéskörét is érinti. Ha a létesítmény a héa értelmezésében letelepedettséget generál, akkor ebben az esetben a kedvezőbb adóteherrel járó tagállamban fogja ezt megtenni, ahonnan a szolgáltatásait nyújtani tudja a virtuális téren keresztül gyakorlatilag bárkinek. Arra is lehetősége van, hogy kapacitását is bővíteni tudja a virtuális térben úgy, hogy az már lényegében nem is kapcsolódik a telephely fizikai helyéhez.³³

A technikai fejlődés folytán jelentős változások várhatók a szolgáltatás igénybevevője illetékességének megállapítása során is. A fent részletezetteknek megfelelően a nem adóalany tartózkodási helye a letelepedésének helyével egyező. A távolról nyújtott szolgáltatások esetén a szolgáltatásnyújtóknak nincs rálátásuk arra, hogy az igénybevevő az igénybevétel időpontjában pontosan hol tartózkodik. Erre azonban a szolgáltatásnyújtó lenne köteles, ezért a jogalkotó néhány vélelmet állított fel az igénybevevő illetőségének beazonosítására. Ezeket a vélelmeket a végrehajtási rendelet tartalmazza:

- Ha a szolgáltatás nyújtója a szolgáltatást olyan helyszínen nyújtja, ahol a szolgáltatás igénybevevőjének az adott helyszínen való fizikai jelenléte szükséges, akkor úgy kell tekinteni, hogy az igénybevevő e helyszínen telepedett le.
- Közösségen belüli személyszállítást végző hajó vagy repülőgép fedélzetén, illetve vonaton történő szolgáltatásnyújtás esetén vélelmezni kell, hogy az igénybevevő a személyszállítás indulási országában telepedett le.
- Ha a nem adóalany részére a szolgáltatást vezetékes telefonvonalán keresztül nyújtják, azt kell vélelmezni, hogy az igénybevevő a vezetékes vonal telepítési helye szerinti országban telepedett le.
- Ha mobilhálózaton keresztül nyújtják, vélelmezni kell, hogy az igénybevevő a szolgáltatások igénybevételekor használt SIM-kártya mobil országcódjával (MCC) azonosított országban telepedett le.
- Ha dekóder vagy hasonló eszköz vagy a megtekintést lehetővé tevő kártya szükséges a szolgáltatás igénybevételéhez, akkor azt kell vélelmezni, hogy az igénybevevő ott telepedett le, ahol a dekóder vagy hasonló eszköz található.³⁴

Ezek a megdönthető vélelmek az adóalanyokra és nem adóalanyokra egyaránt érvényesek. A szolgáltatásnyújtó általában ezek megdöntésében nem érdekelt. Jogosult azonban bármelyik adóhatóság megdönteni azokban az esetekben, amikor feltételezhető, hogy a szolgáltatásnyújtó valamilyen visszaélést vagy szabálytalanságot követ el.

Az Európai Bizottság felismerte, hogy módosításokra van szükség az elektronikus felületeket, például piactereket, platformokat és portálokat működtető, termékek Unión belüli – az Unióban nem letelepedett adóalany által történő – értékesítését elősegítő adóalanyokra vonatkozó rendelkezések területén. Az adminisztratív terhek csökkentése érde-

³² *A digitális szolgáltatásokra felszámított áfa (szűkített egyablakos ügyintézés)*. https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-digital-services-moss-scheme/index_hu.htm (2020.10.17.).

³³ SZLIFKA, 2019. p. 151.

³⁴ Tanács 1042/2013/EU végrehajtási rendelete 3 a. alszakasz 24 b. cikk.

kében lehetővé kell tenni azon adóalanyok számára, akik vagy amelyek elektronikus felület használata által termékek Közösségen belüli nem adóalanyok részére történő értékesítését segítik elő, és akik úgy tekintendők, mintha ők kapták volna meg, majd ők maguk értékesítették volna a termékeket, hogy alkalmazhassák a különös szabályozást a héa bevallására és megfizetésére az említett belföldi termékértékesítések tekintetében. Ezen módosítások mellett, hogy csökkentik az adóalanyok adminisztratív terheit, hiszen több ügyletet lehet bejelenteni az egyablakos ügyintézés keretében, a héabeszedés is javul. A módosítás kiterjed továbbá arra is, ha egy adóalany elektronikus felület használata által harmadik területekről vagy harmadik országokból 150 eurót meg nem haladó valós értékű küldeményként importált termékek távértékesítését vagy termékek Közösségen belüli – a Közösségben nem letelepedett adóalany által nem adóalany részére történő – értékesítését segíti elő, akkor úgy tekintendő, mintha az értékesítést elősegítő adóalany kapta volna meg, majd ő maga értékesítette volna a szóban forgó termékeket. Ebből kifolyólag a termékértékesítés teljesítési helyének pontos meghatározása érdekében meg kell állapítani, hogy melyik értékesítéshez kell hozzárendelni a termék feladását vagy fuvarozását. Az elektronikus felület használata által termékek Közösségen belüli nem adóalanyok részére történő értékesítését elősegítő adóalany a jelenlegi szabályok alapján levonhatja a Közösségben nem letelepedett értékesítőknél fizetett héát, így fennáll annak a veszélye, hogy a héát az adóhatóság részére nem fogják megfizetni. Ennek elkerülése érdekében az értékesítő elektronikus felület használata által történő termékértékesítését mentesíteni kell a héa alól, és az értékesítő számára biztosítani kell a jogot arra, hogy levonhassa az értékesített termékek beszerzése vagy behozatala tekintetében általa megfizetett előzetesen felszámított héát. A módosítás rendelkezik a Közösségben nem letelepedett értékesítőkről, akik vagy amelyek a termékek értékesítésére elektronikus felületet használnak, több tagállamban is tarthatnak árukészletet, és a termékek Közösségen belüli távértékesítése mellett ezekből a készletekből is értékesíthetnek termékeket ugyanabban a tagállamban. A termékek Közösségen belüli távértékesítésére és a Közösség területén, de nem a fogyasztás szerinti tagállamban letelepedett adóalanyok által nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó különös szabályozás jelenleg nem terjed ki ezekre az értékesítésekre. Ez a rendelkezés két értékesítésre osztja fel a vállalkozások és fogyasztók közötti azon értékesítést (B2C értékesítés), amely során az értékesítő elektronikus felület használata által értékesít terméket a vevő részére: egyfelől az említett értékesítő és az elektronikus felület közötti értékesítésre (B2B értékesítés), továbbá az elektronikus felület és a vevő közötti értékesítésre (B2C értékesítés). A termékértékesítés teljesítési helyének pontos meghatározása érdekében ezért meg kell állapítani, hogy melyik értékesítéshez kell hozzárendelni a termék feladását vagy fuvarozását.³⁵

3.3. *A digitális szolgáltatások reklámadózással kapcsolatos nehézségei*

Az elmúlt években az adórendszer súlypontja egyre inkább a forgalmi-fogyasztási adókra helyeződött át, így reálissá vált az a törekvés, hogy a reklámozási tevékenységből közvetve vagy közvetlenül, jelentős bevételre szert tevő vállalkozások egy új, forgalmi-fogyasztási jellegű adó megfizetésével fokozottan kivegyék részüket a közteherviselésből. Erre azért

³⁵ Tanács 2017/2455 irányelve.

lenne szükség, mert az országok nagy részében nincs külön reklámadó, a reklámparban tevékenykedő vállalkozások reklámbevétele a társasági adóalap részeként adóköteles. Azokban az országokban, amelyekben a reklámadó valamilyen formában mégis jelen van, a legtöbb esetben a kültéri reklámokra vonatkozik, kivetése pedig az önkormányzat hatáskörébe tartozik, annak ellenére is, hogy egy forgalmi-fogyasztási jellegű adót irányoz elő.³⁶

A reklámokra, illetve a hirdetésekre kivetett adóknak jellemzően két típusa terjedt el a nemzetközi gyakorlatban. Az egyik, amely a hirdetési, illetve a reklámszolgáltatásokat terheli és alapja jellemzően a szolgáltatásért fizetett díj, ellenérték és reklámbevétel. A szolgáltatási díj adóalappal került bevezetésre a reklámadó például 5%-os³⁷ adómérték mellett Ausztriában, Romániában 1–3%-os³⁸ adómértékkel, Görögországban, ahol az adó mértéke a nettó ár 20–21,5%-a.³⁹ A másik megközelítés a hirdetési felületekre, illetve a reklámhordozókra kivetett adók típusa, melyek alapja jellemzően a hirdetési felület nagysága vagy a hirdetési eszközök tömege. Ilyen típusú adó bevezetését tervezi Dánia. Észtországban és Belgiumban a reklámfelületeken, reklámhordozókon elhelyezett reklámok után 0,4 euró/négyzetméter/nap⁴⁰, illetve 7 euró/négyzetméter/év⁴¹ adó megfizetése szükséges. Érdekesség, hogy Romániában a reklámfelületen közzétett reklámok után négyzetméterenként maximum 23–32 lej⁴² helyi adófizetési kötelezettség is keletkezik. A nemzetközi gyakorlatban az adók jellemzően központi adónemek, ettől eltérően Romániában és Észtországban helyi adóként kerültek az adónemek bevezetésre.

Az OECD tanulmánya⁴³ szerint a reklámadónak torzító hatása van a piacra, hiszen a reklámok megadóztatása csökkenti a piaci versenyt. Gazdasági szempontból a reklámdíjnak hasonló hatása van, mint annak az adónak, amely megemeli határkölttségét. A díj kivetése befolyásolja a hirdetési kiadásokat, ami visszahat a reklámra mint üzleti bevételre, illetve reklámra mint üzleti tevékenységre. A reklám árának emelkedése megváltoztatja az üzleti döntést, amely hatással lehet a végső árakra is. A reklámköltségek növelése szinte biztosan kevesebb reklámkiadást eredményez, ezáltal a reklámadó holtteher-veszteséget okoz a társadalom egésze számára az eladások csökkenése miatt. Ráadásul, a vállalkozási ráfordítások adója adócsökkenéshez vagy kettős adóztatáshoz vezet, ami a közgazdasági elmélet szerint a gazdasági tevékenységek megadóztatásának nem hatékony módja. A reklámköltségek emelése alkalmas arra, hogy megkülönböztesse a kisvállalkozásokat (vagy az esetleges belépőket) hiszen az egyes vállalkozások dönthetnek úgy, hogy teljesen abbahagyják a reklámozást. Megkülönbözteti azokat a cégeket, amelyek magas reklám-értékesítés arányú iparágakban működnek, hiszen nekik mesterségesen magasabb költségeket kell fizetniük befektetéseikért. A reklámköltségek növelése árt a reklámozásnak is mint üzleti tevékenységnek, ezzel szemben az alacsonyabb hirdetési kiadások csökkentett bevételeket és kevesebb munkahelyet jelentenek a reklámszakma cégeinek. Ha az adó beszedésének

³⁶ *Háttér tanulmány a reklámadó bevezetéséhez.* p. 2.

³⁷ U.o. p. 2.

³⁸ U.o. p. 2.

³⁹ U.o. p. 2.

⁴⁰ U.o. p. 3.

⁴¹ U.o. p. 3.

⁴² U.o. p. 3.

⁴³ *OECD Competition Assessment Reviews.* Greece, 2014. p. 216.

költségei a reklámügynökségekre hárulnak, mint ahogy Görögországban is, akkor az erre a tevékenységre fordított jelentős források magasabb működési költségekhez vezetnek, ami magasabb koncentrációhoz vezethet ezen a piacon. Ennek oka abban rejlik, hogy a kis reklámügynökségek nem tudnak profitot termelni, csak „túlélnek”. Ugyanakkor a hagyományos médiát egyre inkább kezdi felváltani az „új” média, a digitális reklámok, amelyekre egyelőre a reklámadó nem vonatkozik vagy a rendelkezései nem egyértelműek, így a megadóztatásuk sem egységesen történik. Ez pedig egyértelműen a piac torzításához vezet, hiszen van, aki egyáltalán nem fizeti meg az adót, van, aki jóval kevesebbet, mint ami a tevékenységéből indokolt lenne.⁴⁴

A reklámadó tulajdonképpen egy szektorális különadó, amely nem csak a gazdaság egy szegmensét, hanem a reklámozási tevékenységben résztvevők mindegyikét érinti. Ennek ellenére mégis nehézséget jelent, hogy a reklámadó hatálya alá tartozó tevékenységek ugyan meg vannak határozva, mégis több típusa terjedt el, hirdetési formák széles spektruma jelenik meg, amelyekhez különböző adómértékek is társultak. Ennek következménye lehet a jelenlegi gazdasági viszonyok is konzerválása is, amely szintén a high-tech óriásoknak kedvezne.

4. A digitális társaságok által tipikusan alkalmazott adótervezési technikák⁴⁵

Az adóelkerülés sajnos igen széles körben elterjedt, olyan struktúrákat és tranzakciókat foglalnak magukba, melyek csökkentik a fizetendő adók mértékét, holott a társadalom és a közjavak fenntartásához alapvető az adóbevétel. A vállalatok azonban kihasználják az adóbevételekből fenntartott lehetőségeket nyújtotta előnyöket, az adóelkerülés mind a jelenben, mind a jövőben megfosztja az államot a megfelelő szolgáltatásnyújtás lehetőségétől. Habár a cégek kihasználják a közösségi erőforrásokat, az adó elkerülésére is képesek nagy erőfeszítéseket tenni. Ennek eredményeként már a nemzetállami költségvetések szintjén is jól látható kiesést okoznak, ezzel a nemzetállami szuverenitást is gyengítik. Annak ellenére, hogy az adócsalás törvénybe ütköző tevékenységnek minősül, az adóelkerülést néhányan csupán cseles lépésként kezelik a vállalatok részéről. Hiába nem minősül közvetlen módon törvénszegésnek, gazdasági hatásai ugyanolyan károsak.⁴⁶

Annak megfelelően, hogy milyen szerepet töltenek be a digitális társaságok nemzetközi adóstruktúráiban az országok, alapvetően három kategóriába sorolhatók. Ahol a digitális társaságok vevői találhatóak, az a „forrás országának” nevezzük. A „közvetítő országok” azok az országok, amelynek adórendszerét a digitális szolgáltatásokat nyújtó cégcsoport adóoptimalizálás céljára felhasználja. Az „anyavállalat országa” az ország, ahol a digitális szolgáltatást nyújtó cégcsoport végső anyavállalata adóügyi illetőséggel rendelkezik. A BEPS projekt szerint mindhárom típusú ország lényeges szerepet tölt be a digitális cégcso-

⁴⁴ *OECD Competition Assessment Reviews*. Greece, 2014. p. 220.

⁴⁵ VARGA, 2020. p. 268.

⁴⁶ *Technológiai óriások: Apple, Microsoft, Amazon. Az ún. GAFÁ-cégekről általában és a techcégek adózásának problémája*. p. 43. http://alapjogokert.hu/wp-content/uploads/2020/03/tech_oriasok_adozasanak_prob_.pdf (2020.08.17.).

portok struktúráikban, de a végeredmény mégis az, hogy a digitális cégcsoport nem vagy minimális mértékben fizet világszinten nyereségadót a megtermelt profit után.

A forrás országához tipikusan az európai országok többsége, köztük Magyarország is tartozik. Három tipikus technika különíthető el abból a szempontból, hogy a digitális társaságok milyen módszerrel kerülnek el a forrás országában az adókötelezettséget. Egyrészt a digitális vállalkozás olyan nemzetközi adóstruktúrákat alakít ki, amelynek eredményeképpen elkerülük az adóköteles jelenlét keletkezését a forrás országában (telephely keletkezésének elkerülése). Másrészt, ha mégis keletkezik telephely a forrás országában, igyekeznek úgy csoportosítani a funkciókat, eszközöket, valamint a kockázatvállalást a cégcsoporton belül, hogy minimális adóalap legyen allokálható a forrás országában létesült telephelyhez (nyereségallokáció minimalizálása). Harmadrészt, ha a forrás országában keletkezik adóztatható adóalap, akkor az elismert költségek maximális kihasználásával igyekeznek csökkenteni az adóalapot (költségek maximalizálása). Habár, ezeket az adóelkerülési technikákat nem csak a digitális társaságok alkalmazzák, a digitális társaságok helyzetét jelentősen megkönnyíti, hogy a digitális gazdaságban egyszerűen kiküszöbölhető a vállalkozás állandó fizikai jelenléte a forrás országában.

5. A digitális szolgáltatások adóztatása Magyarországon az Európai Unió Bírósága ítélezési gyakorlatának vonatkozásában

A digitális szolgáltatások adóztatásával kapcsolatos nehézségeket Magyarországon az Európai Unió Bírósága által meghozott ítéletek sokszínűsége is mutatja. Az azonban egyértelműen megállapítható, hogy a problémák gyökere országunkban is abból ered, hogy az egyes vállalkozások a lehető legkedvezőbb módon kívánják adófizetési kötelezettségeiket teljesíteni. A lent részletezett ítéletek rendkívül fontosak a magyarországi digitális szolgáltatások adóztatása kapcsán, hiszen képet kaphatunk az egyes vállalatok tevékenységén keresztül, mi az Európai Unió Bíróságának értelmezése egy-egy fogalom meghatározása kapcsán, melyek azok a területek, amelyek nehézséget jelentenek az adóteher megállapítása során, illetve mik azok a gyakorlatok, amelyet sérelmesnek ítélt Magyarországon. Tekintettel arra, hogy a Bíróság előtt több, hasonló ügy is folyamatban van, ezen ítéletekre, valamint a hasonló tevékenységet folytató vállalatokra is kihatással lesznek.

5.1. Google Ireland-ítélet

Magyarországon 2014. augusztus 15-én lépett hatályba a 2014. évi XXII. törvény a reklámadóról (továbbiakban: reklámadó törvény), amely számos, a nemzetközi szabályozástól eltérő elemet tartalmaz. Ilyen többek között az, hogy az adóalanyok köre nem szűkül le a médiaszolgáltatókra, médiatulajdonosokra vagy, hogy nemcsak a reklám megjelenéssel összefüggő bevételeket, hanem a saját célú reklámok költségeit, illetve a hirdetések megrendelését is megadóztatja. A reklámadó-köteles hirdetési formák széles spektruma mind az analóg, mind a digitális hirdetési piacot magába foglalja. A reklámadó bevezetésével adóköteles tevékenység lett a törvényben meghatározott formában és módon Magyarországon megjelenő vagy túlnyomó részt magyar nyelvű reklámok közzététele és annak meg-

rendelése. A törvény két adóalanyi kört, a reklám közzevetőjét és a reklám közzétételének megrendelőjét nevesíti. A reklámközzevető adóalanyiságára és adófizetési kötelezettségére a megrendelő nincs hatással, míg a megrendelő adófizetési kötelezettsége függ a reklámközzevető magatartásáról.⁴⁷ A reklám közzétételéből Magyarországon elért évi nettó árbevétel után egy progresszív adótábla (0% és 50% közötti hat adókulcs) szerint kellett adózniuk. Ezen adókulcsok helyébe később két adókulcs lépett, azaz egy 0%-os adókulcs az adóalap 100 millió HUF (hozzávetőleg 312 000 euró) alatti részére vonatkozóan, és egy 5,3%-os adókulcs az ezt meghaladó részre vonatkozóan. Az árbevétel képezheti progresszív adóz-tatás alapját, hiszen az árbevétel összege semleges megkülönböztető ismérvek minősül, illetve az adóalanyos teherviselési képességét illetően releváns mutatónak tekinthető. A reklámtevékenységet végző vállalkozások esetében a jövedelemadó progresszív szerkezet adó, amelynek alapja az árbevétel. Világszerte is az árbevételen alapuló jövedelemadó az elterjedtebb, ez a Bizottság által javasolt digitális szolgáltatási adó is tanúsítja.⁴⁸

A törvény megalkotásával a jogalkotó a reklámfelületek tulajdonosainak, az egyes médiumoknak a megadóztatását tűzte ki célul. Ugyanakkor az önkéntes jogkövetés érdekében a jogalkotó a reklám közzevetőkre nyilatkozattételi kötelezettséget rótt, ennek elmulasztásához pedig jogkövetkezmenyt is fűzött. Ezzel kapcsolatban született meg az Európai Unió Bírósága (C-482/18)⁴⁹ Google Ireland ítélete 2020. március 3-án. Ebben az ügyben a Google Ireland társaság, amely a reklámadó hatálya alá tartozó tevékenységet folytat, elmulasztotta az ezen adóval összefüggő bejelentkezési kötelezettségének teljesítését. Erre tekintettel első alkalommal tízmillió forint összegű mulasztási bírság, majd néhány napon belül további mulasztási bírságok kerültek kiszabásra, amely együttes összege elérte az 1 milliárd forintot. Ez az összeg a bejelentkezési kötelezettség teljesítésének elmulasztása esetére a magyar szabályozásban előírt mulasztási bírságok maximális összegének felelt meg. A Google Ireland vitatta a külföldi illetőségű reklámszolgáltatókkal szemben fennálló bejelentkezési kötelezettségnek, másrészt pedig az ilyen bejelentkezés elmulasztásához kapcsolódó szankciórendszernek az uniós joggal való összeegyeztethetőségét.

A Bíróság rámutatott arra, hogy a bejelentkezési kötelezettség nem köti feltételekhez a reklámok közzétételére irányuló tevékenység Magyarország területén való folytatását, és az fennáll függetlenül attól, hogy mindezen, a magyar reklámtörvény hatálya alá tartozó szolgáltatók letelepedési helye hol található. Ezen adminisztratív követelmény önmagában nem képezi a szolgáltatásnyújtás szabadságának akadályát. Ez azzal magyarázható, hogy minden szolgáltató mentesül a bejelentkezési kötelezettség alól, amennyiben bármely más Magyarországon kivetett közvetlen vagy közvetett adónem hatálya alá tartozó adózóként már bejelentkezett vagy nyilvántartásba vételre került az adóhatóságnál.

A Bíróság nagytanácsa kimondta tehát, hogy egy olyan tagállami szabályozás, amely a valamely másik tagállamban letelepedett reklámszolgáltatókat a reklámadó-kötelezettségük tekintetében bejelentkezési kötelezettség alá veti, nem ellentétes a szolgáltatásnyújtásnak az

⁴⁷ *A reklámadó hatása az online tartalomszolgáltatásra.*

⁴⁸ *Az Európai Unió Bírósága 132/20. sz. sajtóközlemény.* <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-10/cp200132hu.pdf> (2020.11.20.).

⁴⁹ *Az Európai Unió Bírósága 21/20. sz. sajtóközlemény.* <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-03/cp200021hu.pdf> (2020.08.17.).

EUMSZ⁵⁰ 56. cikkben biztosított szabadságával. Ezzel szemben a Bíróság megállapította, hogy a fenti elvvel ellentétes e szabályozás azon része, amely azt írja elő, hogy a Magyarországtól eltérő másik tagállamban letelepedett olyan szolgáltatásnyújtókkal szemben, amelyek nem tettek eleget a bejelentkezési kötelezettségüknek, néhány nap alatt egymást követően több mulasztási bírság kerül kiszabásra, amelyek halmozott összege elérheti a több millió eurót, anélkül, hogy az illetékes hatóság az e bírságok halmozott összegét végleges jelleggel megállapítható határozat elfogadását megelőzően biztosítaná-e a szolgáltatók számára a kötelezettségeik teljesítéséhez szükséges időt, hogy lehetőséget adna számukra az észrevételeik megtételére, illetve, hogy e hatóság maga vizsgálatot folytatna le a jogsértés súlyossága tekintetében. A Bíróság e tekintetben hangsúlyozza, hogy annak a mulasztási bírságnak az összege lényegesen alacsonyabb, amelyet a Magyarországon letelepedett szolgáltatásnyújtóval szemben szabnak ki arra tekintettel, hogy az a nemzeti adózási szabályozás általános rendelkezéseinek a megsértésével nem tett eleget egy hasonló bejelentkezési vagy nyilvántartásba vételi kötelezettségnek. Sőt, az ilyen kötelezettség folyamatos be nem tartása esetén nem ugyanilyen mértékben és nem is szükségszerűen ilyen rövid határidőkön belül növekszik.

A szankciókkal kapcsolatban a Bíróság emlékeztetett arra, hogy az adóztatással kapcsolatos szankciók rendszere uniós szintű harmonizáció hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik, az ilyen rendszerek nem járhatnak az EUMSZ.-ben előírt szabadságok veszélyeztetésével. A Bíróság megállapította, hogy a szóban forgó szankciórendszer formális szempontból megkülönböztetés nélkül alkalmazandó minden olyan adóalanyra, amely nem teljesíti a bejelentkezési kötelezettségét, függetlenül attól, hogy melyik tagállamban telepedett le. Ugyanakkor valójában csak a Magyarországon adóilletőséggel nem rendelkező adóalanyokat fenyegeti annak veszélye, hogy velük szemben e szankció kiszabására kerül a sor. Az nem vitás, hogy a Magyarországon letelepedett reklámszolgáltatók szankcionálhatók a nemzeti adójogi szabályozás általános rendelkezései alapján velük szemben előírt hasonló bejelentkezési és nyilvántartásba vételi kötelezettségek teljesítésének elmulasztása miatt. A reklámadóhoz kapcsolódó szankciórendszer olyan mulasztása bírságok kiszabását teszi lehetővé, amelyek összege jelentősen magasabb, mint azon rendszer keretében kiszabott mulasztási bírságok, amelyeket valamely Magyarországon letelepedett reklámszolgáltató által a nyilvántartásba vételi kötelezettségének megsértése esetére írnak elő. Másfelől sem ez utóbbi rendszerben kiszabott összegek, sem e rendszerhez kapcsolódó határidők nem olyan szigorúak, mint amelyeket a reklámadóról szóló törvény által előírt szankciók keretében alkalmaznak. A Bíróság megállapította, hogy ez a bánásmódbeli különbség, amelyet aránytalannak és következképpen nem igazoltnak ítélt, a szolgáltatásnyújtás szabadságának az EUMSZ. 56. cikk által tiltott korlátozásának minősül, a magyar reklámadóhoz kapcsolódó szankciórendszer összegegyeztetetlen az uniós joggal. Ezzel szemben nem ellentétes az uniós joggal a bejelentési kötelezettség, amelynek hatálya alá a külföldi illetőségű reklámszolgáltatók ezen adóval összefüggésben tartoznak.⁵¹

A magyar reklámadó törvény sajátossága azonban az, hogy nemcsak az elsődlegesen megadóztatni kívánt médiumokat kötelezi adófizetésre, hanem velük párhuzamosan

⁵⁰ Az Európai Unió működéséről szóló szerződés.

⁵¹ *Az Európai Unió Bírósága 21/20. sz. sajtóközlemény.* <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-03/cp200021hu.pdf> (2020.08.17.).

a hirdetések megrendelőit is. A megrendelők az adófizetési kötelezettségüket csak akkor tudták elkerülni, ha a reklámközvetítők megkapták azt a nyilatkozatot, amelyben azok elismerik az adókötelezettségüket. Ennek ellenére a magyar rendszer a külföldi vállalkozások adófizetési kötelezettségét nem képes egységesen rendezni, hiszen a külföldi szolgáltatók esetében fordul elő általánosságban a nyilatkozattétel elmaradása, így a külföldi vállalkozások reklámbevétele marad adózatlanul. Ennek megfelelően a reklámadó bevezetését követően adóköteles lett a médiaszolgáltatásban Magyarországon letelepedettnek minősülő médiatartalom-szolgáltató által, vagy Magyarországon le nem telepedett, de napi műsorrendjének legalább felében magyar nyelvű médiatartalmat Magyarország területén elérhetővé tevő médiaszolgáltató által, a Magyarországon kiadott vagy Magyarországon terjesztett, túlnyomórészt magyar nyelvű sajtótermékben, a sajtótermék kiadója által, a szabadtéri reklámhordozón a szabadtéri reklámhordozót reklám céljára hasznosító személy, szervezet által, bármely járművön, nyomtatott anyagon, ingatlanon az adott dolgot reklám-céljára hasznosító személy, szervezet által, az interneten túlnyomórészt magyar nyelven vagy túlnyomórészt magyar nyelvű internetesoldalon reklám közzevője által közzétett reklám. Ehhez azonban szükséges meghatározni, hogy kit kell a reklám közzevőjének tekinteni, ezt a törvény meg is teszi. Reklám közzevője az, aki a „médiaszolgáltatásban Magyarországon letelepedettnek minősülő médiatartalom-szolgáltató, napi műsoridejének legalább felében magyar nyelvű médiatartalmat Magyarország területén elérhetővé tevő, nem Magyarországon letelepedett médiaszolgáltató, Magyarországon kiadott vagy Magyarországon terjesztett, túlnyomórészt magyar nyelvű sajtótermékben közzétett reklám esetén a sajtótermék kiadója, a szabadtéri reklámhordozót reklám céljára hasznosító személy, szervezet, a nyomtatott anyagot reklám céljára hasznosító személy, szervezet, az interneten túlnyomórészt magyar nyelven reklámot közzevő, az interneten túlnyomórészt magyar nyelvű internetes oldalon reklámot közzevő.”⁵² A szabályozás arra az esetre is választ ad, hogy a magyar piacot megcélzó hazai hirdető a belföldi fogyasztókat is részben a nemzetközi hirdetési csatornákon keresztül éri el, valamint arra, hogy a reklámkiadások egy része a külföldön működő tartalomszolgáltatókhoz kerül. Ezekben az esetekben a gazdasági értelemben vett hozzáadott értéket a felhasználók által önkéntesen szolgáltatott és a high-tech óriások által feldolgozott adatok tömege jelenti.⁵³

A 2000-es évek közepétől kezdődően a digitális szolgáltatások területén dinamikus átrendeződés történt, az írott sajtó egyre inkább elveszítette piaci pozícióját. Ezzel szemben az internetes hirdetések aránya rohamosan nőni kezdett. Az interneten megjelenő reklámok esetében a törvény csak a reklám közzevőjét nevesíti adóalanyként. Ez azért is nehézséget okoz, mert nincs definíció vagy iránymutatás, hogy az interneten közzétett reklámok esetében a reklámok közzevője alatt kit kellene érteni. A reklámadó bevezetését előkészítő háttér tanulmányban lefektetett zsinórmérték szerint az interneten megjelenő reklámok esetén azt a személyt vagy szervezetet kell a reklám közzevőjének tekinteni, akinek végső ráhatása van a reklám megjelenítésére, akinek szerkesztői felelőssége mellett valósul meg a reklám közzététele, azaz akinek a döntési jogkörébe tartozik, hogy az adott hirdetési felületen milyen reklámok jelenjenek meg. Végső soron azonban a weblap üze-

⁵² *A reklámadó hatása az online tartalomszolgáltatásra.*

⁵³ PAJOR, 2019. p. 174.

meltetője az, aki létrehozza a hirdetési zónát, illetve ráhatása van közvetlen vagy közvetett módon, hogy ebben a zónában milyen hirdetések jelenhetnek meg.⁵⁴

További nehézséget jelent, hogy a törvény az online és az offline médiumokra is ugyanazt a szabályozást vezette be, amellyel tulajdonképpen figyelmen kívül hagyták az online világ dinamikus fejlődését, a tartalomelőállítás sajátosságait, illetve a piaci szereplők és a technológiai megoldások komplexitását és nagyszámú variánsát.⁵⁵ Nehézséget jelenthetnek továbbá a nyelvi korlátok is, hiszen a Magyarországon nem letelepedett külföldi vállalkozások sokszor nincsenek tisztában a reklámadó szabályozás egészével. Problémát jelent még az előbb részletezettekén kívül a törvény területi hatálya. A reklámadó törvény betarthatóságát a médiapiaci szereplők, illetve a nagy multinacionális hirdetőök vonatkozásában is megkérdőjelezték az online hirdetések tekintetében.

5.2. KrakVet-ítélet

A digitális szolgáltatások, a korábban leírtak szerint, határon átnyúlók. Emiatt nehéz annak a megállapítása, hogy mikor nyújtják az egyes szolgáltatásokat a végfelhasználónak és a szolgáltatással kapcsolatban ki felel a héa megfizetéséért. Ahhoz, hogy ezen kérdésekre a megfelelő válaszokat kapjuk, a 2007. évi CXXVII. törvény (áfatörvény) néhány rendelkezését kell segítségül hívni. Ha a digitális szolgáltatás igénybevevője adóalany, akkor a szolgáltatás teljesítési helyét az áfatörvény alapján az igénybevevő gazdasági célú letelepedése határozza meg. A nem adóalanyok közötti szolgáltatásnyújtásnál az adófizetés nem telepíthető a nem adóalanyokhoz. Ebben az esetben az okozza a problémát, hogy 2015. január 1-től a célország elvének alkalmazása érvényesül. Ennek ellenére mégis a héa megfizetésére a szolgáltatás nyújtója lesz köteles. A 2008/8/EK irányelv alapján az új szabályok szerint, függetlenül a szolgáltatást nyújtó letelepedésétől, a nem adóalanyok részére nyújtott távközlési-, rádió- és televízióműsor- valamint elektronikus úton nyújtott szolgáltatások esetében a teljesítés helye ott van, ahol az igénybevevő letelepedett, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van. Ezek a szolgáltatások esetében a teljesítés helye az igénybevevő letelepedése szerint alakul, tehát a tényleges fogyasztás helyéhez kötődik. Azonban ez sem állapítható meg mindig egyértelműen, ezért a 282/2011/EU végrehajtási rendelet és az azt módosító 1042/2013/EU végrehajtási rendelet az igénybevevő illetőségére különböző vélelmeket állít fel.⁵⁶

Az Európai Unió Bíróságának 2020. június 18-án hozott (C-276/18.) KrakVet ítélete néhány szempontból különbözik a fentebb részletezett ítélettől. Ebben a Bíróság tisztázta a lengyel jog hatálya alá tartozó KrakVet Marek Batko sp.k. esetén a hozzáadottérték-adó megfizetésének feltételeit abban az esetben, ha a termékek a társaság internetes oldalán keresztül Magyarországon lakóhellyel rendelkező vevők részére történt az értékesítés. A nehézséget tehát itt is az adóköteles tevékenység helyének meghatározása adja, hiszen ez hatáskör-összeütközéshez is vezethet. Jelen esetben az ügy eldöntését megnehezíti még az adóköteles tevékenység meghatározása mellett a kettős adóztatás is, hiszen előfordulhat,

⁵⁴ A reklámadó hatása az online tartalomszolgáltatásra.

⁵⁵ A reklámadó hatása az online tartalomszolgáltatásra.

⁵⁶ HULMANNÉ SIMON, p. 2015.

hogy a tagállamok eltérően alkalmazzák az adóztatandó ügylet helyére vonatkozó szabályokat. További nehézséget jelent az is, hogy jelen esetben a termékértékesítés fuvarozással történt, hiszen a cég webshopot is üzemeltetett. Az ítélet tehát azoknak is kiemelkedő jelentőséggel bír, akik webshopokon keresztül folytatnak kiskereskedelmi tevékenységet, hiszen az Unió Bírósága először fejtette ki a távolsági értékesítésre vonatkozó álláspontját.

A KrakVet a tevékenységét megelőzően egy feltételes adómegállapítási kérelemmel fordult a lengyel hatóságokhoz, akik megerősítették, hogy az értékesítése után Lengyelországban kell az áfát megfizetni. Magyarország területén sem irodával, sem raktárral nem rendelkezik, valamint héa-telephelye sincs, ezt a magyar adóhatóság sem vitatta. Az elsőfokú adóhatóság szerint a KrakVet olyan távolsági értékesítést folytat, amelynek áfa szempontjából a teljesítési helye Magyarországon van. Ennek értelmében az adóhatóság adókijátszással vádolta meg a céget, adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, amely után bírságot is kiszabott, késedelmi pótlékot számított fel, valamint a magyar adóhatóságnál való bejelentési kötelezettségének elmulasztása miatt mulasztási bírságot szabott ki.

A héa irányelv 32. cikke alapján, „ha a terméket akár az eladó, akár a megrendelő, akár harmadik személy adja fel, illetve fuvarozza el, a teljesítés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a megrendelő részére történő feladás vagy fuvarozás megkezdésének időpontjában található.”⁵⁷ A 33. cikk (1) bekezdése ettől eltérően fogalmaz: „az eladó által vagy megbízásából feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése esetén, amennyiben azokat a feladás vagy fuvarozás rendeltetési helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamból adták fel vagy fuvarozták el, teljesítési helynek azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek a megrendelő részére történő feladás vagy fuvarozás befejeztével találhatóak, feltéve, hogy a következő feltételek teljesülnek:

- a termékértékesítést adóalany részére vagy nem adóalany jogi személy részére teljesítik, akinek Közösségen belüli beszerzései nem tartoznak a héa hatálya alá, vagy bármely más nem adóalany személy részére;
- az értékesített termék nem új közlekedési eszköz és azt nem a próbaüzemmel vagy anélkül történő összeszerelés vagy üzembe helyezés után értékesítette az eladó vagy az ő képviselőjében eljáró személy.”⁵⁸

A 2021. január 1-jén hatályba lépő módosítás szerinti értelmezésnek időbeli korlátai vannak, így az értékesítő közvetett részvételére vonatkozó szempontot nem kell figyelembe venni azon feltételek meghatározásánál, amikor a terméket úgy kell tekinteni, hogy azt az eladó által vagy megbízásából adták fel vagy fuvarozták el. Következésképpen tehát az irányelv 32. cikkének megfelelően abban az esetben, ha a terméket akár az eladó, akár a megrendelő, akár a harmadik személy adja fel, illetve fuvarozza el, a teljesítés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termék a megrendelő részére történő feladás és vagy fuvarozás megkezdésének időpontjában található. Ettől eltérően az irányelv 33. cikke előírja, hogy az eladó által vagy megbízásából feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése esetén, amennyiben azokat a feladás vagy fuvarozás rendeltetési helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamból adták fel vagy fuvarozták el, teljesítési helynek azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek a megrendelő részére történő feladás vagy fuvarozás befejeztével találhatóak,

⁵⁷ Tanács 2006/112/EK irányelve 32. cikk.

⁵⁸ Tanács 2006/112/EK irányelve 33. cikk (1) bekezdés.

feltéve, hogy ezen rendelkezésben felsorolt feltételek teljesülnek. Ennek értelmében tehát az irányelv termékértékesítések teljesítési helyére vonatkozó rendelkezéseinek a logikájával összhangban az adóztatásnak lehetőség szerint azon a helyen kell történnie, ahol a termékeket felhasználják. Az eladó pedig akkor tartozik a 33. cikk hatálya alá, ha szerepe döntő jelentőségű a termékek feladásához vagy elfuvarozásához kapcsolódó alapvető lépések kezdeményezése és megszervezése szempontjából.

Az Unió Bírósága szerint amennyiben az egyik tagállamban letelepedett eladó által a másik tagállamban lakóhellyel rendelkező vevők részére értékesített termékek ez utóbbiak részére történő elszállítását az eladó által ajánlott társaság végzi, amely társasággal ugyanakkor a vevők szabadon köthetnek szerződést e szállításra, e termékeket úgy kell tekinteni, mint amelyeket az „eladó által vagy megbízásából” adtak fel vagy fuvaroztak el, amennyiben az említett eladó szerepe meghatározó az említett termékek feladásához vagy elfuvarozásához kapcsolódó alapvető lépések kezdeményezése, valamint szervezése tekintetében. A Bíróság megállapította továbbá, hogy nem kell joggal való visszaélésnek minősíteni azon ügyleteket, amelyek révén az eladó által értékesített termékeket az általa ajánlott társaság szállítja el a vevők részére, miközben az említett eladó és a társaság között kapcsolat áll fenn abban az értelemben, hogy az említett társaság e szállításon túlmenően ellátja ugyanezen eladó egyes logisztikai szükségleteit, illetve e vevők ugyanakkor továbbra is szabadon vehetnek igénybe más társaságot, vagy személyesen szállíthatják el a termékeket. Ennek magyarázata, hogy ezek a körülmények nem alkalmasak arra, hogy befolyásolják azt a megállapítást, amely szerint az eladó és az általa ajánlott fuvarozó cég független vállalkozások, amelyek a saját javukra valós gazdasági tevékenységet végeznek.

A fenti fogalmak tisztázása az adókijátszás elkerülése miatt is nagyon fontos. Az adóelkerülés, adócsalás, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzések, amelyeket a 2006/112/EK irányelve is elismer és támogat. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a héarendszerben a visszaélésszerű magatartás megállapításához két feltétel teljesülése szükséges. Egyrészt, hogy az említett irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes e rendelkezések célkitűzéseivel, másrészt pedig az, hogy az objektív körülmények összességéből kitűnjön, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja ezen adóelőny megszerzése.

6. Megoldási lehetőségek a digitális szolgáltatások adóztatására

Abban a tekintetben nemzetközi konszenzus van, hogy a digitális gazdaságban érvényesülő adóelkerülés csak világszintű összefogás keretében állítható meg. Azonban nincsen egységes álláspont arról, ezt hogyan lehetne megvalósítani. Az EU úttörő szerepet vállal abban, hogy megoldást találjon a digitális gazdaság okozta kihívásokra, különösen azért, hogy elejét vegye az egyes tagállamok által kezdeményezett egyedi intézkedéseknek, ezek ugyanis jelentős piactorzító hatást idézhetnek elő az EU digitális piacon.⁵⁹ Az adóalap erózió és a profit átcsoportosítása ugyan nem csak a digitális szektort érinti, azonban ennek hatékony kezelése a digitális gazdaság sajátosságai miatt új megközelítést igényelhet. A tisztességes

⁵⁹ VARGA, 2019. p. 108.

gazdasági verseny fenntartása miatt az OECD és az Európai Bizottság is fogalmazott meg javaslatokat a digitális szektor megadóztatása vonatkozásában.

6.1. OECD javaslatai és BEPS Akciótervek

Az OECD meghatározó szerepet tölt be a nemzetközi adópolitikában, annak ellenére is, hogy a szervezetnek nincs kötelező erejű jogi aktusa. Kihat az államok belső jogának formálására, az egyes államok közötti adóegyezmények alakítására, illetve az adóhatóságok közötti fokozottabb együttműködésre. Nemcsak az OECD tagállamokkal képes egyeztetni, ezáltal az Európai Unió adópolitikát is befolyásoló szervezetnek tekinthetjük.⁶⁰ Az OECD digitális témakörben első jelentős intézkedését 2013. szeptember 5-én hozta meg Szentpéterváron. Ennek keretében a G20⁶¹-szal együtt elfogadta az ún. BEPS Akciótervet. A BEPS projekt keretében olyan kezdeményezések megvalósításában vállal szerepet, amely a nemzetközi szintű adóelkerülés megakadályozását tűzte ki célul. Olyan szabályok megalkotását fogalmazták meg, 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. Ennek fontosságát jelzi az is, hogy az OECD ezt jelölte meg 1. Akciótervének. Rögzíti, hogy a gazdaság többi területéről a digitális gazdaságot nem lehet leválasztani, hiszen egyre inkább a digitális gazdaság válik a gazdasággá. A digitális gazdaság kihívásait ezért az Akcióterv keretein belül kell kezelni, így különösen a telephely szabályok, a transzferár-szabályok és az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok módosításával és összehangolásával. Kifejti továbbá, hogy a jelenlegi nemzetközi adózási szabályok nem hatékonyak a digitális gazdaság korában, a korábbi forrás és illetőség szabályrendszer egyensúlya megbomlott, ezáltal a szabályok frissítésére van szükség. Eszerint a társaságoknak abban az országban kell a nyereségük után adózniuk, ahol a gazdasági tevékenységüket végzik és ahol az érték teremődik.⁶²

Az OECD lehetséges megoldásokat vázolt fel, amelyek alapján a nemzetközi adójog választ tud adni a digitális gazdaság által támasztott kihívásokra.⁶³ A telephely-szabályok kapcsán a BEPS négy módosítást javasol. Egyrészt, bővíti a függő ügynök fogalmát, ezáltal telephely keletkezik a piac államában, ha az ügynök nem saját nevében szerződik a megbízó javára, de kiemelkedő szerepet játszik a megbízó és a vevők közötti szerződések létrehozásában, és a megbízó változtatás nélkül, rutinszerűen köti meg a vevőkkel a létrejövő szerződéseket. Másrészt, bővíti a független ügynök fogalmát is, ennek értelmében, ha egy független ügynök 90%-ban vagy azt meghaladóan jár el a megbízó érdekében, akkor függő ügynöknek minősül, ami pedig telephelyet eredményez. Harmadrészt, a kiegészítő, valamint az előkészítő jellegű tevékenység is telephelyet eredményez, ha az érintett vállalkozás tekintetében főtevékenységnek minősül. Negyedszer, előírja a „feldarabolás tilalmát”, eszerint nem kerülhető el a telephely azáltal, hogy összetett tevékenységet sok

⁶⁰ PAJOR, 2019.p. 185.

⁶¹ A G20 a világ 19 legnagyobb gazdaságát és az Európai Uniót tömörítő szervezet.

⁶² PAJOR, 2019. p. 174.

⁶³ PAJOR, 2019. p. 175.

kisebbséget, előkészítő jellegű tevékenységre darabolják.⁶⁴ A transzferár-szabályokban a javaslatok leginkább arra irányulnak, hogy elejét vegyék a szellemi javak és az azokhoz kapcsolódó jogok átruházása révén alkalmazott aránytalan mértékű nyereségallokációnak. A korábbi szabályok szerint a szellemi tulajdonhoz kapcsolódó nyereség nagymértékben attól függ, ki a szellemi javak jogi tulajdonosa. Eszerint a jogi tulajdon szerepe nem elsődleges, a tevékenység során ellátott funkciókat kell nagyobb mértékben figyelembe venni. Az ellenőrzött külföldi társaságokkal kapcsolatban a BEPS azt javasolja, hogy a digitális szolgáltatásokhoz kapcsolódó jövedelmek is kerüljenek a szabályozás hatálya alá. Az ezekre vonatkozó szabályok ugyan országoként eltérőek, mégis az alacsony adóterhelésű országokba juttatott, fel nem osztott nyereség büntető jellegű forrásadóztatását jelentik. A javaslat szerint ezt kellene kiterjeszteni a jogdíjból, digitális javak és szolgáltatások értékesítéséből származó jövedelmekre. Az Akcióterv ugyan néhány problémára megoldást kínál, azonban a nemzetközi vállalkozások könnyen módosíthatják szabályozásaikat úgy, hogy ne essenek többé a szigorító szabályozás hatálya alá. Ahhoz, hogy az Akcióterv valóban hatékony lehessen, szükséges az adóhatóságok közötti együttműködés és az átláthatóság, valamint a javaslatok folyamatos felülvizsgálata. Ezzel kapcsolatban az OECD 2015. október 5-én tette közzé „Action 1 – Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy” nevű végső jelentését, amely konkrét előrelépést nem hozott. Ennek felülvizsgálata is megtörtént 2018-ban, eredményt 2020-ra irányozták elő.⁶⁵

Az OECD 2020. januári ülésén ismertette új tervezetét, amely két pilléren épül. Az első pillér az adóztatási jogok felosztását változtatná meg, részben a piac országához rendelve a profitokat, eszerint az adóztatás jogát három szempont szerint osztanák fel. Ezek a szempontok a tevékenység tényleges végzésének a helye, a marketing és technikai működtetés operatív lebonyolításának helye, valamint az a hely, ahol a fogyasztók ténylegesen találhatóak. Ez az első pillér első szakasza. A második szakasz célja, hogy az úgynevezett alaptervékenységekért fix díjazást biztosítson a forrásállamoknak, vagyis azoknak az államoknak, amelyekben állandó telephely vagy leányvállalat értelmében fizikai jelenlét működik. A fő hangsúly ebben az összefüggésben a marketing és az értékesítési tevékenységeken van. Ha a forrásállományban lévő fióktelepek az alaptervékenységeken túl funkciókat látnak el és kockázatot viselnek, akkor a harmadik szakasz lehetővé teszi a forrásállamok számára további adózási jogok igénylését. Ebben az összefüggésben az „egységes megközelítés” célja jogilag kötelező és hatékony vitamegelőzési és rendezési mechanizmusok biztosítása.⁶⁶ A második pillér egy globális minimumadó bevezetését javasolja, amely számos adót foglal magába. Ennek oka, hogy az adóra vonatkozó definíció a jelenlegi tervezetben minden társasági nyereségen alapuló vagy gazdaságilag hasonlóan működő adót lefed. Az „income inclusion rule” szerint, ha a leányvállalattól beszedett adó nem éri el a meghatározott minimum szintet, úgy a különbözetet az anyavállalat országa lesz jogosult beszedni az anyavállalattól. Amennyiben ezen lehetőséggel az anyavállalat országa mégsem él, úgy a többi leányvállalat országa szedheti be az adót az ún. „undertaxed payment rule” értelmében. A cél tehát az, hogy a minimumadót valahol

⁶⁴ VARGA, 2020. p. 271.

⁶⁵ PAJOR, 2019. p. 175.

⁶⁶ *Pillar One. Reallocation of taxing rights.* <https://english.bdi.eu/article/news/pillar-one-reallocation-of-taxing-rights-unified-approach/> (2020.11.03.).

megfizessék. Ezzel próbálnák meg elérni azt, hogy ne lehessen kijátszani az adózást úgy, hogy a tevékenység egy részét alacsony adókulcsú államba helyezik. A javaslat előreláthatólag olyan vállalatcsoportokra fog vonatkozni, amelyek globális árbevétele a 750 millió eurót meghaladja. A minimumadó várható értéke 12,5%-ra lesz majd tehető. A tervezet véleményezési határideje 2020. december 14., a tagállamoknak 2021 közepére kellene konszenzusra jutniuk ezzel kapcsolatban.⁶⁷ Az OECD globális sztenderdjének jóváhagyása esetén a globális sztenderd átvenné a közösségi szabályozás helyét.⁶⁸

Az OECD egy jelentést készített, amelyben azt fejtegeti, a már meghozott intézkedések közül melyik lehet a legcélravezetőbb. A jelentés megjegyzi, hogy néhány ország úgy véli, a korábban elfogadott BEPS-intézkedések elegendőek a digitalizáció kihívásainak kezeléséhez. Az első tehát az az eset, amikor a tagállamok szerint a BEPS-intézkedésekkel sikerült a nehézségeket megoldani. Ennek a megközelítésnek a megválasztása azonban politikai szempontból kihívást jelent, mivel ehhez szükség van az egyes államok által már meghozott koordinálatlan egyoldalú intézkedések kezelésére. Noha mind az OECD-jelentés, mind az Európai Bizottság dokumentumai elismerik, hogy a célzott intézkedések kihívásokat vetnek fel, az ilyen intézkedések kialakításáról szóló világos és széles körű megállapodás legalább bizonyos mértékű egységességet biztosíthat. Ennek értelmében tehát ez a második lehetséges megoldás. A harmadik az olyan digitális tevékenységekre való összpontosítás, amelyek értéket teremtenek. Ennek az az előnye, hogy potenciálisan objektív kritériumokat nyújthat, az viszont nehézséget jelent, hogyan lehetne az értékben megállapodni. Az értékteremtés nemcsak az adott üzleti és szolgáltatási típustól, vagy a szállított árutól, hanem egy adott vállalkozás szerkezetétől is függ. Ez pedig a meglévő kettős adóztatási egyezmények módosítását is megköveteli. A negyedik lehetőség szerint az értékteremtésre összpontosítva kellene megváltoztatni a forrás és az illetőség adóztatása közötti egyensúlyt. Ez a megközelítés szélesebb körű, mivel inkább arra a tényre összpontosít, hogy a forrás államban olyan jelentős bevételeket generálnak, amelyeket jelenleg nem lehet adóztatni. Ezt a lehetőséget lehet, egyszerűbb alkalmazni, de éppen emiatt önkényesség is válhat. Ez is a már meglévő kettős adóztatás egyezmények módosítását követeli meg.⁶⁹

6.2. Európai Bizottság javaslatai

Az Európai Bizottság a legjobb adózási módszer megtalálása céljából egy 5 részből álló kérdőívet tett közzé a weblapján, amelynek kitöltési határidejét 2018. január 5-re tette. Ennek kiértékelését 2018. májusában tette meg a Bizottság. A 2018. márciusi közleményéhez két irányelv tervezet is kapcsolódott, amelyek segítségével képzeletben el lehet képzelni a megoldást. A két tervezet egy hosszútávú és egy rövidtávú megoldást vázol fel. A hosszútávú megoldás az EU nemzetközi adózási rendszerében alkalmazott „telephely” fogalom kibővítését javasolja a tagállamok számára, amellyel egyidejűleg a „jelentős digitális jelenlét” fogalmát is beve-

⁶⁷ Pillar Two. *Global effective minimum taxation*. <https://english.bdi.eu/article/news/pillar-two-global-effective-minimum-taxation/> (2020.11.03.).

⁶⁸ VARGA, 2019. p. 109.

⁶⁹ *Observations on OECD Interim Paper and EU Commission Digital Tax Proposals*. https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/be/pdf/2018/08/GM-FTS-0440-Digital-Tax-report_V5.pdf (2020.08.14.).

zetné. Így a vállalkozásból származó jövedelem nemcsak a hagyományosan telephelyet keletkeztető fizikai jelenlét országában lenne adóztatható, hanem ott is, ahol a vállalkozás „értékteremtő” tevékenysége történik. A tervezet szerint a „jelentős digitális jelenléte” eredményezne, ha az adott vállalkozás egy tagállamban 7 millió⁷⁰ eurót meghaladó árbevételt, és/vagy az ott lévő felhasználók száma a 100.000⁷¹ főt meghaladja, és/vagy az üzleti szereplőkkel kötött szerződések száma 3.000 fölött⁷² van. Ezeket a tervezett rendelkezéseket a Bizottság a Közös Konszolidált Társasági Adóalap⁷³ szabályozásába is beépítené. Az irányelv elsősorban az Európai Unión belüli határon átnyúló digitális tevékenységek tekintetében kerülne alkalmazásra, még akkor is, ha a tagállamok között hatályban lévő kettős adóztatást elkerülő egyezményeket nem módosították ennek megfelelően. Ugyanakkor az irányelv hatálya azokra a nem tagállami honosságú vállalatokra is kiterjedne, amelyek jelentős digitális jelenléttel rendelkeznek egy olyan tagállamban, amelynek nincs kettős adóztatást elkerülő egyezménye az érintett harmadik országgal. Fontos kérdés az érintett tevékenységek körének lehatárolása, erre az irányelv 3. cikke ad választ. Ennek értelmében digitális szolgáltatásnak minősül az a szolgáltatás, amelyet az interneten vagy elektronikus hálózaton keresztül nyújtanak, természetét tekintve automatizált, minimális emberi beavatkozást igényel és információs technológia hiányában lehetetlen biztosítani. Az irányelv elsősorban a digitális cégek nyereségét kívánja megadóztatni. Az 5. cikk a tagállamok közötti profitallokációval kapcsolatos szabályokat tartalmazza, ezeknek célja a digitális vállalatok adóztatásának biztosítása az értékteremtés helyén. Ennek során a felhasználói adatokból származó nyereség, a felhasználók összeköttetését biztosító szolgáltatások, valamint egyéb digitális szolgáltatások piaci értékét veszik figyelembe. Ez a javaslat nagy horderejű változásokkal járna, ezért a Bizottság megfogalmazott egy ideiglenes javaslatot is. Ez is bevételi forrásokat teremtene a tagállamok számára és megakadályozná azt, hogy a tagállamok egyoldalú intézkedéseket vezessenek be a digitális cégek megadóztatására.⁷⁴

Rövidtávú megoldásként a Bizottság a digitális szolgáltatások árbevétel alapú adóztatását említi, ahol az adó alapja a hozzáadott értékadókat nem tartalmazó árbevétel. Ezt különösen a digitális felületeken nyújtott reklámszolgáltatások, adattovábbítás, közösségi média szolgáltatások után kellene megfizetni az árbevétel 3%-ában. Ebben az esetben a multinacionális vállalkozások lennének az adó alanyai, melyeknek a világszintű összes árbevétele éves szinten meghaladja a 750 millió⁷⁵ euró árbevételt, valamint az EU-szintű összesített árbevétele meghaladja az 50 millió⁷⁶ eurót. A tervezetet már 2018 decemberéig kívánták elfogadni, azonban már több tagállam is ellenezte.⁷⁷

Látható azonban, hogy a javaslat szövegezése nagy fogalmi bizonytalanságot eredményezne a jogalkalmazás számára. A kellően egzaktságot és jogbizonytalanságot nem okozó

⁷⁰ U.o. p. 108.

⁷¹ U.o. p. 108.

⁷² U.o. p. 108.

⁷³ Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).

⁷⁴ WÁGNER Tamás Zoltán: *A digitális adók kérdése, különös tekintettel a cseh szabályozásra*. Külügyi Műhely, 2020/ 1. p. 106. http://real.mtak.hu/108886/1/08_KulugyiMuhely_WagnerTamasZoltan_DOI.pdf (2020.08.13.).

⁷⁵ VARGA, 2019. p. 109.

⁷⁶ VARGA, 2019. p. 109.

⁷⁷ VARGA, 2019. p. 109.

meghatározásnak világosan meg kellene határozni további fogalmakat is, mint például a jelentős digitális jelenlét vagy a széles körben használt termék. A definíciós nehézségek leginkább az érintett forrásországbeli piac meghatározásához kötődnek.⁷⁸ Az adózás területén az EU döntések meghozatalához egyhangúság szükséges, ezért a tervezet elfogadása csak akkor lehetséges, ha valamennyi tagállam egyetért. Az egyhangúság tekintetében jogos a szkepticizmus, de eközben a tagállamok mégis jelentős adóbevételektől esnek el. A tervezet már előzetesen azzal számol, hogy a tagállamok a kettős adóztatás elkerülése érdekében lehetővé fogják tenni a digitális szolgáltatási adó társasági adó összegéből való levonását, ha az érintett jövedelem mindkét adónem tárgyát képezn.⁷⁹

7. Összegzés, következtetések

Nyilvánvaló, hogy a globalizáció, az üzleti modellek és a technológia fejlődése nyomást gyakorol a múlt század elején kidolgozott nemzetközi adórendszerekre és elméletre. A digitalizáció ezt tovább súlyosította, ami még nyilvánvalóbbá tette, hogy a jelenlegi adózási szabályok nem alkalmasak arra, hogy a digitális cégek is arányosan kivegyék a részüket a közteherviselésből.⁸⁰

A digitális vállalkozások sajátos jellemzője az, hogy versenyelőnybe kerülnek a hagyományos gazdaságban működő vállalkozásokkal szemben, effektív adóterhelésük jóval kisebb, mint a hagyományos gazdasági szereplőké. A digitális vállalkozások kiemelkedő versenyelőnyben vannak más vállalkozásokkal szemben, a kieső bevételeket pedig a gazdaság más szereplőitől, illetve a fogyasztóktól kell beszedni. Ez azonban nem egy hosszútávon tartható koncepció. A kérdés az, hogy az adóbevételek növelésére irányuló általános tagállami igény mikor jut el arra a szintre, hogy a digitális szolgáltatások adóztatására egy egységes európai megoldás születhessen. Az is nagyon fontos kritérium, hogy a kidolgozott európai megoldás ne hagyjon teret az aránytalan versenyelőnyöknek a más szektorban tevékenykedő vállalkozásokkal szemben. Ehhez hosszú távú, globális megegyezésen alapuló megoldásra van szükség.⁸¹ Fontos kritérium továbbá az adózási alapelvek, szabályok átgondolása, azoknak a megváltozott gazdasági környezetnek az igazítása.⁸² A digitális szektor adóztatása kapcsán nem csak az a kérdés, hogy az államháztartási bevételek fenntarthatósága szempontjából melyik adózási rendszer a hatékonyabb, hanem az is, hogy a választott adórendszer átláthatósága, célszerűsége, eredményessége ellenőrizhető-e. Nem utolsó sorban pedig az adóhatóságnak megfelelő módszertannal és infrastruktúrával kellene rendelkezniük a digitális szektor tevékenységeiből származó adóbevételek és naprakész nyilvántartásának fenntartására, ezzel is biztosítva a digitális szektor megadóztatásának ellenőrizhetőségét.⁸³ A probléma olyan mértékű, hogy az adóhatóságoknál akár létre lehetne

⁷⁸ RÁCZ, 2014. p. 319.

⁷⁹ WÁGNER, 2020. p. 107.

⁸⁰ WÁGNER, 2020. p. 110.

⁸¹ VARGA, 2020. p. 273.

⁸² *A digitális adózás néhány aktuális kérdése az EU-ban.* <https://ado.hu/ado/a-digitalis-adozas-nehany-aktualis-kerdes-e-az-eu-ban/> (2020.06.13.).

⁸³ PULAY-TESKI, 2020.

hozni olyan osztályokat, csoportokat, amelyek kifejezetten a digitális szolgáltatást nyújtó vállalkozások működését figyelnék. Ezáltal (szigorúbb) szankciókat is lehetne velük szemben alkalmazni, főleg, ha megállapítható, hogy bizonyos módosítások azért történtek, hogy adófizetési kötelezettségüknek ne vagy sokkal kisebb mértékben tegyenek eleget. Egyedi mérlegelés, egyedi vizsgálódás esetén pedig tevékenységüket is be lehetne határolni. Erre azért van kifejezetten szükség, mert elképzelhetőnek tartom az értékhatár meghatározásánál azt, hogy a vállalkozások inkább a tevékenységüket próbálnák más „osztályba” sorolni, ezzel kerülnék el az adófizetést.

A káros adókijátszás és adóelkerülés elleni küzdelem a közelmúltban vált az Európai Unióban prioritássá, de ahogy azt a dolgozatomban is említettem, a jelenlegi döntéshozatali mechanizmus szinte lehetetlenné teszi a közös cselekvést, hiszen az egyes adóügyi intézkedéseket a tagállamoknak egyhangúlag kellene elfogadniuk. A Bizottság meggyőződése, hogy az egyhangú döntéshozatal megnehezíti Európa számára a megfelelő szintű adópolitikai koordináció elérését.⁸⁴ Ebből kifolyólag néhány adóügyi terület vonatkozásában javaslatot tett a minősített többségi szavazásra való áttérésre. Véleményem szerint a digitális szolgáltatások adóztatásának egyes kihívásai tekintetében az első és legfontosabb lépés a minősített többségi szavazás bevezetése lenne, hiszen a jelenlegi helyzetben csak ez tenné lehetővé azt, hogy Európai Unió tagállamaiban harmonizált szabályozást vezessenek be a digitális szolgáltatások adóztatásával kapcsolatban. Az adóharmonizáció megfelelő arra, hogy a nemzeti adórendszerek különbözőségéből és összeütközéséből eredő nemzetközi adójogi konfliktusokat feloldja, illetve a problémákat kiküszöbölje.⁸⁵ Jelen döntéshozatali mechanizmus ezt nem teszi lehetővé. Tekintettel arra, hogy egyik digitális adójavaslat sem kapott egyhangú támogatást, egységes megoldás hiányában számos ország tett kísérletet arra, hogy megadóztassa a digitális vállalkozásokat, illetve tervezi az ilyen adók bevezetését. Álláspontom szerint ez további nehézségekhez vezet, hiszen minél különbözőbbek a részletszabályok, annál nagyobb a lehetőség az adóelkerülésre. Sőt, a különbözőségek miatt a vállalkozások még inkább alakíthatják a saját tevékenységüket annak érdekében, hogy a kedvezőbb feltételek vonatkozzanak rájuk. Ha minden egyes tagállamban, a saját adójogi viszonyaik vonatkozásában ugyanazon fogalom alatt ugyanazt kell érteni, ugyanazon alapelveket kell betartani, ugyanazon értékhatárok fogják meghatározni az egyes tevékenységeket, illetve az arra vonatkozó kötelezettségeket, lényegesen csökkenne az adókijátszás, valamint az adóelkerülés lehetősége is. Egy taxatív, leíró szabályozás arról, hogy mi tartozhat a digitális szolgáltatásnyújtás körébe azonban lehetetlen, hiszen a mai online világ rohamos fejlődése mindig újabb és újabb tevékenységeket alakít ki, de egyedi vizsgálódással, mérlegeléssel sokkal inkább nyomon követhető lenne egy-egy vállalkozás adóztatása.

A kialakult nemzetközi gyakorlat inkább az árbevétel alapú adóztatást részesíti előnyben, amely a 2018-as Európai Bizottság által felvázolt javaslattal egyszerű elvek mentén biztosítja az adók megállapítását és beszedését. Erre tekintettel azt gondolom, a javaslatok elfogadása elősegítette volna legalább az Unió viszonylatában legyen harmonizált a

⁸⁴ PAJOR, 2019. p. 183.

⁸⁵ ERDŐS ÉVA: *A káros adóverseny kezelése az európai adójogban*. Publicationes Universitatis Miskolcensis. Sectio Juridica et Politica, Miskolc, 2013. p. 184. <https://www.uni-miskolc.hu/~wwwdeak/Collegium%20Doctorum%20Publikaciok/Erd%F5s%20%C9va.pdf> (2020.11.20.).

szabályozás a digitális vállalatok adóztatása tekintetében.⁸⁶ A részletszabályok azonban eltéréseket mutatnak, a nemzetközi konszenzus is hiányzik, emiatt még mindig nagy a lehetőség az adóelkerülésre. Továbbá, a digitális vállalkozások számára is nehézséget jelentenek a különböző országok különböző adóterhei, ezáltal különböző adminisztratív kötelezettségekkel is meg kell küzdeniük. A digitális szolgáltatási adók ellenőrzése és beszedése az adóhatóságok részéről is technikai nehézségekbe ütközhet, amelyen csak a nemzetközi együttműködés, a technológiai eszköztár és a személyi feltételek bővítése, összehangolása segíthet. Ahhoz tehát, hogy a globalizáció, az üzleti modellek, technológiai fejlődés, valamint a digitalizáció által a nemzetközi adórendszerekre gyakorolt nyomást enyhítsék, illetve kezeljék, az országok harmonizált, globális megközelítésére lenne szükség.

⁸⁶ Hasonló elvet vall Pajor Andrea A digitalizáció által okozott kihívások a közvetlen adóztatásban című tanulmányában. Szerinte a javaslatok elfogadásával 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.