

Varga Erzsébet*: A digitális vállalkozások adóztatásának kihívásai

Absztrakt

Napjainkban a digitális vállalkozások jelentik a gazdaság egyik fő motorját. Ugyanakkor, a jelenleg érvényes nemzetközi adóztatási elvek mellett, és köszönhetően a digitális gazdaság sajátos jellemzőinek, a digitális vállalkozások effektív adóterhe jóval kisebb, mint a hagyományos vállalkozásoké. Az államok súlyos adóbevételektől esnek el, ezért megindult az a tendencia, hogy az országok egyedi megoldásokat vezetnek be a digitális vállalkozások adóztatására. A tanulmány rávilágít, hogy az egyedi megoldások nem vezethetnek eredményre, egységes, világszintű megoldás szükséges. Ezáltal érhető el, hogy a digitális vállalkozások is a tényleges értékteremtés helyén fizessenek adót, és ne vándoroljanak el súlyos költségvetési bevételek a piac országából.

Kulcsszavak: digitális vállalkozások, adóztatás elvek, költségvetési bevétel

Abstract

The digital entrepreneurship is one of the leading sectors of today's economy. However, based on the currently applicable international tax law standards and due to the specific features of the digital economy, effective taxation of the e-commerce is much lower than the companies facing in the traditional economy. States have significant significant revenue losses, and according to latest tendencies, states prefer single solutions to tax the digital economy. As highlighted in this essay, single solutions cannot be successful. There is an imminent need for a global solution. States can only achieve this way, that digital companies pay taxes where value is created, impeding tax revenues being shifted to countries far away from the country of consumption.

Keywords: digital entrepreneurship, tax law standards, budget revenues

1. Bevezetés

Az Európai Bizottság 2018-as közleménye⁶¹⁷ szerint a digitális gazdaság évi 450 milliárd euró értékben járul hozzá az EU gazdaságához, és jelentősége jelenleg is fokozatosan nő. A digitális gazdaság elősegíti az innovációt, a beruházások bővülését és az új munkahelyek teremtését. A digitális szektor növekedési nagyságrendjét jól mutatja, hogy míg a „hagyományos” multinacionális vállalatok évi 0,2%-os ütemben növekednek, addig a digitális gazdaságban a növekedés eléri az évi 14%-ot.⁶¹⁸

Az adóztatás terén a legnagyobb kihívást az jelenti, hogy a nemzetközi adóztatás hagyományos szabályai szerint az adóztatás abban az országban történik, ahol a vállalkozás tényleges fizikai jelenléttel rendelkezik. A digitális gazdaság működése szempontjából a fizikai jelenlétnek nem számottevő a jelentősége, mivel a digitális szolgáltatások nyújtásához nincs szükség jelentős fizikai jelenlétre a szolgáltatásnyújtás országában. Ez a nemzetközi adóztatás jelenlegi szabályai szerint adóelkerülésre ad

* VARGA Erzsébet, dr., PhD., tanársegéd, NKE ÁNTK, Közpénzügyi Tanszéke, PPKE-JÁK, Pénzügyi Jogi Tanszék, megbízott oktató;

Erzsébet VARGA, assistant lecturer, NUPS Faculty of Public Governance and International Studies.

ORCID: 0000-0002-4643-052X, varga.erzsebet@uni-nke.hu

⁶¹⁷ Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy, COM(2018) 146 final, 21.03.2018

⁶¹⁸ Commission Staff Working Document, Impact Assessment, SWD(2018) 81 final, 21.03.2018

lehetőséget, melyet az érintett vállalkozások ki is használnak. A digitális társaságok effektív adóterhelése hozzávetőlegesen a 40%-a annak, amit a hagyományos formában tevékenykedő vállalatok a költségvetésekbe befizetnek.⁶¹⁹ Különböző adóelkerülési technikák alkalmazásával az effektív adóteher még alacsonyabb lehet, vagy teljesen kiküszöbölhető.

Nemzetközi konszenzus van abban a tekintetben, hogy a digitális gazdaságban érvényesülő adóelkerülés csak világszintű összefogás keretében állítható meg. Nincs azonban egységes álláspont abban, hogy a digitális gazdaság hatékony és tisztességes adóztatása hogyan, a hagyományos nemzetközi adójogi szabályok milyen átszabásával valósítható meg.

Jelen tanulmány azt vizsgálja, hogy milyen nemzetközi erőfeszítések történtek és történnek nemzetközi és nemzeti szinten a digitális vállalkozások adóztatása tekintetében. Ehhez röviden bemutatjuk a digitális gazdaság sajátosságait és adózási kérdéseit, valamint a digitális vállalkozások által alkalmazott főbb adóelkerülési technikákat. Ezt követően mutatjuk be, hogy az egyes szinteken milyen törekvések történtek a digitális vállalatok adóztatására, és ebből milyen következtetések vonhatók le. A tanulmány elsősorban a digitális vállalkozások nyereségét terhelő adókra helyezi a hangsúlyt.

2. A digitális gazdaság jellemzői és ennek következményei az adóztatásra

A digitális gazdaság lényeges ismérve, hogy a hagyományos gazdasági modellel szemben a hangsúly már nem a tárgyi eszközökön, gépeken, 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 üzleti folyamataikat, anélkül, hogy közvetlen fizikai kapcsolatba kerülnének akár a fogyasztókkal. A digitális vállalkozások sokszor jelentős versenyelőnyt is élveznek a hagyományos gazdasággal szemben, mert a kevesebb erőforrás és eszköz igény miatt olcsóbban tudják értékesíteni termékeiket és szolgáltatásaikat a végfelhasználók felé.⁶²⁰

Adózási szempontból lényeges, hogy a digitális gazdaságban működő vállalkozásoknak a „piac államában” rendszerint nem keletkezik adózási szempontból értékelhető telephelyük, mivel nincs állandó fizikai jelenlétük, vagy olyan minimális jelenléttel rendelkeznek, amely a nemzetközi adójog hagyományos szabályai szerint csak kiegészítő, előkészítő jellegűnek minősül. Előfordulhat, hogy a „piac államában” szervert telepítenek a tevékenység elősegítéséhez, vagy szoftvereket alkalmaznak, de a nemzetközi adózás hagyományos szabályai szerint az automatizált berendezések, így különösen a szerverek csak szűk körben, a szoftverek és adatok pedig rendszerint nem keletkeztetnek telephelyet.⁶²¹ Az OECD Modellegyezmény, valamint annak Kommentárja értelmében egy weboldal működtetése, vagy hasonló virtuális jelenlét sem eredményez

⁶¹⁹ SWD (2018) 81 final

⁶²⁰ A digitális adózás néhány aktuális kérdése az EU-ban. Adó Online, 2018. május 9. | Forrás: <https://ado.hu/ado/a-digitalis-adozas-nehany-aktualis-kerdese-az-eu-ban/> (Letöltve: 2020. április 15.)

⁶²¹ Lsd. OECD Modellegyezmény Kommentárja, 5. cikk 42.2. pont. A szoftverek és az adatok nem rendelhetők egy földrajzi helyhez, ezért nem jön létre olyan állandó üzleti hely, amely az adóztatási jog alapjául szolgáló kapcsolóelvet, ún. nexust keletkeztetne.

telephelyet.⁶²² Fizikai jelenlét hiányában a tevékenységből származó jövedelem a piac országában nem, csak az illetőség országában adóztatható.⁶²³

A fentiekből az következik, hogy a digitális társaságok „piac országában” megtermelt árbevétele csak kis részben jelenik meg a számviteli nyilvántartásokban, és a kimutatott árbevétel sem jelenti azt, hogy az érintett vállalkozások jelentős társasági adóbefizetéseket teljesítenének a költségvetés felé. A nemzetközi adózás hagyományos szabályai a digitális gazdaságban nem vezetnek ugyanis megfelelő eredményre, nem biztosítják az adóztatási jog megfelelő elosztását az államok között. Ez a válság az egyébként is költségvetési gondokkal küzdő államok számára, súlyos adóbevétel kiesést jelent.

3. A digitális társaságok által tipikusan alkalmazott adótervezési technikák

Az országok alapvetően három kategóriába sorolhatók annak megfelelően, hogy milyen szerepet töltenek be a digitális társaságok nemzetközi adóstruktúráiban. A „piac országa” az az ország, ahol a digitális társaságok vevői találhatóak. A „közvetítő ország(ok)” az(ok) az ország(ok), amelynek adórendszerét a digitális szolgáltatásokat nyújtó cégcsoport adóoptimalizálás céljára felhasználja. Az „anyavállalat országa” az az ország, ahol a digitális szolgáltatást nyújtó cégcsoport végső anyavállalata adóügyi illetőséggel rendelkezik. A BEPS projekt által felvázolt egyszerűsített séma szerint a mindhárom típusú ország lényeges szerepet tölt be a digitális cégcsoportok struktúráiban, a végeredmény pedig az, hogy a digitális cégcsoport világszinten nem, vagy csak minimális mértékben fizet nyereségadót a megtermelt profit után.

Az európai országok többsége, köztük Magyarország is tipikusan a „piac országát” képviseli a digitális vállalkozások cégstruktúráin belül. Három tipikus technika különíthető el abban a tekintetben, hogy a digitális társaságok milyen módszerrel kerülnek el a „piac országában” az adókötelezettséget. Egyrészt, a digitális vállalkozás olyan nemzetközi adóstruktúrákat alakít ki, amelynek eredményeképpen elkerülnek az adóköteles jelenlét keletkezését a „piac országában” (telephely keletkezésének elkerülése). Másrészt, ha mégis keletkezik telephely a „piac országában”, igyekeznek úgy csoportosítani a funkciókat, eszközöket és kockázatvállalást a cégcsoporton belül, hogy minimális adóalap legyen allokálható a „piac országában” létesült telephelyhez (nyereségallokáció minimalizálása). Harmadrészt, ha a „piac országában” keletkezik adóztatható adóalap, akkor az elismert költségek maximális kihasználásával igyekeznek csökkenteni az adóalapot (költségek maximalizálása). Bár ezeket az adóelkerülési technikákat nemcsak a digitális társaságok alkalmazzák, a digitális társaságok helyzetét jelentősen megkönnyíti, hogy a digitális gazdaságban egyszerűen kiküszöbölhető a vállalkozás állandó fizikai jelenléte a „piac országában”. A továbbiakban megvizsgáljuk, hogy az említett módszerek hogyan teszik lehetővé a társasági adóterhek optimalizálását.

3.1. Telephely keletkezésének elkerülése

⁶²² OECD Adóügyi Bizottsága: *Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Convention on Article 5 (2000)*; és OECD, *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for Taxing E-Commerce? Final Report (2005)*

⁶²³ Csabai R., Czoboly G. (2016): A digitális cégek adóztatásának kihívásai - nemzetközi válaszkísérletek. Adó szaklap, 2016/12-13.

A nemzetközi adóztatás hagyományos szabályai szerint, ha egy vállalkozásnak nincs állandó fizikai jelenléte egy adott országban, akkor nem jön létre adóköteles jelenlét, és nem keletkezik adókötelezettség.⁶²⁴ A külföldi illetőségű adózók esetében a „telephely” adójogi fogalma testesíti meg az állandó fizikai jelenlétet, és a telephely fennállásának feltételeit a kettős adóztatás elkerülését célzó egyezmények, egyezmény hiányában a belső jog szabályai rendezik. A kettős adóztatási egyezmények többnyire az OECD Modellegyezményre, vagy más modellegyezményre épülnek, melyek szerint a telephely keletkezésének egyik fő kritériuma, hogy az adott vállalkozás olyan fizikai jelenléttel - irodával, üzletvezetés helyével, műhellyel, gyártóegységgel, stb. - rendelkezzen az adott országban, amely ténylegesen szolgálja az üzleti tevékenységét.

A tényleges fizikai jelenlét mellett telephelyet keletkeztethet az is, ha a piac országában a vállalkozás a nevében eljáró képviselővel, ún. „függő ügynökkel” rendelkezik. A függő ügynök egy olyan személy, aki a vállalkozás nevében jogosult szerződéseket kötni, és ezt a jogát rendszeresen gyakorolja.⁶²⁵ A „függő ügynök” telephely-keletkeztető voltának megítélésekor nagymértékben kell vizsgálni az ügynöki tevékenység egészét, és annak szerepét a megbízó vállalkozás tevékenységében.

A digitális vállalkozások működése kapcsán felmerülhet az is, hogy egy esetleges szerver jelenléte vagy használata keletkeztethet-e telephelyet az adott országban. A szerverek telephely-keletkeztetése kapcsán érdemes azt kiemelni, hogy mindig meg kell vizsgálni, mi a szerver szerepe az üzleti tevékenységben. Ha a tevékenység tárhely-szolgáltatás vagy szoftverek tárolása, akkor a szervernek lényeges szerepe van a főtevékenység megvalósításában, ezért telephelyet keletkeztethet. Ha a vállalkozás egy weboldalon keresztül értékesít („e-tailer”, internetes kereskedő), rendszerint még nem jön létre telephely. Vagyis, a szerver jelenlétét mindig a vállalkozás belföldön végzett egyéb tevékenységével összefüggésben kell megítélni.

3.2. Nyereségallokáció minimalizálása

Abban az esetben, ha a telephely fennállása valamely okból mégis megállapítható, további kérdést vet fel, hogy mekkora az az adóköteles jövedelem, amely a telephelyhez allokálható és ezáltal a telephely országában adóztatható.

A telephelyhez allokálható adóköteles nyereség megállapítása tekintetében az OECD profitallokálási szabályait lehet alapul venni. A profitallokáció során a szolgáltatási láncon belül általában meg kell vizsgálni az egyes funkciókat, ideértve az immateriális javak fejlesztésére, bővítésére, fenntartására, védelmére és felhasználására vonatkozó feladatokat és kockázatviselést, és a csoporton belüli ügyleteket a transzferár-szabályozás értelmében úgy kell minősíteni, mintha független felek között jönnének létre.

A nyereségallokáció vizsgálata során a legnagyobb nehézséget az jelenti, hogy a profitallokáció hagyományos szabályai a digitális vállalkozások esetében nem adnak megnyugtató eredményt. A jelentős emberi funkciók, használt eszközök és vállalt kockázatok rendszerint nem a „piac országában” találhatóak, ami a telephelyhez allokálható nyereség mértékét jelentősen korlátozza. Jellemző adóelkerülési mód, hogy a „piac országában” lévő telephely pusztán technikai, kiegészítő feladatot lát el, azonban a

⁶²⁴ Csabai R., Czoboly G. (2016): A digitális cégek adóztatásának kihívásai - nemzetközi válaszkísérletek. Adó szaklap, 2016/12-13.

⁶²⁵ OECD Modellegyezmény 5. Cikk, 5. bekezdés. A telephely fogalom az OECD Modellegyezmény Kommentárjának 2017-es módosításával kiegészült, és a visszaélések elkerülése érdekében kiterjed pl. a bizományosi struktúrákra is.

szellemi javak feletti rendelkezési jog, a lényeges kockázatvállalás más országbeli – alacsony adókulcsú államban lévő - csoportvállalatnál található.

A fentiekén túl annak megállapítása is nehézségekbe ütközik, hogy egyáltalán melyek azok a tényezők, funkciók, melyek a nyereség keletkezésében meghatározó szerepet játszanak. Ilyen értelemben már nem is hagyományos értelemben vett transzferár-kérdéssel állunk szemben, hanem a nyereségallokáció alapját képező tényezők értékelésének kérdésével. Az eredmény, hogy még ha telephelye is keletkezik egy vállalkozásnak, megfelelő nyereségallokáció hiányában a telephelyhez rendelhető adóalap minimálisra csökkenthető.

3.3. Költségek maximalizálása

A nemzetközi gyakorlattal összhangban a társasági adó alapját rendszerint nem az árbevétel, hanem a nyereség alapul vételével kell megállapítani, vagyis az adóalap meghatározása során az árbevételt csökkentik bizonyos, a tevékenységgel összefüggésben felmerült elismert költségek. Adóalap-csökkentő költségként többnyire a fizetett kamatok, jogdíjak, különféle szolgáltatási díjak szolgálhatnak. Az adóalap meghatározása során további csökkentő tételek is befolyásolhatják az adóalapot, ilyenek lehetnek a korábbi években felhalmozott veszteségek, munkavállalói részvételi programokhoz, kutatásfejlesztéshez kapcsolódó kedvezmények. A digitális társaságok előszeretettel használják ezeket a technikákat. Különösen jellemző a társasági adóalap csökkentése az alacsony adókulcsú államban lévő leányvállalatnak teljesített jogdíjkifizetések révén.

4. A BEPS javaslatok a digitális vállalkozások adóztatására

Az OECD adóalap erózióval és nyereség átcsoportosítással foglalkozó projektje (angolul: „*Base Erosion and Profit Shifting*”, rövidítve: *BEPS*) kiemelten foglalkozik a digitális gazdaság adóztatásának kihívásaival. A projekt keretében megfogalmazott tizenöt akcióterv közül az 1. Akcióterv tárgyalja a digitális gazdaság kihívásait. Az OECD 2015 októberében tette közzé vonatkozó javaslatait. A jelentés rögzíti, hogy a digitális gazdaságot nem lehet leválasztani a gazdasági többi területéről, hiszen egyre inkább a digitális gazdaság válik a gazdasággá. A digitális gazdaság kihívásait ezért a BEPS Akcióterv többi pontjának keretein belül lehet és kell kezelni, így különösen a telephely szabályok, a transzferár-szabályok és az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok módosításával és összehangolásával.

A telephely-szabályok kapcsán a BEPS négy módosítást javasol. Egyrészt, bővíti a függő ügynök fogalmát, melynek eredményeként akkor is telephely keletkezik a piac államában, ha az ügynök ugyan nem saját nevében szerződik a megbízó javára, de kiemelkedő szerepet játszik a megbízó és a vevők közötti szerződések létrehozásában, és a megbízó rutinszerűen, változtatás nélkül köti meg a vevőkkel létrejövő szerződéseket. Másrészt, bővíti a független ügynök fogalmát, így egy egyébként független ügynök 90%-ban vagy azt meghaladóan jár el a megbízó érdekében, akkor függő ügynöknek minősül és telephelyet eredményez. Harmadrészt, a kiegészítő, előkészítő jellegű tevékenység is telephelyet eredményez, ha az az érintett vállalkozás tekintetében főtevékenységnek tekinthető. Negyedszer, előírja a „feldarabolás tilalmát”, miszerint nem kerülhető el a telephely azáltal, hogy az összetett tevékenységet sok kisebb kiegészítő, előkészítő jellegű tevékenységre darabolják.

A transzferár-szabályokban javasolt változások különösen arra irányulnak, hogy elejét vegyék a szellemi javak és az azokhoz kapcsolódó jogok átruházása révén alkalmazott aránytalan mértékű nyereségallokációnak. A korábbi szabályok szerint ugyanis a szellemi

tulajdonhoz kapcsolódó nyereség nagymértékben attól függ, ki a szellemi javak jogi tulajdonosa. A javaslat szerint a jogi tulajdon szerepe nem elsődleges, a tevékenység során ellátott funkciókat kell nagyobb mértékben figyelembe venni.

Az ellenőrzött külföldi társaságok szabályai kapcsán a BEPS azt javasolja, hogy a digitális szolgáltatásokhoz kapcsolódó jövedelmek is kerüljenek a szabályozás hatálya alá. Az ellenőrzött külföldi társaságra vonatkozó szabályok országonként eltérnek, de rendszerint az alacsony adóterhelésű országokba juttatott, fel nem osztott nyereség büntető jellegű forrásadóztatását jelentik. Ezt a BEPS kiterjeszteni javasolja a jogdíjból, digitális javak és szolgáltatások értékesítéséből származó jövedelmekre.

A BEPS Akcióterv választ ad a jelenleg azonosított egyes problémákra, azonban a nemzetközi vállalkozások könnyen módosíthatják struktúráikat oly módon, hogy nem esnek többé a szigorító szabályozás hatálya alá. Ahhoz, hogy a BEPS Akcióterv valóban hatékony segítséget nyújtson, elengedhetetlen az adóhatóságok közötti együttműködés és az átláthatóság, továbbá a BEPS javaslatok folyamatos felülvizsgálata. Az első kapcsolódó jelentés 2015-ben látott napvilágot, de konkrét előrelépést nem hozott⁶²⁶. A jelentés felülvizsgálata 2018-ban megtörtént⁶²⁷, ebben azonban - tényleges megoldás hiányában - az újabb eredményeket 2020-ra irányozták elő.

5. Európai Unió törekvések a digitális vállalkozások adóztatására

Az EU úttörő szerepet vállal abban, hogy az egységes OECD álláspont kialakítását megelőzően megoldást találjon a digitális gazdaság okozta adózási kihívásokra, különösen azért, hogy elejét vegye az egyes tagállamok által kezdeményezett egyedi intézkedéseknek. Az egyedi intézkedések ugyanis jelentős piactorzító hatást idézhetnek elő az EU digitális piacán. Az Európai Bizottság a megoldást a 2018. márciusi közleményhez kapcsolt két irányelv tervezet segítségével képzelel el. A két irányelv tervezet egy hosszútávú, és egy rövidtávú megoldást vázol fel.

Hosszútávú megoldásként az EU a nemzetközi adózásban alkalmazott „telephely” fogalom kibővítését javasolja a tagállamok számára, a „jelentős digitális jelenlét” fogalmának bevezetésével.⁶²⁸ Ennek eredményeként a vállalkozásból származó jövedelem nem (csak) a hagyományosan telephelyet keletkeztető fizikai jelenlét országában lenne adóztatható, hanem ott, ahol a vállalkozás „értékteremtő” tevékenysége történik. Az irányelv-tervezet szerint „jelentős digitális jelenlétet” eredményezne, ha az adott vállalkozás egy tagállamban 7 millió eurót meghaladó árbevétel termel, és/vagy az ott lévő felhasználók száma a 100.000 főt meghaladja, és/vagy az üzleti szereplőkkel kötött szerződések száma 3.000 fölött van.⁶²⁹ A Bizottság a tervezett rendelkezéseket a Közös Konszolidált Társasági Adóalap⁶³⁰ szabályozásába is beépítené, és az egységes

⁶²⁶ Az 1. Akcióterv keretében készült jelentés elvi szinten rögzítette, hogy a digitális gazdaságot nem lehet leválasztani a gazdasági többi területéről, hiszen egyre inkább a digitális gazdaság válik a gazdasággá. A jelentés szerint a digitális gazdaság kihívásait a BEPS Akcióterv többi pontjának keretein belül lehet és kell kezelni, így különösen a telephely szabályok, a transzferár-szabályok és az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok módosításával és összehangolásával.

⁶²⁷ OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en> Letöltve: 2018.11.14.

⁶²⁸ Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, COM(2018) 147 final, 21.03.2018

⁶²⁹ COM(2018) 147 final, 4. cikk, 3. bekezdés

⁶³⁰ Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)

világszintű szabályozás érdekében elfogadja, hogy az OECD globális sztenderdjének jóváhagyása esetén a globális sztenderd venné át a közösségi szabályozás helyét.

Rövidtávú megoldásként az Európai Bizottság a digitális szolgáltatások árbevétel alapú adóztatását irányozza elő, ahol az adó alapját a hozzáadott értékadó nem tartalmazó árbevétel jelentené.⁶³¹ Az adót különösen a digitális felületeken nyújtott reklámszolgáltatások, adattovábbítás, közösségi média szolgáltatások után kellene megfizetni, az árbevétel 3%-ában. Adó alanyai azok a multinacionális vállalkozások lennének, melyek világszintű összesített árbevétele éves szinten meghaladja a 750 millió euró árbevételt, valamint EU-szintű összesített árbevétele meghaladja az 50 millió eurót. A tervezetet 2018 decemberéig kívánták elfogadni, azonban a november 6-án tartott ECOFIN ülésen a tervezetet már több tagállam, köztük Dánia, Svédország és Írország is ellenezte. Mivel az adózás terén az EU döntések meghozatalához egyhangúság szükséges, a tervezet elfogadására csak akkor van esély, ha valamennyi tagállam egyetért.

6. Különutas nemzeti megoldások a digitális vállalatok adóztatására

Bár az adóelkerülés elleni küzdelem közös célkitűzés, az államok érdekei nem egységesek a digitális vállalkozásokkal szembeni fellépésben. Az OECD és az EU szintjén a végleges szabályozás elfogadása még várat magára, ezért több állam egyoldalú megoldások révén tett és tesz kísérletet a digitális vállalkozások megadóztatására. Az esetek többségében a digitális vállalkozások árbevételét terhelő adók jellemzők, de eltérő megoldások léteznek. Az alábbiakban néhány példára világítunk rá.

6.1.A brit eltérített profitadó, mint egyoldalú megoldási kísérlet a digitális társaságok adóztatására

Az Egyesült Királyság 2015 áprilisa óta alkalmazza a „*diverted profit tax*”, rövidítve „*DPT*” elnevezésű eltérített profitadót,⁶³² egyes részletszabályok 2018-ban felülvizsgálatra kerültek. Az eltérített profitadó célja azon multinacionális vállalatok megadóztatása, melyek összetett nemzetközi adóstruktúrák révén, agresszív adótervezési technikákkal más országokba csoportosítják a brit piacra történő értékesítésekből származó adóköteles jövedelmeiket. A szabályozás elsősorban a technológiai szektorban működő multinacionális vállalkozásokat célozta, ezért „Google adó” néven került be a köztudatba. Az elnevezés ugyanakkor megtévesztő, mert a Google ténylegesen nem fizetett soha eltérített profitadót.

Az eltérített profitadó hátterében rendkívül összetett jogi szabályozás áll, de az adó jellemzően az adóelkerülő multinacionális vállalkozások két fő csoportját célozza⁶³³:

1. Az első eset, amikor egy külföldi vállalkozás a brit piacon olyan üzleti modell útján értékesít terméket, nyújt szolgáltatást, hogy „megalapozottan feltételezhető”, hogy cél a brit telephely, ezáltal a brit adóköteles jelenlét elkerülése (telephely elkerülése).
2. A másik eset, ha van ugyan Nagy-Britanniában bejegyzett, brit adóügyi illetőségű vállalkozás, de a brit vállalkozásnak más államokban lévő csoportvállalkozásokkal kötött ügyletek eredményeként nincs lényeges gazdasági jelenléte Nagy-Britanniában, ezáltal a brit illetőségű vállalkozásnak

⁶³¹ Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, COM(2018) 148 final, 21.03.2018

⁶³² Lsd. a témáról Dr. Varga Erzsébet, A legnagyobb dot.com társaságok adózása Nagy-Britanniában c. tanulmányt, 2018, Széchenyi István Egyetem, megjelenés alatt

⁶³³ Az adó részleteiről lsd. a brit adóhatóság tájékoztatóját (gov.uk 2015).

betudható tevékenység korlátozott, és az adófizetési kötelezettség alacsony tartható vagy elkerülhető (lényeges gazdasági jelenlét hiánya).

Amennyiben az eltérített profitadó alkalmazandó, az adóalapot sajátos szabályok szerint kell meghatározni. A szabályrendszer célja, hogy a nyereséget úgy határozzák meg, mintha az adózó a transzferár-szabályok teljes körű tiszteletben tartásával kiigazította volna nyereségét. Az adóalap meghatározása során azt is mérlegelni kell, hogy az érintett vállalkozás mekkora nyereséget érhetett volna el, ha olyan alternatív ügyletet választ, melyben az adócsökkentési célzat nem vezette a feleket.

Az eltérített profitadó megállapítása egy sajátos eljárásrend keretében történik. Az érintett vállalkozásnak bejelentést kell tennie a brit adóhatósághoz, ha vélhetően az adó hatálya alá tartozik. A bejelentést követően, ha a brit adóhatóság megalapozottnak tartja az eltérített profitadó alkalmazhatóságát, ún. előzetes felszólítást küld a vállalkozásnak. A felszólítás tartalmazza, hogy a brit adóhatóság miért tartja indokoltnak az adókötelezettséget, és előzetes feltételezések alapján megállapítja az eltérített profitadó összegét. A vállalkozás 30 napon belül nyilatkozhat, ha a felszólítás nyilvánvaló tévedést, számtani hibát tartalmaz, de jogorvoslati joggal nem élhet. Ezt követően 30 napon belül a brit adóhatóság fizetési felszólítást küld az adózónak, az abban szereplő összeget a vállalkozásnak 30 napon belül be kell fizetnie.

Az eltérített profitadó mértéke 25 %, ami egy büntető jellegű adómérték a brit társasági adó 19 %-os mértékéhez képest.⁶³⁴

Az eltérített profitadóból származó bevételek nagyságrendjükben nem jelentősek a brit költségvetés szempontjából. Ennek kapcsán a jogalkotó és a brit adóhatóság is azt az álláspontot képviseli, hogy az elérni kívánt cél nem a költségvetési bevételek eltérített profitadóból származó közvetlen növelése, hanem annak „kikényszerítése”, hogy az érintett vállalkozások módosítsanak adóstruktúráikon, és ennek eredményeként növeljék közvetetten az egyéb brit adóbevételeket (pl. társasági adó, új munkavállalók bérhez kapcsolódó közterhei, forgalmi és fogyasztási típusú adók, stb.) A tapasztalat ugyanakkor azt mutatja, hogy a brit rendelkezések nem értek el lényeges változást a digitális vállalkozások gyakorlatában, a struktúrák kismértékű átalakítása nem hozott áttörő többletbevételt a brit költségvetés számára.

A brit jogalkotó ennek ellenére nem adta fel az agresszív adótervezéssel szembeni egyoldalú küzdelmet, és újabb kísérletet tett az érintett multinacionális vállalkozások megadóztatására. A 2019-es költségvetés tervezése során a brit pénzügyminiszter bejelentette, hogy 2020 áprilisától digitális szolgáltatásokat terhelő adót („*digital services tax*”, „*DST*”) vezet be a digitális szektorban működő multinacionális vállalatok árbevételére. A digitális szolgáltatásokat terhelő adó sokban hasonlít az Európai Bizottság által előterjesztett digitális társaságokat terhelő adóhoz. Az adó alanyai a közösségi médiaszolgáltatók, internetes piacterek és keresőmotorok, melyek 2%-os mértékű adót fizetnének Nagy-Britanniában megtermelt árbevételük után. A pénzügyminiszter előrejelzése szerint az adó a 2019-20-as pénzügyi évben 275 millió font, a 2020-21-es pénzügyi évben 370 millió font, a 2021-22-es költségvetési évben 400 millió font adóbevételt hozhat a brit költségvetésnek.⁶³⁵

6.2. Francia megoldás a digitális társaságok adóztatására

⁶³⁴ Megjegyezzük, hogy a brit társasági adó mértéke az eltérített profitadó bevezetésekor 20 százalék volt, és további adócsökkentés eredményeként 2020-ra 17 százalékra csökken.

⁶³⁵ bbc.com 2018

A francia pénzügyminiszter 2018. decemberében jelentette be a - Google, Apple, Facebook és Amazon rövidítés alapján – „GAFA” adóként hivatkozott digitális szolgáltatási adó tervezetét, melyet 2019 szeptemberében hagyott jóvá a francia törvényhozás. Az adó az Európai Bizottság javaslatához hasonló, árbevétel terhelő adó, melynek alanyai azok a francia vagy külföldi technológiai vállalatok, melyek digitális szolgáltatásaik után legalább évi 750 millió eurós bevételre tesznek szert, feltéve, hogy ebből több, mint 25 millió euró árbevétel származik Franciaországból.

Az adókötelezettség körébe tartozó digitális szolgáltatások magukban foglalják az online hirdetési felületek rendelkezésre bocsátását, valamint az olyan digitális platformok biztosítását, melyek arra szolgálnak, hogy összehozzák a felhasználókat egymással, akár termékek, szolgáltatások értékesítése céljából⁶³⁶. Nem terjed ki az adókötelezettség ugyanakkor az áruk vagy szolgáltatások közvetlen online értékesítésére, illetve az olyan digitális felületek elérhetővé tételére, melyek elsődleges eszközként biztosítják a digitális tartalmakhoz, kommunikációs, illetve fizetési szolgáltatásokhoz való hozzáférést. Így például, az előfizetésre épülő video streaming csatornák működtetői, vagy zenét szolgáltató oldalak nem tartoznak az adókötelezettség körébe.

Az adókötelezettség azon szolgáltatások körére terjed ki, amelyek meghatározott kritériumok alapján Franciaországhoz köthetők, azáltal, hogy pl. francia fogyasztók adatait használják fel a szolgáltatásnyújtás során, vagy Franciaországban nyitott felhasználói fiók segítségével férnek hozzá a szolgáltatásokhoz. Az IP cím szintén meghatározó lehet, de ez nem kizárólagos tényező a területi hatály megállapítása során.

A francia kormány visszamenőleg, 2019. január 1-i hatállyal vezette be az adót, azzal, hogy az adó addig maradna érvényben, amíg az OECD keretében a globális megoldást el nem fogadják a digitális vállalkozások adóztatására. A francia kormány a bevezetés első évében közel 400 millió euró többletbevételt várt a digitális szolgáltatások adójától⁶³⁷. Az adóbevételt 30 piaci szereplőtől várták, melyek közül az Uber, az Airbnb, a Booking.com, valamint a Criteo nevű francia online reklámügynökség emelhető ki. Az Egyesült Államok ugyanakkor súlyos kritikát fogalmazott meg az amerikai tulajdonú digitális vállalkozásokat is hátrányosan érintő adóval szemben, és ellenlépésként büntetvámok alkalmazását helyezte kilátásba az USA-ba értékesített francia termékekkel (pl. pezsgő, sajtok) szemben. Erre tekintettel Franciaország felfüggesztette az adó alkalmazását 2020. végéig.

6.3. A digitális társaságok adóztatása Olaszországban

Olaszország 2020. január 1-től vezette be a digitális szolgáltatásokat terhelő adót, mely szintén az Európai Bizottság által felvázolt árbevétel alapú adóztatás modelljére épít. Az adó bevezetésének terve már korábban is felmerült, azonban a gyakorlati alkalmazáshoz szükséges szabályok elfogadásának hiányában a tényleges bevezetés sokáig váratott magára.⁶³⁸

⁶³⁶ BOKSENBAUM, Sacha: France - Digital Services Tax introduced. BDO Tax News, 2019. szeptembere | Forrás: <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/world-wide-tax-news/issue-52-september-2019/france-digital-services-tax-introduced> (Letöltve: 2020. április 15.)

⁶³⁷ BERTA Sándor: Franciaország is bevezette a digitális adót. SG.hu, 2019. április 11. | Forrás: <https://sg.hu/cikkek/it-tech/135937/franciaorszag-is-bevezette-a-digitalis-adot> (Letöltve: 2020. április 15.)

⁶³⁸ BRIOLINI, Eleonora: Italian Digital Services Tax to be introduced from 1 January 2020. BDO Tax News, 2019. decembere | Forrás: <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/world-wide-tax-news/issue53-december-2019/italy-italian-digital-services-tax-to-be-introduced-from-1-january-2020> (Letöltve: 2020. április 15.)

Az árbevételt sújtó 3%-os adó azokra a digitális vállalkozásokra vagy vállalatcsoportokra vonatkozik, amelyek globális árbevétele eléri a 750 millió eurót, melyből 5,5 millió eurót az olasz forgalom ad. Az adóköteles tevékenységek körébe tartoznak többek között a digitális hirdetési szolgáltatások („*digital advertising*”), a közösségi megosztáson alapuló digitális felületek működtetése pl. termékek, szolgáltatások értékesítése érdekében („*sharing economy*”), valamint a digitális felületek használata során gyűjtött felhasználói adatok továbbítása („*data transmission*”). A francia megoldáshoz hasonlóan nem tartozik az adókötelezettség körébe a termékek, szolgáltatások közvetlen online értékesítése, a digitális tartalmak és kommunikációs szolgáltatások, fizetési szolgáltatások elérhetővé tétele.

Az adót éves szinten kell megállapítani és bevallani. A 2020-as olasz költségvetés 600 millió euró bevételre számít az új adónemből. A tervek szerint az olasz digitális szolgáltatásokat terhelő adó is hatályát veszti, ha az EU vagy az OECD szintjén megegyezés születik a digitális gazdaság adóztatásáról.

6.4. Osztrák példa a digitális társaságok adóztatására

Olaszországhoz hasonlóan Ausztria is 2020. január 1. óta alkalmaz digitális szolgáltatásokat terhelő adót.⁶³⁹ Az osztrák közteher szűkebb alanyi kört érint, kifejezetten az online hirdetési szolgáltatókat célozza, az egyéb digitális szolgáltatási formákat nem. Az adó azokat az - osztrák vagy külföldi - online hirdetési szolgáltatókat terheli, akik ellenérték fejében nyújtanak hirdetési szolgáltatást Ausztriában. Az adókötelezettségnek nem feltétele, hogy a szolgáltató egyben a digitális felület tulajdonosa is legyen.

Hirdetési szolgáltatásnak minősül a hirdetések digitális felületen keresztül történő megjelenítése, így különösen a bannerek közzététele, keresőmotorok segítségével történő reklámozás és hasonló szolgáltatások.

Egy hirdetési szolgáltatást akkor kell Ausztriában teljesítettnek tekinteni, ha olyan eszközön jelenítik meg, amely osztrák IP címmel rendelkezik, illetve, ha tartalmát, megjelenését tekintve osztrák felhasználókat céloz meg. Ezt az IP cím ellenőrzésével, vagy más geolokalizációs megoldással lehet ellenőrizni.

Az adó azokat a vállalatokat, vállalatcsoportokat terheli, amelynek világszintű éves árbevétele legalább 750 millió euró, és amelynek osztrák árbevétele eléri a 25 millió eurót. Az adó mértéke 5%, azaz magasabb, mint a franciák és az olaszok által alkalmazott adó.

Az adót havi rendszerességgel kell megállapítani, és a tárgyhót követő hó 15. napjáig befizetni. Az adóévet követő három hónapon belül éves bevallást is be kell nyújtani, melyet az osztrák adóhatóság által használt elektronikus felületen keresztül kell beadni.

Az osztrák költségvetés 200 millió eurós bevétellel számol az új adóból 2020-ra, ennek egy részét a hazai médiapiac erősítésére és digitalizálására kívánják fordítani.

7. Összegzés, következtetések

Gazdasági szempontból a digitális vállalkozások jelentősége vitathatatlan, jelenleg és a jövőben is ezek a társaságok jelenthetik a fejlődés motorját. Ugyanakkor, közös érdek, hogy ezek a vállalkozások arányosan járuljanak hozzá a közterhekhez. Ahogyan azt az

⁶³⁹ Federal Ministry, Republic of Austria, 2020, Forrás: <https://www.bmf.gv.at/en/topics/taxation/digital-tax-act.html>; Letöltve: 2020. április 15.

elmúlt évek tapasztalata mutatja, a jelenleg érvényes, hagyományos nemzetközi adóztatási elvek ezt nem teszik lehetővé.

A digitális vállalkozások sajátos jellemzőik révén jelentős versenyelőnybe kerülnek a hagyományos gazdaságban működő vállalkozásokkal szemben, effektív adóterhelésük pedig jóval kisebb, mint a hagyományos gazdasági szereplőké. A digitális gazdaság egyre nagyobb térnyerésével az államok súlyos adóbevételektől esnek el, ezeket pedig a gazdaság más szereplőitől, vagy a fogyasztóktól kell beszédni. Nemzetközi szinten elfogadott tény, hogy ez a tendencia hosszú távon nem fenntartható, azonban jelenleg az országok érdekei jelentősen eltérnek a digitális vállalkozások adóztatása tekintetében. Ennek köszönhető, hogy bár jelentős erőfeszítések történtek az egységes szabályozás és adóztatás kialakítására mind az OECD, mind az EU szintjén, megoldás mindezülig nem született.

Egységes megoldás hiányában számos ország tett kísérletet arra, hogy a digitális vállalkozásokat megadóztassa, illetve több ország tervezi ilyen adók bevezetését. A kialakult nemzetközi gyakorlat a digitális vállalkozások árbevétel alapú adóztatását részesíti előnyben, mely egyrészt összhangban van az Európai Bizottság által 2018-ban felvázolt rövid távú megoldási javaslattal, másrészt egyszerű elvek mentén biztosítja az adók megállapítását és beszedését. A részletszabályok, így az érintett alanyi kör és az adómérték is eltéréseket mutat, és nemzetközi konszenzus hiányában ma még nagy a lehetőség az adóelkerülésre. Továbbá, a digitális vállalkozások számára is nehézséget és bizonytalanságot jelent, hogy különböző országokban különböző adóterhettekkel és adminisztratív kötelezettségekkel kell megküzdeniük. A digitális szolgáltatási adók ellenőrzése és beszedése az adóhatóságok részéről is technikai nehézségekbe ütközhet, melyekkel csak nemzetközi együttműködés, és a technológiai eszköztár és személyi feltételek bővítésével, összehangolásával lehet felvenni a harcot. Az egységes, világszintű megoldás mind azt segítheti elő, hogy az államok hatékonyan léphessenek fel a digitális vállalkozások adóztatása terén, és megvalósuljon az, hogy az érintett vállalkozások a tényleges értékteremtés helyén fizessenek adót, és ne vándoroljanak el a költségvetési bevételek. Ehhez egy hosszú távú, globális megegyezésen alapuló modellre van szükség. Bízunk abban, hogy erre nem kell sokat várni.

Felhasznált irodalom:

Könyv

- [1] BOCCIA, F., LEONARDI, R.: The Challenge of the Digital Economy; Markets, Taxation and Appropriate Economic Models. Palgrave Macmillan, Cham. 2016.
- [2] MCLURE, Ch., E., CORABI, G.: Az elektronikus kereskedelem adóztatása. KJK-KERSZÖV, Budapest. 2001.
- [3] PINTO, D.: E-Commerce and Source-Based Income Taxation. IBFD, Amsterdam. 2002.

Folyóiratcikk

- [4] CSABAI R., CZOBOLY G.: A digitális cégek adóztatásának kihívásai - nemzetközi válaszkísérletek. *Adó szaklap*, 2016/12-13.
- [5] CSABAI R.: Várható változások az OECD Modellegyezményben a BEPS-projekt nyomán. *Adó szaklap*, 2016/9.
- [6] DEÁK D.: Adójogi Globalizmus. *Állam- és Jogtudomány*, 3, 2015. 29-54. o.
- [7] ERDŐS É.: A digitális gazdaság és kereskedelem árnyoldala: a digitális adóelkerülés nemzetközi tendenciái, *Miskolci Jogi Szemle*, 14. évfolyam (2019) 2. különszám 1. kötet
- [8] MCBRIDE, W.: Tax Reform in the UK Reversed the Tide of Corporate Tax Inversions. *Tax Foundation, Fiscal Fact*, 442, 2014. pp. 1-7.
- [9] OLBERT, M.: International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted? University of Mannheim, Business School. 2016.
- [10] ÖRY T.: A digitális gazdaság adóvonzatai, I. rész. *Adó szaklap*, 2015/10.
- [11] ÖRY T.: A digitális gazdaság adóvonzatai, II. rész. *Adó szaklap*, 2015/12-13.
- [12] PICCIOTTO, S.: The UK's Diverted Profits Tax: An Admission of Defeat or a Pre-emptive Strike? *Tax Notes International*, 3, 2015. pp. 239-242.
- [13] VARGA E.: A nemzetközi adójog kihívásai a globalizáció és a digitális gazdaság tükrében, In. Halustyik Anna emlékkötet, PPKE, Budapest, 2019.

Internetes források

- [14] http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page82 (a BEPS 1. Akcióterve) Letöltés: 2020.04.15.
- [15] https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/385741/Diverted_Profits_Tax.pdf (az eltérített profitadó részletszabályai) Letöltés: 2020.04.15.
- [16] <http://tu.se/wp-content/uploads/2017/05/Unequal-taxation-in-a-digital-world-final-version-9.5.2017pdf.pdf> (digitális társaságok adóztatása egyes országokban) Letöltés: 2020.04.15.
- [17] <http://publications.ruchelaw.com/news/2017-06/UK-Diverted-Profits-Tax-Restrictions-on-Corporate-Interest-Deductions.pdf> (eltérített profitadó eljárási szabályai) Letöltés: 2020.04.15.
- [18] https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/480318/Diverted_Profits_Tax.pdf (eltérített profitadó szabályai) Letöltés: 2020.04.15.

[19] <https://www.bbc.com/news/business-46023450> (digitális szolgáltatások adója)
Letöltés: 2020.04.15.

Lektor:

Halász Zsolt Dr., PhD. tanszékvezető egyetemi docens

Pázmány Péter Katolikus Egyetem Jog- és Államtudományi Kar,

Pénzügyi Jogi Tanszék

halasz.zsolt@jak.ppke.hu

