

ÚTBAN A DIGITÁLIS SZUPERADÓ FELÉ - A DIGITÁLIS VÁLLALATOK MEGADÓZTATÁSÁNAK JOGI KIHÍVÁSAI*

Kovács Viktória¹

Az elmúlt években az áruk, valamint a szolgáltatások előállításának és elosztásának új modellje bontakozott ki a megosztás alapú gazdaság, ismertebb nevén a sharing economy elnevezés alatt. A digitális platformok felemelkedése oly mértékben bővítette ki a fogyasztók és a vállalkozások számára biztosított lehetőségeket, hogy ezáltal egyének millióinak azonnali és zökkenőmentes tranzakciója képes megvalósulni.² A digitális határ a folyamatos fejlődés révén pedig egyre szélesedik, hiszen közvetett módon, valós érintkezés nélkül végbemenő ügyletek valósulnak meg világszerte.

A folyamatos innováció miatt azonban a terület kiismerhetetlenné vált, mely komoly problémákat szült az adójogi szabályozásban. A digitalizációra épülő megosztás alapú gazdasági tevékenységek ugyanis az adóelkerülés melegágyává váltak. Az egységes adójogi szabályozás gátját leginkább a technológiák dinamikus fejlődése jelenti, s az eddigi törekvések sikertelensége, valamint a kedvezőnek tűnő szabályok korai elavulttá válása ezúton komoly kihívás elé állítják a jogalkotót.

A valós fizikai jelenlét nélkül tevékenykedő vállalatok ugyanis a megszerzett nyereségük után nem, vagy csekély mértékben adóznak,³ mely ily módon súlyos tagállami bevételkiesést okoz. Ezt pedig egy olyan alkalmazkodó adójogi környezetbe kellene illeszteni, mely a folyamatosan előálló joghézagokat ellensúlyozva nem engedne teret a jogellenes magatartásoknak.⁴ Hogyan lehet mindezt kivitelezni, s miért akadozik a jogérvényesítés? – jelen bejegyzés keretében többek között e kérdéseket is vizsgálom.

1. A digitális gazdaság jellemzői

Az erőforrások megosztásának eszméjén alapuló digitális gazdaság az elmúlt években gyakorlatilag az élvonalra tört. A 2008-as gazdasági válság következményeként ugyanis megváltozott a fogyasztói attitűd: a pénzmegtakarítás mellett az egyén számára az is fontossá vált, hogy a kihasználatlan eszközeit továbbadja és azokkal kereskedjen. Ezeknek az online platformoknak köszönhetően ily módon a felek között másodpercek töredéke alatt nemcsak azonnali tranzakciók valósulnak meg, hanem a földrajzi

* DOI 10.21867/KjK/2021.2.6.

¹ Kovács Viktória, joghallgató, Debreceni Egyetem, Állam- és Jogtudományi Kar, kovacs victoria18@gmail.com

A blogbejegyzés az Igazságügyi Minisztérium jogászképzés színvonalának emelését célzó programjai keretében valósult meg.

² PAIS, Ivana – PROVASI, Giancarlo (2015): *Sharing Economy: A Step towards the Re-Embeddedness of the Economy*, Stato e mercato, p. 357.

³ DemNet összefoglaló (2019): Az uniós szintű digitális adó lehetőségei, 2.: https://demnet.hu/wp-content/uploads/2019/12/demnet_digital_tax_briefing.pdf (letöltés dátuma: 2020.október 10.)

⁴ Pais - Provasi (2015): *i.m.*, 355.

távolságok okozta kihívások is eltűnnek⁵. A gyors integráció ellenére azonban komoly szabályozási kihívásokkal és joghézagokkal találjuk szembe magunkat.

Az adóztatás célja alapvetően az állami bevételek biztosítása, a jólét és a társadalmi funkciók garantálása, valamint a költségek optimalizálása az adóalanyok egyenlőként kezelésének elve alapján. A konkrét adóforma meghatározásának és egy egységes reform hiányában azonban adócsalás, adókikerülés/elkerülés áll elő, mely magatartások az elektronikus tranzakciók révén egy ún. „informális gazdasági” formába ékelődnek.⁶ Adójogi szempontból így egy olyan elméleti korlát áll elő, amely erőteljes ösztönzőt vár el a kormányok részéről, hiszen az adott országban végzett tevékenységet és az abból származó jövedelmet teljes egészében meg kell adóztatni.

2. Problémafelvetés

Az adójogi kihívások tehát igen súlyosak. A digitális gazdaság szerves részét képező multinacionális cégek ugyanis köztudottan összetett, bonyolult szerkezeti struktúrával bírnak, s az online tér lényege is éppen a fizikai jelenlét nélküli tevékenységben rejlik. Ezúton – például a transzferárak esetében – az alpjáraton is nehezen nyomom követhető adózási helyzet a digitális szektorban még tovább erősödik. Az adatbányászati folyamatok mentén ugyanis a tevékenységek értékteremtése nehezen mérhető, s ha azokat mégis adóztatni akarnánk, azt bonyolult, egyedi értékelés mentén tudnánk kivitelezni.⁷

A problémát tovább súlyosbítja, hogy a hagyományos szabályok mentén felépített megoldások nem szülnék eredményt: abban az esetben például, ha a digitális alapú gazdaságot a hagyományos modell szerinti adószabályok alá rendelnénk, további aggályok vetődnének fel. Az adóalapcsökkentő hatásokkal szemben ugyanis,⁸ amennyiben túl magas egy kivetett adóösszeg, az nemcsak csökkenti a szolgáltatók motivációját, hanem egyben gátolja a digitális gazdasági platformok közti versenyt és kínálatcsökkenést eredményez. Ha pedig az adó kizárólagosan és célzottan egy konkrét platformot céloz, sérelmet szenved a neutrális adókulcs betartásának elve is.

3. Szabályozási koncepciók és a lehetséges megoldás

A leirtak alapján tehát igazolttá vált a teher, amely a szabályozottság hiányában az egyes nemzetek vállalt nyomja. A digitális gazdaság adóztatásának tárgyában az érdeminek tekinthető lépéseket eddig kizárólag az Európai Unió lépte meg, azonban a törekvések és a modern korhoz igazított tagállami adórendszerek próbálkozásai mindezekig kudarcot vallottak. A továbbiakban ismertetem ezeket a szabályozási

⁵ Botsman, Rachel – Rogers, Roo (2011): *What's mine is yours: How collaborative consumption is changing the way we live*, HarperCollins Publishers, p. 15.

⁶ Schneider, Friedrich (2013): *The Shadow Economy in Europe*, http://www.iberglobal.com/files/2015/Shadow_Economy_Europe.pdf (letöltés dátuma: október 15.)

⁷ Olbert, Marcel – Spengel, Christoph (2017): *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?* *World Tax Journal*, <https://www.austaxpolicy.com/international-taxation-digital-economy-challenge-accepted/> (letöltés dátuma: október 15.)

⁸ European Economic Area Joint Parliamentary Committee (2016), *Report on the Collaborative Economy*: https://www.efta.int/sites/default/files/documents/advisory-bodies/parliamentary-committee/jpc-reports/16-2171%20160519%20EEA%20JPC%20-%20Report%20-%20Collaborative%20Economy%20631329_1_1.pdf, (letöltés dátuma: október 15.)

elképzeléseket, kifejttem, hogy miért tartom mindezt sikertelennek, végül pedig felvázolok egy általam kedvezőnek vélt jogi környezetet, amelyben a globalitás jegyében volna képes megvalósulni a digitális gazdaság megadóztatása.

4. Az Európai Unió egységesítési törekvései

Az Európai Unió egységes szabályozási folyamatában a 2018-as év volt a legmeghatározóbb. Az Európai Bizottság ugyanis felismerte, hogy a tagállami adórendszerek közti eltérések a vártnál sokkal nagyobb mértékben képesek csökkenteni az adóbevételeket. Az egységes piac integritásának elvével szemben ugyanis látható, hogy a versenyfeltételek nem egyenlők a hagyományos és digitális vállalkozások számára. Míg a tradicionális alapú gazdasági formák viszonylag súlyos adóterhet viselnek, addig ehhez képest a digitális modellben működő vállalatok adójogi helyzete aránytalanul kedvezőnek mondható. A méltányos adóztatás elvével szemben így torzul a tagállamok közti verseny, s veszélybe kerül a tagállamok teljesítőképessége. A legfontosabb törekvés ily módon az agresszív adótervezés elleni harc és azon szabályozási hiányosságok megszüntetése, amelyek az egyes digitális vállalkozások számára lehetővé teszik, hogy azok kivonják magukat az adózás alól.

A célkitűzések elérése érdekében a Bizottság két konkrét javaslatot dolgozott ki, az egyiket ideiglenes jellegű, átmeneti intézkedésként, a másikat pedig egy hosszú távra szóló, érdemi terv felvázolásaként.⁹

Az alapp probléma a hatályos nemzetközi szabályozásban az, hogy a nemzetközi társaságiadó-szabályok nem felelnek meg a globális gazdaság valóságának. A hatályos TAO szabályozás alapján ugyanis a nyereség megadóztatásának az értékteremtés helyén kell megtörténnie. Ez pedig nem veszi figyelembe azt a tényt, hogy az értékteremtés módjának szempontjából a digitális üzleti modellek a hagyományostól eltérő jellemzőkkel bírnak, s ezúton valós fizikai jelenlét nélkül képesek profitálni a digitális szolgáltatásokból. A javaslat elsőként a határon átnyúló tevékenységet folytató, valós fizikai jelenléttel nem rendelkező digitális vállalkozás adókötelezettségét rendezné. A társasági adó ezen reformja biztosítaná, hogy a tagállamok megadóztassák a területükön képződő nyereséget, akkor is, ha a vállalkozás nincs jelen közvetlen fizikai értelemben.

A javaslat beemelte továbbá a digitális telephely fogalmát, mellyel közvetlenül határozza meg az adóalany fogalmát. A szignifikáns digitális jelenlétű tevékenység alá azok az adóköteles digitális jelenléttel bíró platformok tartoznak, amelyek éves bevételei az adott országban túllépik a 7 millió eurós küszöböt, 100 ezernél több felhasználóval bírnak, vagy pedig egy adóévben 3000-nél több, digitális szolgáltatásokra vonatkozó üzleti szerződést létesítenek felhasználókkal.

A Bizottság másik javaslatában a digitális gazdaság megadóztatásának konkrét formájaként egy ideiglenes, viszonylag szűken értelmezett új adónem bevezetését szorgalmazta. A *digitális szolgáltatási adó* egy olyan adófajta, mely a digitális szolgáltatások nyújtásából származó bevételek után fizetendő. Az adó hatálya alá pedig azok a szolgáltatások tartoznak, amelyek digitális tevékenységének bevétele ily módon adóalapot képező jövedelmet generál.

⁹ Bizottsági javaslat (2018/a): *Javaslat a Tanács Irányelve: a jelentős digitális jelenlétre kivetendő társasági adóra vonatkozó szabályok megállapításáról*, COM (2018) 147 final.

A digitális vállalkozások adóztatásának dilemmái



Forrás: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en#heading_0 alapján saját szerkesztés

A Bizottság által végzett felmérések alapján szinte megdöbbentő az adókulcsok egyenlőtlensége: amíg a digitális nemzetközi vállalkozások adóterhe általánosan egy 9%-os adókulcsban realizálódik, addig a hagyományos nemzetközi üzleti modelleké közel 23%.¹⁰ Ezt a problémát áthidalva a Bizottság egységesen 3%-os adómértékben szabta meg a digitális szolgáltatási adókulcsot. Adóalanynak pedig azt a vállalkozást minősítette, amely globális szintű bevétele a 750 millió eurót, az adott pénzügyi évben az Európai Unióban szerzett adóköteles összes bevétele pedig az 50 millió eurót is meghaladja.

A törvényjavaslatok a legtöbb tagállam részéről támogatottságot nyertek, s egyetértés volt abban is, hogy mindez egy átmeneti megoldást jelentene mindaddig, míg az OECD szintjén meg nem születik az átfogó megoldás. A javaslatoknak a széleskörű támogatottságuk ellenére azonban nem sikerült törvényerőre emelkedniük. A 2019-ben tartott tanácsi ülésen ugyanis kiderült, hogy bár a tagállamok jelentős része támogatja az elképzelést, néhányuk azonban továbbra is fenntartással él bizonyos szempontokat illetően, mások pedig alapjaiban kifogásolják azt.

5. Az uniós szintű superadó kritikája

Véleményem szerint – ahogyan ezt az évek óta húzódó, sikertelen egyeztetések is bizonyítják – uniós szinten kivitelezhetetlen a probléma szabályozása, s a helyzetet kizárólagosan egy nemzetközi alapú szabályozás volna képes kezelni.

Álláspontom szerint ugyanis a tagállamok joggyakorlata túlságosan diverz és összetett ahhoz, hogy ezt a kérdést egysíkon szabályozni lehessen. A digitális alapon

¹⁰ Európai Bizottság (2017): A Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak méltányos és hatékony adórendszer kialakítása az unióban a digitális egységes piac megvalósítása érdekében.

nyugvó tevékenységek ugyanis már olyan méretet öltöttek, hogy azok tulajdonképpen kiléptek a jogszabályok szabta keretből. Nincs egyezmény, nemzetközi jogszabály, amely külön szabályozná őket, radikális megtiltásuk pedig a feketegazdaság beláthatatlan térnyeréséhez vezetne.¹¹ Mindezeken túlmenően ráadásul nincs egy olyan átfogó, transzpanens jellegű nemzetközi fórum sem, amelyben minden ország egyenlő félként vehetne részt az adójogszabályok betartásában.

Úgy vélem, hogy az uniós szinten megvalósulni kívánó digitális adó tovább mélyítené az országok közti kereskedelmi ellentéteket. A javarészt Amerikában vagy más államokban bejegyzett digitális szolgáltatást nyújtó vállalatok ugyanis egyfajta „vámítétként” érzékelnék az adót, hiszen azt a megszokottól eltérően, nem a termék előállításának, hanem értékesítésének helyén kellene megfizetni. Az adónem ily módon kvázi „megbolygatná” a jelenlegi rendszert, s az európai termékek adójának megtermelésére készítené a kereskedelmi partnereket. A *digitális szolgáltatási adó* bevezetésének további problémája, hogy az a nemzetközi adókikerülésnek csak kis részét volna képes kezelni, s egyben hátrányosabb helyzetbe hozná azokat a szegényebb országokat, amelyek ugyan nem bírnak online piaci jelenléttel, mégis jelentős mértékű termelésnek adnak helyet.

Az országok önálló jogcselekménye révén egyoldalúan kivetett digitális adó továbbá csupán a nemzetközi rendszer foltozgatását jelenti, s megoldatlanul hagyja a nemzetközi adókikerülés problémáját. A digitális szolgáltatási adó csak egy kis bevételt képes generálni, s nem biztosítja, hogy minden vállalat ugyanúgy meg is fizesse azt. Az állandó digitális telephely kapcsán pedig fontos megemlíteni, hogy a multik eddig is képesek voltak gazdasági tevékenységet folytatni egy adott országban az állandó telephely és adófizetési kötelezettség nélkül. Ráadásul ez az újonnan megszabott határérték nemcsak korlátozza a kormányok adóztatási jogát, hanem egyben hátrányos helyzetbe hozza a kisebb vagy szegényebb országokat, mivel azok gazdaságának a digitális szolgáltatás jelentős részét képezheti a megadott határértékek hiányában is. Ezúton tehát mindenképp egy olyan rendszerre van szükség, amely az adóztatási jogot az adott országban ténylegesen végzett gazdasági tevékenység alapján osztja el.

Összességében egyértelműen kijelenthető, hogy mindenképp szükség van a digitális alapon működő vállalati formák tevékenységének megadóztatására. Az adóbevételek átláthatósága és ellenőrizhetősége ugyanis csak egy egységes adónem révén képes megvalósulni. Amennyiben egy hipotetikus, nemzetközi szinten is jól működő adójogi modellt akarnék felvázolni, mindezt az alábbi pontok mentén tenném:¹²

Az országok nyilvános jelentéstételi kötelezettségének megteremtése: Ez önmagában lehetővé tenné az állampolgárok részéről, hogy nyomon kövessék a vállalatok gazdasági tevékenységét, valamint az általuk befizetett adó mértékét abban az országban, ahol azok a tevékenységüket folytatják. Képes volna megfékezni a nemzetközi adókikerülést és elősegítené a társadalmi párbeszéd kialakulását. Ezúton pedig egységes álláspont jöhetne létre a tárgyaló felek részéről, hiszen a tevékenység ismert volta révén mindenki átlátná a multik és egyéb vállalatok gazdasági

¹¹ Lásd ehhez: Erdős Éva (2020): A digitális gazdaságra ható adójogi környezet adóharmonizációjának eszközei az Európai Unióban és a nemzetközi adójogban, *Miskolci Jogi Szemle*, XV. évf., 3. sz. 56-66.

¹² DemNet (2019) i.m., 3.

tevékenységét, s olyan döntés születhetne globális szinten, amely minden ország részéről igazolt volna.

Adózási szempontból a multinacionális vállalatok egységként kezelése:

Amennyiben a digitális nagyvállalatokat nem elkülönült egységek csoportjaként kezelnék, akkor a legoptimálisabb szabályozás véleményem szerint az volna, ha a vállalati nyereség megadóztatásának joga arányosan azokba az országokba helyeződne, ahol a tényleges gazdasági tevékenység zajlik, beleértve magát a digitális tevékenységet is. A transzferárzás rendszerét teljesen el kellene törölni. Az Európai Unióban egy egységes, közös összevont társaságiadó-alapot kellene létrehozni, s a kormányokat az egységes adóztatás támogatására, valamint a minimum effektív társasági adó bevezetésére, és a kiskapuk – mint például a multiknak biztosított jelentős adókedvezmények – elkerülésére kellene felszólítani.

Valódi globális együttműködés, nemzetközi konszenzuson alapuló szabályozás:

A nemzetközi, valamint a digitális szolgáltatási adózási szabályokkal kapcsolatos döntéshozatal meglátásom alapján egy olyan kormányközi bizottság feladataként kellene szolgáljon, amely az ENSZ felügyelete alatt működne. Ez a bizottság vezető szerepet tölthetne be a globális tárgyalások lefolytatásában, transzparens funkcióval bírna és egyben megfigyelőként is részt venne a folyamatok alakulása és a szabályozások betartása kapcsán. A folyamat legvégső megoldását pedig egy olyan ENSZ-egyezmény megalkotása jelentené, amely szabályai a nemzetközi adókikerülés problematikájára és annak megakadályozására orientálódnának, különös tekintettel a digitális vállalatok adókikerülésére és azok adójogi helyzetének szabályozására.

Felhasznált források:

- Bordás Péter (2018): Smart taxation: okos adózás a hazai adórendszerben. *Közjogi Szemle*, 2018/11. szám, 47-52.
- Bordás Péter (2019): Okos adózás, mint a fenntartható adójog pillére? *IUSTUM AEQUUM SALUTARE*, 15. évf. 3. sz., 17-25.
- Botsman, Rachel – ROGERS, Roo (2011): *What's mine is yours. How collaborative consumption is changing the way we live*, HarperCollins Publishers
- Erdős Éva (2020): A digitális gazdaságra ható adójogi környezet adóharmonizációjának eszközei az Európai Unióban és a nemzetközi adójogban, *Miskolci Jogi Szemle*, XV. évf., 3. sz.
- Olbert, Marcel – spengel, Christoph (2017): International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted? *World Tax Journal*, <https://www.austaxpolicy.com/international-taxation-digital-economy-challenge-accepted/> (letöltés dátuma:október 15.)
- Pais, Ivana – provasi, Giancarlo (2015): *Sharing Economy: A Step towards the Re-Embeddedness of the Economy*, Stato e mercato
- Schneider, Friedrich (2013): The Shadow Economy in Europe, http://www.iberglobal.com/files/2015/Shadow_Economy_Europe.pdf (letöltés dátuma: október 15.)

- Európai Bizottság (2017): A Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak méltányos és hatékony adórendszer kialakítása az unióban a digitális egységes piac megvalósítása érdekében.
- Bizottsági javaslat (2018/a): *Javaslat a Tanács Irányelve: a jelentős digitális jelenlétre kivetendő társasági adóra vonatkozó szabályok megállapításáról*, COM (2018) 147 final
- DemNet összefoglaló (2019): Az uniós szintű digitális adó lehetőségei: <https://demnet.hu/wp-content/uploads/2019/12/demnet-digital-tax-briefing.pdf> (letöltés dátuma: október 15.)
- European Economic Area Joint Parliamentary Committee (2016), Report on the Collaborative Economy: https://www.efta.int/sites/default/files/documents/advisory-bodies/parliamentary-committee/jpc-reports/16-2171%20160519%20EEA%20JPC%20-%20Report%20-%20Collaborative%20Economy%20631329_1_1.pdf (letöltés dátuma: október 15.)