

A DIGITÁLIS GAZDASÁG ADÓZTATÁSÁNAK TRENDJEI¹

ERDŐS Éva
egyetemi docens (ME ÁJK)

1. Bevezető gondolatok

A digitális eszközök terjedése, a digitalizmus térnyerése magával hozta azokat az üzleti modelleket, amelyek számos előnyt hordoznak, és azokat az üzleti modelleket is, amelyek káros tendenciákat, káros adóversenyt és adóelkerülést megvalósító magatartásokat idéznek elő. Az új adózási struktúrák, az új digitális üzleti modellek, új digitális technikák megjelenése számos előnyt jelent mind a gazdaság, mind a kereskedelem és mind az adóztatás területén is, ugyanakkor az újdonságok megjelenése és térnyerése óriási kihívást jelent. A technika fejlődik, a gazdaság és az adóztatás pedig megpróbál lépést tartani az új tendenciákkal. Minden újra – így a digitális technológiára is – először rácsodálkozunk, utána megpróbáljuk elsajátítani, megérteni, majd utánozni, használni és kihasználni. A digitális technológia kihasználása során a gazdaság és kereskedelem alanyai előnyhöz szeretnének jutni, akár bármi áron is, vagyis sok esetben ez az előnyszerzési gyakorlat káros folyamatokat, így költségvetési bevétel kiesést, adókikerülést idéznek elő. A káros folyamatok elszaporodása, mint a kettős nem-adóztatás, agresszív adótervezés, adóelkerülés, vagy éppen a meg nem engedett állami támogatások alkalmazása és igénybevétele pedig felvetik annak a szükségességét, hogy a nemzetközi szervezetek vagy az egyes országok megpróbálják a káros tendenciákat visszaszorítani.

Sarkalatos kérdés, hogy mit is nevezhetünk digitális gazdaságnak manapság, amikor a digitalizmus, az információs és kommunikációs technológia teljes egészében átszövi a gazdaság és a kereskedelem szinte minden területét, vagyis alig különül el a digitális gazdaság a hagyományos gazdaságtól. Az OECD elsőként vette fel a

¹ A tanulmány alapját képező kutatást az EFOP-3.6.2-16-2017-00007 azonosító számú, Az intelligens, fenntartható és inkluzív társadalom fejlesztésének aspektusai: társadalmi, technológiai, innovációs hálózatok a foglalkoztatásban és a digitális gazdaságban című projekt támogatta. A projekt az Európai Unió támogatásával, az Európai Szociális Alap és Magyarország költségvetése társfinanszírozásában valósul meg.

harcot, majd az Európai Unió követte a digitalizmus gazdasági előnyeit kihasználó káros tendenciák felderítésével és felszámolásával, azonban ez a harc nem egyszerű, hiszen a határokon átnyúló digitális szolgáltatásokat nehéz utolérni és megadóztatni, és nehéz azt is elérni a nagy profitot elérő dot.com cégeknél, hogy adót fizessenek a profitjuk után, mégpedig a profit keletkezésének helyén. A probléma leginkább is abban jelentkezik a digitális gazdaságban – amely egyszerűen megfogalmazva nem más, mint a határokon átnyúló bármely digitális tevékenység, kereskedelem, vagy elektronikus szolgáltatás valós fizikai jelenlét nélkül –, hogy máshol történik a tevékenység kifejtése, a profit keletkezése, mint ahol a dot.com cégek adóilletősége és fizikai jelenléte van.

A digitális gazdaság előnyeinek lényegét úgy foglalhatjuk össze, hogy a digitális gazdaság az információs és kommunikációs technológia által előidézett átalakulási folyamat eredménye, amely a technológiákat olcsóbbá, hatékonyabbá és széles körben egységessé tette, fejlesztve ezáltal az üzleti folyamatokat és elősegítve a fejlődést a gazdaság valamennyi szektorában. Mivel a digitális gazdaság egyre inkább magát a gazdaságot jelenti, nehéz lenne – ha nem lehetetlen –, hogy adóztatási célok szerint elkülönítsük a digitális gazdaságot a gazdaság többi részétől. Ugyanakkor a digitális gazdaság és üzleti modelljei hordoznak néhány olyan kulcsfontosságú jellemzőt, amelyek adózási szempontból potenciálisan lényegesek lehetnek. Ezen jellemzők a mobilitás, az adatoktól való függés, a hálózati hatások, a többoldalú üzleti modellek elterjedése, továbbá a monopólium, az oligopólium és az illékonyosság. Az üzleti modellek típusai az elektronikus kereskedelem számos válfaját magukban foglalják: az alkalmazásokat árusító online boltokat, az internetes reklámokat, a felhőalapú számítástechnikát, a részvételen alapuló internetes felületeket, a nagysebességű kereskedést és az internetes fizetési szolgáltatásokat. A digitális gazdaság azoknak a globális értékesítési láncoknak az elterjedését is felgyorsította és megváltoztatta, amelyeken keresztül a multinacionális vállalatok működésüket integrálják az egész világra kiterjedően.²

A digitalizmus terjedésével nőnek a kihívások, az új tendenciák, és további kihívást jelent annak meghatározása, hogy milyen eszközzel történjen a káros tendenciák visszaszorítása és megadóztatása, hogy közös fellépés szükséges-e az Európai Unióban, vagy a tagállamok önállóan vegyék fel a harcot az adókerülés visszaszorításában? Legyen az Európai Unióban egy egységes ideiglenes adó a digitális szolgáltatásokra, vagy határozatlan idejű, végleges adó szükséges? Lényeges kérdés a digitális szolgáltatások megadóztatásánál, hogy hogyan lehet tetten érni a digitális cégeket és szolgáltatást tényleges fizikai jelenlét nélkül, és hogyan lehet elősegíteni, hogy a digitális, dot.com cégek adót fizessenek bevételeik után? Lehet-e egyáltalán ellenőrizni, és ha igen, milyen eszközökkel ellenőrizzék azt az adót, amelyet a dot.com társaságok inkább el-

² OECD BEPS Akcióterv, azaz: OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (A digitális gazdaság adóügyi kihívásainak kezelése, 1. fellépés – 2015. évi zárójelentés, az OECD és a G20-ak adóalap-erőzítőra és nyereségátcsoportosításra vonatkozó projektje). Paris, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Ld. még: BEPS Action Plan, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Explanatory Statement, OECD 2015. 9. <http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>

kerülni szeretnék, mintsem befizetni? Tanulmányomban a digitális gazdaság és kereskedelem káros tendenciáit vizsgálom, majd a fenti kérdésekre fókuszálok.

2. A digitális gazdaság és kereskedelem gyakorlata – az adóelkerülés új technikái

Nézzünk először néhány számot a digitális gazdaságról, melyek jól mutatják a piac óriási növekedését. Naponta a világon mintegy 20 milliárd e-mailt küldenek és 150 millió közösségi poszt kerül fel a netre, a digitális vállalatok piaci részesedése pedig mintegy meghétszereződött az elmúlt 10 év alatt. A GAFA csoport³ piaci értéke 2016-ban 1,722 milliárd USD-nak felelt meg, melyből csak a Google 377 milliárd USD-os értéket képviselt, mely megegyezett Argentína éves GDP-jével. Ide sorolhatjuk a NATU csoport (Netflix, Airbnb, Tesla, Uber) cégeit is, amelyek szintén jelentős növekedést értek el globális szinten.⁴ A korábbi hagyományos gazdasági modellből, amelyben a hangsúly a befektetett tárgyi eszközökön, a gépeken, az állandó gazdasági letelepedettségen és egy alacsonyabb szintű határokon átnyúló kereskedelmen volt, tehát áttértünk a digitális valóságba, ahol a fókusz az immateriális javakra, a jogdíjakra, a személyes adatok felhasználására, a határokon átnyúló igen gyors internetes szolgáltatásokra, internetes vásárlásokra, foglалásokra tevődött át. A digitális vállalatok üzleti jelenléteiket úgy szervezik meg, hogy ahhoz minimális vagy szinte semmilyen fizikai jelenlét sem szükséges az igénybevevők országában,⁵ a szolgáltatások tehát az egész világon egyszerre elérhetőek. Az egyik legnagyobb problémát az jelenti, hogy nehéz meghatározni, hol képződik az érték, és az miből áll össze, pedig ez az egyik legfontosabb kulcskérdés, ami az adóztatás jogi alapját képezheti.⁶ Az üzleti szolgáltatások magukban foglalják az e-kereskedelem cégeit, az online reklámokat, a hálózatos platform szolgáltatásokat, a felhő alapú szolgáltatásokat, a digitális termékeket, a jogdíjas tartalmak értékesítését, az online fizetési szolgáltatásokat, a rövid távú szálláskiadásokat, az Airbnb-t, és a sharing economy válfajait, mint az Uber vagy a Magyarországon elterjedt Oszkár, vagy éppen a feltörekvő kriptovaluták kérdéseit.

A digitális gazdaság üzleti modelljeit az fentiekben említett GAFA és NATU csoportok, a multinacionális dot.com cégek uralják, de számos egyéb kisebb cég is megtalálható a piacon. A digitalizmus elterjedésével nagyon sok előny jár együtt, a könnyű és gyors elérhetőség bármilyen helyről, ahol van internetes elérhetőség és lefedettség, a személyes fizikai jelenlét nélküli ügyintézés, mint az online bankolás, és a gazdaság kifehéritésére is találunk jó példákat, mint az online pénztárgép bevezetése, az

³ GAFA csoport (Google, Apple, Facebook, Amazon).

⁴ A digitális adózás néhány aktuális kérdése az EU-ban. *Adó Online*, 2018. május 9. <https://ado.hu/ado/adigitalis-adozas-nehany-aktualis-kerdese-az-eu-ban/> [a továbbiakban: Digitális adózás]

⁵ Uo.

⁶ Ld. erről BEPS Akcióterv (2015) megoldási javaslatát, miszerint a digitális cégek profitját ott kell megadóztatni, ahol az keletkezik, abban az országban, ahol az érték megteremtődött.

EKÁER,⁷ az online számlázás rendszere, vagy éppen a mesterséges intelligencia, a robot technológia megjelenése és terjedése.

Ugyanakkor a digitális vállalatok terjeszkedése hátrányokkal is jár az adóztatásban, és egyben azt a kihívást is jelenti, hogy káros tendenciák, agresszív adótervezési struktúrák jelennek meg. A dot.com cégek ugyanis kihasználják az egyes országok adórendszerében rejlő kedvezményeket, eltérő struktúrákat és különbségeket, és ezáltal mesterségesen csökkentik nyereségüket, oly módon, hogy azt alacsony adókulcsú országba csoportosítják át, ahol alig, vagy szinte semmilyen valós gazdasági tevékenységet nem végeznek.

A digitális vállalatok sokkal rugalmasabban és gyorsabban tudják termékeiket értékesíteni online platformjaikon keresztül, sokkal több fogyasztót képesek egyszerre elérni, és rugalmasabban tudnak reagálni a fogyasztók igényeire a hagyományos versenytársakhoz képest, és ez jelentős versenyelőnyhöz juttatja ezeket a cégeket, azonban az igazi előnyt nem is ezzel, hanem az adóztatásban rejlő joghézagok kihasználásával érik el.⁸ A káros adójogi gyakorlatok több fronton is tetten érhetőek, mint az „ír-holland kettős szendvics”, vagy az Airbnb és a Google által alkalmazott adóelkerülési technikák, a kettős nem-adóztatás, az agresszív adótervezési módszerek alkalmazása, a transzferárzás, vagy éppen a szelektív, jogellenes állami támogatások igénybevétele. A rejtett offshore helyszínek, azaz az alacsony adókulcsot alkalmazó preferenciális adórezsimek ugyancsak gondot jelentenek, de a hátrányos megkülönböztetés tilalmának megsértése is gyakori problémát jelent. A digitális cégek általi adóelkerülés új nemzetközi dimenzióinak megjelenésével több gond is van, így annak eldöntése, hogy mi a jogszerű igénybevétel egy preferenciális adórezsimet illetően, vagy hol húzódik meg a legális adótervezés és a joghézagok illegális kihasználása közötti határ a rendszerben, vagy mi az, ami már indokolatlan versenyelőnyt jelent, és jogellenes állami támogatásnak minősül, ezen gyakorlatok minősítése és a káros adójogi gyakorlatok visszaszorítása nagy kihívást jelent. Mindezekre pedig számtalan példát láthatunk a nemzetközi digitális mezőnyben.

A káros adóelkerülési technika egyik legismertebb módszere az „ír-holland dupla szendvics” struktúra. A Google ebben a konstrukcióban az Egyesült Királyságból származó reklámbevételét nem adózta le ott helyben 20%-kal arra hivatkozva, hogy ott nincsen telephelye, hanem átutalta Írországból és Hollandiából levő leányvállalatain keresztül egy Bermudán levő offshore cégébe, ahol nagyon alacsony adókulccsal történik a nyereség megadóztatása, vagy ahol egyáltalán nem is kell adót fizetni a nyereség után.⁹ Ezekben az esetekben szerepet játszanak az offshore helyszínek, adóparadicsomok, ahol az adóztatás hiányához még az átláthatatlanság, az adminisztratív intézkedések hiánya is járul. A Google által használt ír-holland dupla szendvics konstrukció példa az agresszív adótervezésre is, a profitáthelyezésre, és a kettős vagy többes nem-adózásra is. Az offshore helyszíneként is ismert Bermudán az adó mértéke nulla, így

⁷ EKÁER, azaz az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer, jogszabálya az 5/2015.(II.27.) NGM rendelet.

⁸ Digitális adózás i. m.

⁹ Uo.

tényleges adókötelezettsége nem is keletkezett a Google-nak.¹⁰ Ilyen módon a Google több millió euro nyereséget vont ki az adózás alól, legális profitáthelyezés ürügyén.

Írországban láthatjuk a következő példát, ugyanis a külföldi tulajdonú társaságokra egyébként *preferenciális adószabályok* vonatkoztak 2015-ig.¹¹ A preferenciális adóezsim értelmében a külföldi tulajdonú társaságoknak a normál 12,5% társasági adókulcs helyett csupán 2% adót kellett fizetniük, de ez alól is mentesülhettek, ha a külföldi leányvállalatnak, társaságnak nem volt ír tulajdonosa, vagy ír ügyvezetője. A 12,5%-os társasági adókulcs Európában 2015-ben alacsonynak számított, és viszonylag alacsony most is, a 2%-os kedvezményes társasági adó mérték viszont teljes mértékben megvalósítja a káros adóverseny gyakorlatát.¹² Az ír pénzügyminiszter egy esetleges kötelezettségsegési eljárás indításának nyomására az adókedvezményekre vonatkozó joghézagot megszüntette, azonban átmenetileg még 2020-ig alkalmazhatóak a megszerzett jogok.¹³ A káros adójogi gyakorlatokhoz sorolhatjuk az online rövid távú szállásfoglalási rendszert is, az *Airbnb gyakorlatát* is, mivel az Airbnb az USA-ban bír adójogi illetőséggel, de leányvállalatai, fióktelepei Nagy Britanniában és Franciaországban is vannak, a foglalás utáni 3% jutalékot az ingatlantulajdonosoktól szedik be, azonban az utazóktól is kérnek díjat. A nagy Britanniában beszedett 657 millió font díjbevételeből csak 200 ezer font adót fizettek Nagy Britanniában, mivel a jutalékot az Airbnb ír leányvállalata könyvelte el.

A probléma a káros adójogi gyakorlatok tekintetében egyrészt, hogy a digitális cégek adókötelezettségüket az előnyösebb adózási kondíciókkal rendelkező illetőség

¹⁰ Bermuda mint adóparadicsom egészen 2019 májusáig fenn volt az EU adóparadicsomokról összeállított feketelistáján., melyről 2019-ben került le. Az EU 2017 végén hagyta jóvá azt a listát, amelyre az adóelkerülés ellen nem elég hatékonyan fellépő országok kerültek fel, melyek nem voltak hajlandóak egy év alatt sem az együttműködésre az adóelkerülés témájában.

„Aruba, Barbados és Bermuda is lekerült az Európai Unió adóparadicsomokról összeállított, és így már csak tizenkét ország nevéet tartalmazó feketelistájáról – jelentette be pénteken az uniós pénzügyminiszteri tanács, miután a három állam kormánya új kötelezettségvállalásokat jelentett be.” Szerző: Adó Online Dátum: 2019. május 17. „A feketelistán marad Amerikai Szamoa, az Amerikai Virgin-szigetek, Belize, Dominika, az Egyesült Arab Emírségek, Fidzsi, Guam, a Marshall-szigetek, Omán, Szamoa, Trinidad és Tobago, illetve Vanuatu. A feketelista hitelességét azonban több szervezet is vitatja, mivel azon olyan elismert adóparadicsomok nem szerepelnek, mint Hongkong, Jersey, MAN-sziget vagy éppen a Panama iratokról elhíresült Panama. <https://ado.hu/ado/szukult-az-eu-feketelistaja> Ld. ERDős Éva: A digitális gazdaság és kereskedelem árnyoldala: a digitális adóelkerülés nemzetközi tendenciái, *Miskolci Jogi Szemle*, 14. évf., 2019. 2. Különszám 1. kötet 237.

¹¹ Double Irish Dutch Sandwich Tax Saving, <https://www.offshorcompany.com/company/ireland-corp/tax-savings/>, és <https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp>

¹² Az Európai Parlament a strasbourgi plenáris ülésén elfogadott jelentésében leírta, hogy 7 uniós ország – köztük Magyarország és Írország is – valamint Málta, Ciprus, Belgium, Hollandia, Luxemburg adóparadicsomszerűen működik, és lehetővé teszik az agresszív adótervezést. Ld. EP: Magyarország adóparadicsomszerűen működik. *Adó online*, 2019. március 26. <https://ado.hu/ado/ep-magyarorszag-adoparadicsomszeruen-mukodik>; ld. még: ERDős (2019) i. m. 237–242.

¹³ <https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp> Ezt a technikát előszeretettel alkalmazta a Google, Amazon, Apple, Microsoft. Ld. még: CSABAI Róbert – CZOBOLY Gergely: A digitális cégek adóztatásának kihívásai – nemzetközi válaszkísérletek. *Adó Szaklap*, 2016/12–13. 84–87.

szerinti országba viszik, és a kedvezményes adóztatású országok preferálásával az adózást is ott teljesítik, a forrás ország, azaz az értékteremtés helyének országa helyett. Másrészt az online platformok uniós igénybevevőknek értékesítenek, ez nem követel adózási jelenlétet, amely az állandó telephely előfeltétele lenne. Ilyen módon sérül a méltányos adózás elve, az adósemelegesség elve, mert a dot.com multinacionális cégek óriási árbevételt érnek ugyan el a könnyen jövő reklám és egyéb bevételek útján, de szinte nem, vagy csak nagyon keveset adóznak utána Európában.

3. Jogellenes, szelektív adókedvezmény, belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatás, vagy adóügyi autonómia elvének megsértése? – Az Apple és Írország ügye kontra Bizottság, az Európai Unió Bíróságának gyakorlata alapján

A jogellenes, szelektív állami támogatás elhatárolásának kérdésére az Apple Group és Írország ügyében az Európai Unió Törvényszékének napokban meghozott ítélete¹⁴ adhat választ. Az alapügy szerint¹⁵ az Apple Group mely az Apple csoport leányvállalatait fogja össze, az Apple Inc. és az Apple Inc. leányvállalataiból áll. Az Apple Csoporton belül az Apple Operations International az Apple Inc. teljes tulajdonú leányvállalata. Az Apple Operations International teljes tulajdonában van az Apple Operations Europe (AOE) leányvállalat, amely viszont teljes mértékben az Apple Sales International (ASI) leányvállalatának tulajdonosa. Az ASI és az AOE egyaránt Írországban bejegyzett társaságok, de nem adóalanyok Írországban. Ez a két társaság tehát Írországban került bejegyzésre, de az Apple csoport száz százalékos tulajdonában vannak, és végső soron az Apple Inc. Egyesült Államokbeli anyavállalatának irányítása alatt állnak. Az Apple Sales International és az Apple Operations Europe, valamint az Apple Inc. egy költségmegosztási megállapodás keretében jogosult arra, hogy az Apple immateriális javakkal kapcsolatos K+F-hez kapcsolódó költségeit és a kockázatokat megosszák. A költségmegosztás bonyolult láncolatán keresztül – a transzferárázási és nyereségfelosztás szerint – a leányvállalatok nyeresége pedig csökkenthető. A kifogásolt adóügyi határozatok olyan módszereket hagynak jóvá, amelyekkel az ASI és az AOE megállapítják az írországi fióktelepüknek tulajdonítható nyereséget. A kifogásolt adóügyi határozatok révén az ASI és az AOE – az Irish Revenue (Ír Adóhatóság) által a szóban forgó (1991 és 2007-es) adóügyi határozatokban jóváhagyott nyereségfelosztási módszerek alkalmazásával – meg tudja határozni, hogy mennyi az éves társaságiadó-fizetési kötelezettségük Írországban.¹⁶ Írország 1991-ben és 2007-ben előzetes adóügyi határozatot,

¹⁴ A Törvényszék ítélete 2020. július 15. Írország és társai kontra Európai Bizottság T-778/16.sz. és a T-892/16.sz ügyekben ECLI:EU:T:2020:338.

¹⁵ Európai Bizottság – Sajtóközlemény: Írország 13 milliárd EUR összegű jogellenes adókedvezményt adott az Apple- nek, Brüsszel, 2016. augusztus 30. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_hu.htm

¹⁶ A Bizottság (EU) 2017/1983 határozata (2016. augusztus 30) az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373(2014/C (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) számú állami támogatásról <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/HTML/?uri=OJ:L:2017:187:FULL&from=CS>

megállapodást fogadott el, melyben az ASI és az AOE kérelmére elfogadta az általuk előadott javaslatokat, amelyek a fióktelepek adózására vonatkoztak.¹⁷

2013-ban a Bizottság – a versenyjogi szabályok értelmében – felkérte Írországot, hogy mutassa be az előzetes adóügyi határozatokat, melyek az Apple leányvállalataira (ASI és AOE) vonatkoztak. Ezt követően a Bizottság az EUMSZ 108.cikk (2) bekezdésében meghatározott hivatalos eljárást megindította az Apple ír fióktelepeinek adóköteles nyereségére vonatkozó előzetes adóügyi megállapodással kapcsolatban. A Bizottság álláspontja szerint a vitatott adóügyi megállapodások jelentős előnyhöz juttatták az Apple-t, érvelése szerint ezek a határozatok állami támogatásnak minősülhetnek az EUMSZ 107. cikke (1) bekezdésének értelmében. A Bizottság az Írország által nyújtott támogatást a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánította és megállapította az előzetes adóügyi határozatok tekintetében, hogy azok jogellenes támogatásnak minősülnek, és egyben elrendelte Írország részére a jogellenes állami támogatás visszafizetését. A jogellenes támogatások tekintetében a szelektív adókedvezményre és a szokásos piaci feltételek elvére hivatkozással a Bizottság megállapította, hogy a belső piaccal összeegyeztethetetlenek az Apple leányvállalatainak az ír adóhatóság által adóügyi megállapodás (határozat) formájában nyújtott támogatások. Egyben a Bizottság 13 milliárd EUR visszafizetésére kötelezte Írországot (az Apple-lel) a jogellenesen adókedvezményként nyújtott állami támogatás miatt.¹⁸

Számokkal érzékeltetve: az ASI 2011-ben például 16 milliárd EUR nyereséget ért el, azonban ebből mindösszesen csak 50 millió EUR minősült adókötelesnek, és így csupán 10 millió EUR összegű társasági adót fizetett Írországban, a teljes éves nyereségének az adókulcs az adóügyi megállapodás értelmében csupán 0,05% volt. Ez az adókulcs az elfogadott adóügyi határozatok értelmében egyre csökkent, 2014-re már csak 0,005%-ot tett ki.¹⁹

Írország, az ASI és az AOE nem fogadta el a Bizottság tiltott állami támogatás megállapítására és a kiesett költségvetési adóbevételek visszafizetésére irányuló határozatát, és kilenc, valamint mintegy 14 jogalapot hoztak fel a Bizottság határozatának megtámadására az *Európai Bíróság Törvényszéke előtt indított eljárásukban*.²⁰ Érvelésük szerint – többek között – a Bizottság megsértette a szubszidiaritás elvét, túllépte a hatáskörét és beavatkozott a tagállami hatáskörbe és ezzel az adóügyi autonómia elvét is megsértette. A közvetlen adóztatás ugyanis elsősorban tagállami hatáskörbe tartozik, az Unió szervei csakis a szubszidiaritás elvének megfelelően járhatnak el. Az előzetes adóügyi határozat (megállapodás) közös megegyezéssel jött létre Írország és

¹⁷ T-778/16 és T-892/16.sz. ítélet 11.pontja: Az ír adóhatóság előzetes adóügyi határozatokat, úgynevezett „adórendelkezéseket” fogadott el bizonyos adófizetőkkel kapcsolatban, akik erre vonatkozó kérelmet nyújtottak be. Az 1991. január 29-i és 2007. május 23-i levelükben (együttesen: „megtámadott adóügyi határozatok”) az ír adóhatóság jelezte, hogy egyetért az Apple-csoport képviselőinek javaslataival, amelyek az ASI és az AOE Írország adóköteles nyereségére vonatkoznak.

¹⁸ Ld. a T-778/16 és T-892/16. ítélet 26–31.pontját

¹⁹ Európai Bizottság – Sajtóközlemény: Írország 13 milliárd EUR összegű jogellenes adókedvezményt adott az Apple- nek, Brüsszel, 2016. augusztus 30. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_hu.htm

²⁰ T-778/16 és T-892/16. ítélet 89. pont.

az Apple leányvállalatai között, így a megtámadott Bizottsági határozat sérti az EU jogrendjének alapvető alkotmányos alapelveit, a 4. és az 5. cikkben rögzített hatásköri megosztást. A Bizottság érvelése az adóügyi szuverenitással kapcsolatban az volt, hogy

„a tagállamok adóügyi szuverenitást élveznek, ugyanakkor viszont a tagállamok által elfogadott adóügyi intézkedéseknek meg kell felelniük az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályoknak. Így a tagállamok adóügyi intézkedésekkel nem tehetnek hátrányos megkülönböztetést a hasonló helyzetben lévő gazdasági szereplők között anélkül, hogy állami támogatásokhoz vezetne, ami torzítja a piacot. A megtámadott adóügyi határozatok ugyanakkor lehetővé tették az ASI-nek és az AOE-nek, hogy csökkentsék adóköteles nyereségüket az általános ír társasági adórendszerbe tartozó más társasági adófizetők adóköteles nyereségéhez képest, jogellenes és összeegyeztethetetlen állami támogatásokhoz vezetve.”²¹

A *Törvényszék álláspontja* szerint a Bizottság hatáskörébe tartozik, hogy a tagállamok adóügyi intézkedései állami támogatásnak minősülnek-e vagy sem, amennyiben fennállnak a besorolás feltételei, a tagállamoknak az uniós joggal összhangban kell gyakorolniuk hatáskörüket, és csak olyan adóügyi intézkedést hozhatnak, amelyek a belső piaccal nem összeegyeztethetetlenek. Mivel a Bizottság hatáskörébe tartozik az EUMSZ 107. cikk betartásának biztosítása, nem lehet azt állítani, hogy a Bizottság túllépte hatáskörét annak értékelésekor, hogy az ír adóhatóság a megtámadott adóügyi határozatok kiadásakor megadta-e az ASI-t és az AOE kedvező adóügyi elbánását azáltal, hogy lehetővé teszi számukra adóköteles nyereségük csökkentését a hasonló helyzetben lévő más társasági adófizetők adóköteles nyereségéhez képest.²² Tehát a Bizottság az előzetes adóügyi megállapodásokat jogosan vizsgálta, az nem minősült a tagállami adóügyi hatáskör elvonásának. A Törvényszék azonban megállapította a többi jogalap vizsgálatánál, hogy a Bizottság tévesen vezette le határozatában az ASI és az AOE vonatkozásában, hogy jogellenes támogatásban volt részük az ír adóhatóság által jóváhagyott adóügyi határozatok tekintetében. Ennek megfelelően az Európai Bíróság Törvényszéke megsemmisítette a Bizottság határozatát, mert nem sikerült megfelelően bizonyítékokkal alátámasztani a jogellenes állami támogatás feltételeit az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének megfelelően.²³

Az ügy valószínűleg itt még nem ér véget, ugyanis a Bizottság versenyjogi biztosa bejelentette azután, miután az Európai Bíróság Törvényszéke megsemmisítette az Apple-t érintő rekord összegű bírságot, hogy az Európai Bizottság nem adja fel a

²¹ T-778/16 és T-892/16. ítélet 104. pont.

²² T-778/16 és T-892/16. ítélet 109. pont.

²³ General Court of the European Union PRESS RELEASE No 90/20 Luxembourg, 15 July 2020 Judgment in Cases T-778/16, Ireland v Commission, and T-892/16, Apple Sales International and Apple Operations Europe v Commission, The General Court of the European Union annuls the decision taken by the Commission regarding the Irish tax rulings in favour of Apple <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-07/cp200090en.pdf>

harcot, és nem állítja le a multicégek adóelkerülési gyakorlatának vizsgálatát. „Az agresszív adótervezés elleni harc maraton nem pedig sprint, és ezen a maratonton sok az emelkedő.” A Bizottság előbb értékelné fogja az ítéletet és csak ezután dönt a következő lépésről.²⁴ Az ítélet ellen fellebbezést nyújthat be a Bizottság, úgyhogy ebben az esetben még 3 évig is eltarthat az eljárás a végleges döntésig.²⁵ Az Európai Bizottság újabb terveket és csomagot jelentett be az adóelkerülési harcban. A Bizottság most abban bíz, hogy bár a tagállami vétók miatt elbuktak az eddigi kísérletek az adóelkerülés felszámolására, nem sikerült eredményeket elérni, de most azonban egyhangú szavazás helyett a minősített többség is elegendő a javaslat elfogadására.²⁶

4. Az adóharmonizáció új perspektívái – megoldások és javaslatok a digitális szolgáltatások adóztatására – konklúzió

Az *OECD BEPS Akciótervének I. és II. rendelkezéseiből* kiemelendő, hogy a káros profitáthelyezési technikák elleni fellépésnél az első fontos eredmény az volt, hogy 15 káros adóügyi technikát jelölt meg a Dokumentum, ezzel is elősegítve a káros gyakorlatok beazonosítását. A visszaélések megakadályozása tekintetében nagy jelentőséget tulajdoníthatunk annak, hogy alapelveként kezelte az értékteremtés helyén történő adóztatást. Ily módon a fizikai jelenlét nélküli értékteremtés helyén való adózás vonatkozna a digitális szolgáltatásokat végző dot.com vállalatokra. Fontos javaslat a Dokumentumban a közös információcsere elérése érdekében az adóügyi együttműködések megkötése, amely az információk automatikus cseréjével az adóztatandó tevékenységek és alanyok feltárására nagyobb az esélyt adna.

A profitáthelyezési technikák ellen lépett fel tehát az OECD BEPS Akcióterve 2013-ban és 2015-ben, és ehhez csatlakozott a *Bizottság is a jelentéseivel, és az EUMSZ 107. cikke szerinti – az adóintézkedések formájában megvalósuló jogellenes állami támogatásokra vonatkozó – vizsgálatokkal.*

Megállapíthatjuk, hogy a mai napig a soft law eszközei vannak a szabályozásnál túlsúlyban, a Tanács, amely az irányelveket egyhangúan hozza az EUMSZ rendelkezései szerint, nem minden esetben tud egységes eredményeket elérni. Ennek oka idáig az egyhangúsági klauzula volt, mely szerint a Tanács egyhangúan hozza meg az adóharmonizáció során az irányelveit, ezt az egyhangúságot viszont a tagállami hatáskörbe tartozó közvetlen adóknál nem könnyű elérni a 27 tagállam vonatkozásában. Eredményként könyvelhetjük el a *Tanács 2016/1164 ATAD, Adókikerülés elleni irányelvét*,²⁷ mely a visszaélések kezelésének szintén egyik fontos eszköze. Az automatikus adatinformációcsere vonatkozásában már nagyobb eredményt ért el az Euró-

²⁴ <https://hu.euronews.com/2020/07/15/brusszel-ismet-nekifut-az-adoelkerules-elleni-harcnak>; <https://hu.euronews.com/2020/07/16/az-eu-folytatja-az-adoelkerules-elleni-harcot>

²⁵ <https://hu.euronews.com/2020/07/15/az-eu-birosaga-megsemmisitette-az-apple-adossagbirsagarol-szolo-europai-bizottsagi-dontest>

²⁶ Mondta ezt egy holland parlamenti képviselő Paul Tang <https://hu.euronews.com/2020/07/15/brusszel-ismet-nekifut-az-adoelkerules-elleni-harcnak>

²⁷ ATAD a Tanács 2016/1164/EU irányelve, a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról.

pai Unióban, ugyanis elfogadásra kerültek a DAC 1–6. Tanácsi irányelvek, melyek az országok közötti automatikus adatcserékre, közös sztenderd jelentésekre vonatkoznak. Az *Európai Bíróság ítéletei* is – mint ahogyan azt a az Apple ügyben is láttuk fentebb – sokat jelentenek a jogértelmezésre és a joghézagok felszámolására vonatkozóan. Legutóbbi Magyarországot érintő ügy a Google bírságolását érintette, melyben az Európai Unió Bírósága megállapította, hogy ütközik az uniós joggal a *Google-ra kiszabott reklámadóval kapcsolatos 1 milliárd forint összegű bírság*. Az EU Bírósága megállapította ebben az ügyben, hogy a reklámadó bejelentési kötelezettségének elmulasztása miatt a Google-re kiszabott bírság az EUMSZ 56. cikkébe ütközik, és sérti a hátrányos megkülönböztetés tilalmának alapelvét.²⁸ A hátrányos megkülönböztetés azért érte a Google-t, mert a bírságoló határozat elleni jogorvoslati jogát a Reklámadóról szóló 2014. évi XXII. tv. alapján gyakorolhatta, így a hatékony jogorvoslati jogát korlátozzák a külföldön letelepedett adóalanyoknak, míg a Magyarországon letelepedett adóalanyok az Art. rendelkezései alapján élhetnek rendes jogorvoslati lehetőségükkel. A külföldön letelepedett vállalkozások ugyanis jogosultak arra, hogy bírósági jogorvoslattal éljenek a mulasztási bírságot kiszabó határozat ellen a reklámadóról szóló tv. 7/B és 7/D §-ai alapján, azonban a jogorvoslat gyakorlására vonatkozó részletes szabályok már korlátozzák e joguk terjedelmét. A reklámadóról szóló törvény 7/B § (4) bekezdése szerint ugyanis a bíróság kizárólag csak okirati bizonyítást folytathat le, és tárgyaláson kívül határoz, míg az adózás rendjéről szóló törvény alapján a belföldi illetőségű adóalanyok tekintetében nincsen ilyen korlátozás.

4.1. A digitális szolgáltatások adójának javaslata és az ellenőrzésre tett javaslatok

Ugyanakkor még mindig csak javaslat formájában él a digitális dot.com cégek egységes megadóztatására törekvő irányelv javaslat, melynek két iránya ismeretes. A probléma tehát: hogyan lehet megadóztatni a digitális cégeket valós fizikai jelenlét nélkül az értékkeremtés országában? *Az egyik javaslat a globális társasági adó reformjára* vonatkozik és a szignifikáns digitális jelenlét vagy a digitális telephely fogalmának beemelése történne meg az adózási rendbe, így az adóalany fogalmát változtatnák meg.²⁹ Ezzel megoldódna az értékkeremtés helyén történő adóztatás, szignifikáns fizikai jelenlét nélkül. Ez egyben jelentené a digitális jelenlétet is, amely az adóalanyiságot megalapozza.

A problémakörbe tartozik, hogy mi legyen az adó tárgya, milyen bevételek képezik a digitális adóztatást? Az adóztatás 4 fő bevételi kört érintene: 1. a felhasználók adataiból származó bevételeket, az online szolgáltatások, közösségi média online

²⁸ C-482/18.sz.űgy Google Ireland Limited kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága, 2020.március 03. –án meghozott ítélet ECLI:EU:C:2020:141

²⁹ Proposal for a Council Directive Laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence Brussels, 21.3.2018. COM (2018) 147 final 2018/0072 (CNS), ld. Elemzés a digitális gazdaság megadóztatásának aktuális kérdéseiről, a modern gazdasághoz illeszkedő új uniós adószabályokról, értékelő elemzés figyelemmel a terület ellenőrizhetőségére, ÁSZ Elemzés, 2020.március https://www.asz.hu/storage/files/files/elemezsek/2020/a_digitalis_gazdasag_megadoztatasa_20200313.pdf?download=true

hirdetési felületeinek értékesítéséből származó bevételeket (Facebook, Google); 2. az olyan digitális közvetítői tevékenységet, amely lehetővé teszi a felhasználók számára, hogy kölcsönhatásba lépjenek más felhasználókkal (Ali Baba, Ebay); 3. a *sharing economy* (Uber, Airbnb) szolgáltatásait; 4. a szolgáltatási, letöltési díjakat (Netflix, Spotify) szedők tevékenységét.

A virtuális telephely beépítésre kerülne a konszolidált társasági adóalapba, és azok a társaságok fizetnék meg az adót: akiknek egy tagállamban az éves bevétele meghaladja a 7 millió eurót, vagy több, mint 100.000 felhasználóval rendelkeznek, vagy üzleti felhasználója több, mint 3000 egy évben.

A másik javaslat egy ideiglenes Digitális Szolgáltatási Adó bevezetésére vonatkozna, ha a teljes éves globális bevétele a dot.com cégnek 750 millió euro, és csak az EU-ban 50 millió euro bevétel szükséges. Az adó mértéke 3% lenne. A javaslat nem került elfogadásra az egyhangúság követelménye és a tagállami vétók miatt, azonban több európai tagállam – így Franciaország és Csehország – is bevezette önállóan az unióshoz hasonló digitális adót.³⁰ Ausztria 5%-os digitális adót vezetett be a digitális nagyvállalatokra (Google, Facebook), míg Szlovákia a digitális platformokra vonatkozóan a társasági adóba építette be a 21%-os digitális adót. Magyarország az önálló adóztatást választotta, és a Reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény keretében kívánja megadóztatni a fizikai jelenlét nélküli digitális cégeket. Alapvetően a viseigrádi országok támogatják az uniós digitális szolgáltatási adó bevezetését, azonban emellett láthatóan egyéni megoldásokra törekszenek.

A digitális adóelkerülés elleni fellépés másik fontos eszköze, és megoldása az *automatikus adatinformációcsere*, mely biztosítja a tagállamoknak a digitális tevékenységekkel kapcsolatos információk automatikus cseréjét, és az ellenőrzéseket. Ebben a körben 6 irányelv elfogadására került már sor. A *DAC 1, 2011/16/EU Tanácsi irányelv* az egyes jövedelemtípusokra vonatkozó kötelező adatszolgáltatás és információcsere-ről szól; a *DAC 2, 2014/106/EU Tanácsi irányelv* az országok közötti kötelező közös jelentésekre vonatkozik. Az agresszív adótervezési gyakorlat visszaszorítása érdekében 2015-ben fogadták el a *DAC 3, 2015/2376/EU Tanácsi irányelvet*, ami a határon átnyúló feltételes adómegállapítási határozatok automatikus információ cseréjét írja elő; a *DAC 4, a 2016/881/EU Tanácsi irányelv* a multinacionális vállalatcsoportok országonkénti jelentéstételi adatszolgáltatást írja elő; a *DAC 5, 2016/2258/EU Tanácsi irányelv* a tulajdonosokhoz való hozzáférést biztosítja és írja elő. A legutóbbi, a 2018-ban elfogadott *DAC 6, 2018/822/EU Tanácsi irányelv*³¹ az adóelkerülés elleni harcban játszik nagy szerepet, az agresszív adótervezési konstrukciókra vonatkozó adatszolgáltatást írja elő a közvetítői tevékenységet végzők számára. Ide tartoznak az ügyvédi irodák, a banki alkalmazottak, és az adótanácsadók, akiknek jelentéstételi kötelezettségük van.

³⁰ Elemzés a digitális gazdaság megadóztatásának aktuális kérdéseiről, a modern gazdasághoz illeszkedő új uniós adószabályokról, értékelő elemzés figyelemmel a terület ellenőrizhetőségére. *ÁSZ Elemzés*, 2020. március https://www.asz.hu/storage/files/files/elemzesek/2020/a_digitalis_gazdasag_megadoztatasa_20200313.pdf?download=true

³¹ Council Directive 2018/822/EU of 25 May 2018 https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/dac-6-council-directive-2018_en.pdf

Magyarországnak 2019. december 31-ig kellett beültetni az irányelvet a jogrendbe, és alkalmazása 2020. július 1-től kötelező, azonban most még hat hónap haladékot kaptak a jelentéstétel bevezetésére a tagállamok.

4.2. Konklúzió

Az agresszív adótervezési struktúrák, a digitális káros adótervezési gyakorlatok, a digitális adóelkerülés elleni fellépés eszközei tehát adottak, van megoldás e kérdés kezelésére, bár látható, hogy még mindig a javaslatok és a soft law eszközök vannak túlsúlyban a közvetlen adókat érintő egységes uniós fellépéssel szemben. A tagállamok egy része a bevételkiesést az uniós Digitális Szolgáltatások Adójának átvételével próbálja megelőzni, törekednek az irányelv javaslat lassú elfogadásával szemben az önálló fellépésre. Ennek oka, hogy az adószuverenitást érintő, a közvetlen adóztatásra vonatkozó irányelvjavaslatok sok esetben beavatkozásnak tűnnek a szubszidiaritás elvén keresztül, és ezáltal hatáskör elvonásnak vélik a tagállamok. Az irányelvi harmonizációban az adóztatásra vonatkozó egyhangú döntéseket a tagállamok egyetértése miatt nehéz elérni, nincs egyetértés a részletkérdésekben. A Digitális Szolgáltatások Adójára vonatkozó javaslatot Írország, Dánia, Svédország és Észtország vétőzta meg, itt is okként az állami szuverenitásból fakadó adóztatási hatáskör feladása elleni tiltakozás szerepelt. Láthatjuk, hogy az Európai Bizottság nem mond le az adóelkerülést gyakorló cégek gyakorlatának felszámolásáról. A Bizottság erőteljes fellépést gyakorol, a versenyjogon keresztül be tud avatkozni a belső piacot torzító adókedvezmények ellen, az adóztatásban pedig az irányelvek elfogadása érdekében a minősített többségi szavazásra való áttérést javasolja. Abban egyetértés van a tagállamokban, hogy a digitális nagyvállalatok ott adózzanak, ahol az érték megteremtődik, ahol a nyereség és a bevétel keletkezik, de a javaslatok elfogadásához összefogásra és egyetértésre van szükség. *Az összefogás* az egyéni megoldásoktól kedvezőbb lenne – álláspontom szerint –, mivel az *eltérések*, a tagállamok önállóan alkalmazott megoldásai adóversenyt idézhetnek elő, és ezzel éppen az ellenkező célt érnék el, és azt a megoldást nehezítenék meg, ami a káros adójogi gyakorlatok, a digitális adóelkerülés megakadályozására vonatkozna. Az együttes fellépést az uniós Digitális Szolgáltatások Adója biztosíthatná, mivel így nem tagállamonként eltérő társasági adókulcs szerint adózna a digitális tevékenység, hanem egységesen kerülne sor egy alacsony adókulcs bevezetésével. Ez a megoldás elfogadhatóbbá tenné a digitális multinacionális cégek irányába is az adózást, stabil és kiszámítható adózási környezetet, alacsony adókulcsot és egységes fellépést biztosítana a digitális visszaélések, a káros adójogi gyakorlatokkal szemben.