

---

---

# A kettős adóztatás és a kettős nem adóztatás, mint az európai adójog új jelenségei\*

Erdős Éva\*\* – Kiss Lilla Nóra\*\*\*

---

## Bevezetés

a digitális gazdaság modern lehetőségeket és platformokat biztosít az új adóelkerülési és adókijátszási technikák kialakítására világszerte, különösen azáltal, hogy megteremti a közeget a digitális vállalatok – ún. *dotcom*-ok létrehozására. Gondolunk itt többek között a sharing economy, az AirBNB, az online közösségi média és online értékesítés cégeire, azok egyre növekvő számára. A nemzetközi adóztatás új alapelve, hogy a nyereséget ott adóztatják meg, ahol az adott érték valójában keletkezik. A digitalizált világban azonban nem mindig világos, hogy mi pontosan ez az érték, mérhető-e vagy sem, ha mérhető, akkor hogyan kell mérni. Hol kell a digitális cégeknek adót fizetniük? Hogyan teremtenek hozzáadott értéket és hol termelnek nyereséget? Hogyan és miképp kapcsolódik a digitális gazdaság a forrás és a rezidencia fogalmához, elvéhez, vagy a jövedelemadózás szempontjából történő kettős adóztatás elékerülésének vizsgálatához? Van-e fizikai jelenlétük (székhely, leányvállalat, stb.) ezen vállalatoknak? A digitális jelenlét jelentheti-e az adók teljesítésének helyét? Vagyis hogyan lehet adóztatni valós fizikai jelenlét nélkül a *dotcom* társaságokat? Mi a helyzet, ha egy *dotcom* világszerte elérhető? Hogyan gyakorolják a hatóságok a felügyeletet felettük?

Láthatjuk, hogy az innovatív *network*<sup>1</sup> és mára már szinte teljesen *digitális* társadalmak újabb és újabb helyzetek elé állítják a jogalkotót és a jogalkalmazót,

---

\* A 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.

\*\* Tanszékvezető egyetemi docens, Miskolci Egyetem, Állam- és Jogtudományi Kar, Államtudományi Intézet, Pénzügyi Jogi Intézeti Tanszék

\*\*\* Doktorjelölt és tudományos segédmunkatárs, Miskolci Egyetem, Állam- és Jogtudományi Kar, Európai és Nemzetközi Jogi Intézet, Európai és Nemzetközi Magánjogi Intézeti Tanszék.

<sup>1</sup> Saarenpää, Ahti: *Legal Informatics Today - the View from the University of Lapland*, Conference paper, 2013.

melyek már nem csak egy állam területére kiterjedő problémákat generálhatnak és megoldásokat kívánnak.

Jelen tanulmányban az európai adójogban a kettős adóztatás és kettős nem adóztatás új jelenségeit mutatjuk be. Kutatásunkat az Európai Unió és joga területére szűkítettük, célunk az új, határon átnyúló tevékenységekhez kapcsolódó legális és illegális magatartások, új tendenciáik prezentálása.

Általánosságban elmondható, hogy a nemzetközi adózási konfliktusok az adórendszerek különbségeiből, vagy pedig hasonlóságaikból adódhatnak.<sup>2</sup> A kettős adóztatás, a kettős nem adóztatás, az adócsalás és az adókikerülés újszerű technikákat jelentenek a digitális gazdaságokban, melyekre a gazdaság érdekében adekvát válaszokat szükséges kidolgozni. Ezek – az Európai Unió szintjén – egyelőre váratnak magukra, tekintettel a tagállami és uniós hatáskör-megosztás szempontjaira. A következőkben a kettős adóztatás és a kettős nem adóztatás jelenségeit mutatjuk be.

### **1. A kapcsolódó fogalmakról: az adóelkerülés, adócsalás, kettős adóztatás, kettős nem adóztatás**

Az adóelkerülés, adókikerülés lehet legális és illegális, míg az adócsalás csakis illegális. Az adóelkerülés, mint módszer irányulhat a profit maximalizálására az adóköltségek megtakarításával (adóoptimalizálás), mely forma megvalósulhat legálisan. Ez nem azt jelenti, hogy az adózó egyáltalán nem fizet adót, csak azt, hogy az adófizetők ott fizethetnek adót, ahol jobb azt megfizetni.<sup>3</sup> Ez a jelenség elvezet a tisztességtelen állami támogatások és a külföldi befektetők számára biztosított adókedvezmények, a káros adóverseny témaköréhez, melyek vizsgálata nem célja e tanulmánynak.

Az adócsalás mindig illegális. Mind az országok, mind az olyan nemzetközi szervezetek, mint az OECD, a G20 és az EU számos kezdeményezést tettek az adócsalás visszaszorítása érdekében, a káros adózási technikák ellen. Felmerülhet a kérdés, hogy vajon miért kell ezzel egyáltalán uniós szinten foglalkozni. Az EU tagállamai megtartották adókiivetésre vonatkozó hatásköreiket, és a szubszidiaritás elvét következetesen hangoztatják, amikor esetlegesen felmerül az adójogi harmonizáció vagy épp az egységesítés kérdése.<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Erdős Éva: Nemzetközi adójogi alapok *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica*, XI (1995), Miskolc, 43-57. o.

<sup>3</sup> Erdős Éva: A digitális gazdaság és kereskedelem árnyoldala: a digitális adóelkerülés nemzetközi tendenciái, *Miskolci Jogi Szemle*, 2 (2019) 1. kötet, 235-245. o.

<sup>4</sup> Lásd az adóbüntetőjog európaizálódásának kérdéseiről, valamint az adócsalás (adókiijátság) tagállami szabályozásáról Jacsó Judit: *Europäisierung des Steuerstrafrechts am Beispiel der gesetzlichen Regelungen in Deutschland, Österreich und Ungarn*, Bóbor Kiadó, Miskolc, 2017; valamint a tagállami szabályozásokról. Jacsó Judit: Az adócsalás elleni büntetőjogi fellépés aktuális tendenciái az Európai Unióban: különös tekintettel a német, az osztrák és a magyar szabályozásra, *Kriminológiai Közlemények* 75, (2015) 175-200. o.  
<https://drive.google.com/file/d/0B2SNd0aaBWEUnmp0dTBraXhLc1E/view>

Az Európai Unió azonban hatáskörrel rendelkezik pénzügyi érdekei védelmével kapcsolatos intézkedések megtételére. Az Európai Unió működéséről szóló szerződés (a továbbiakban: az EUMSZ.) 325. cikke kimondja: „Az Unió és a tagállamok küzdenek a csalás és az Unió pénzügyi érdekeit sértő minden egyéb jogellenes tevékenység ellen az e cikknek megfelelően meghozandó olyan intézkedésekkel, amelyeknek elrettentő hatásuk van és hathatós védelmet nyújtanak a tagállamokban, valamint az Unió intézményeiben, szerveiben és hivatalaiban. [...]A tagállamok az Unió pénzügyi érdekeit sértő csalás leküzdésére megteszik ugyanazokat az intézkedéseket, mint amelyeket a saját<sup>5</sup> pénzügyi érdekeiket sértő csalás leküzdésére tesznek.” Megállapíthatjuk, hogy az EU pénzügyi érdekeit – legalább jogszabályi szinten – a tagállamok nemzeti pénzügyi érdekeihez hasonlóan kell, hogy óvják. Az EU pénzügyi érdekeinek a tagállami pénzügyi érdekekkel történő egyenrangú védelme felvetheti az adójogi harmonizációt, legalább az e-adó vonatkozásában, tekintettel arra, hogy az e-bevételek nehezen ellenőrizhetőek tagállami hatásköri kereteken belül.

Az EU pénzügyi érdekeit – és azok közös védelmét – a legtöbb esetben büntetőjogi szempontból vizsgálják, holott számtalan, tisztán pénzügyi jogi vonatkozása is van a témának. Az Európai adójog ösztönzőként szolgálhatna a közös pénzügyi jogi szabályozáshoz, akár a többi érintett szabályozási területen is. Az Európai Bíróság (a továbbiakban: EuB) már kiterjesztve értelmezte például a kettős adóztatás kérdéskörét. Úgy tekinti ugyanis, hogy a kettős adóztatás akadályozza a szabad mozgást a belső piacon, mely akadályt meg kell szüntetni, fel kell számolni a belső piac zavartalan működése érdekében.<sup>6</sup> Ahogy a gazdasági fejlődés a digitalizációval párhuzamosan felgyorsult, a jogalkotó megfelelő válasza is elkerülhetetlenné vált e kérdésben. Látható, hogy napjainkra nem elégséges tagállamonként eltérő, fragmentált szabályanyaggal működtetni a rendszert, viszont egységesíteni tagállami szuverenitásba eső kérdések uniós szintre emelése nélkül nem lehetséges. Ez pedig szükségszerűen válaszút elé állítja az integrációt.

A tanulmány célja az adóelkerülés újabb tendenciáinak, nevezetesen a kettős adóztatásnak és a kettős nem adóztatásnak a vizsgálata, valamint azoknak az eszközöknek a kiemelése, amelyek megkönnyíthetik a terület jogi harmonizációját.

<sup>5</sup> A magyar Büntető törvénykönyv és az EU pénzügyi érdekeink védelme témaköréhez lásd: Jacsó Judit: Az Európai Unió pénzügyi érdekeinek védelme, in: Farkas Á. (szerk.): *Fejezetek az európai büntetőjogból*, Bíbor Kiadó, Miskolc, 2017, 35-59. o.; Jacsó Judit: A költségvetési csalás, in: Barabás T. – Hollán M. (szerk.): *A negyedik magyar büntetőködex - régi és újabb vitakérdései*, MTA Társadalomtudományi Kutatóintézet, Országos Kriminológiai Intézet, Budapest, 2017, 267-296. o., [http://jog.tk.mta.hu/uploads/files/19\\_JacsoJ.pdf](http://jog.tk.mta.hu/uploads/files/19_JacsoJ.pdf); Elek Balázs: Az Európai Unió pénzügyi érdekeinek védelme és a költségvetési csalás a magyar Büntető Törvénykönyvben, *Miskolci Jogi Szemle*, 2 (2019), 1. kötet, 224-234. o.

<sup>6</sup> Lásd az Európai Bíróság vonatkozó ítéleteit: C-336/96., *Gilly*-ügy, 16 pont: „Noha a kettős adóztatás Közösségen belüli eltörlése tehát a Szerződés célkitűzései közé tartozik, e rendelkezés szövegéből kitűnik, hogy önmagában nem ruházhat az egyénekre olyan jogokat, amelyekre hivatkozhatnak a nemzeti bíróságok előtt.” Az ügy összefoglalója: 1998 I-02793

## 2. Kettős adóztatás és kettős nem adóztatás

A kettős adóztatás két elv egyidejű alkalmazásából eredő problémakört jelenti, nevezetesen azt, amikor a *rezidencia elve* és a *forrás elve* egyszerre jelenik meg ugyanazon adóalany ugyanazon jövedelme viszonylatában. Ez azt jelenti, hogy a személyt kettős adóztatás terheli ugyanazon jövedelem után, amelyet ugyanazon időszak alatt adóztatnak két különböző államban.<sup>7</sup>

A kettős adóztatás mellett egy új tendencia is felmerült, az úgynevezett kettős nem adóztatás. A kettős nem adóztatás nemcsak politikai, hanem jogi problémát is jelent. Fontos megjegyezni, hogy nem minden olyan helyzet eredményez kettős nem adóztatást, amikor valamelyik jövedelem adómentes marad. *Christoph Marchgraber* példáját használva mutatunk be egy ilyen helyzetet: „*Sem Ausztria, sem Németország nem számít fel jövedelemadó a lottó nyereményekből származó jövedelem után. Amennyiben egy német állampolgár nyer az osztrák lottón, semelyik államban sem kell adót fizetnie. Ez esetben a kettős nem adóztatás legális formája valósul meg.*”<sup>8</sup> Az itt említett példa egy szándékos nemzetközi kettős nem adóztatási eset, amely nem okoz konfliktust.

Nemzetközi szervezetek (pl.: OECD, EU, G20) küzdenek a fenti helyzettől eltérő, nem szándékolt nemzetközi kettős nem adóztatás ellen, mivel ezek nem illeszkednek jól az átfogó megközelítéshez, amelyeket az arányosság, a méltányosság, a megkülönböztetés-mentesség és a jogállamiság elvei határoznak meg.

Az EuB ítélezési gyakorlatát kiegészítendő, az Európai Bizottság kijelentette, hogy a kettős nem adóztatás ugyanolyan összeegyeztethetetlen a belső piaccal, mint maga a kettős adóztatás.<sup>9</sup> Fontos kiemelni, hogy végső soron minden illegális adóügyi perspektíva befolyásolhatja, érintheti az EU pénzügyi érdekeit. Az adók olyan állami bevételek, amelyek nemcsak a tagállamok érdekeit képezik, hanem az egész Európai Unióéit is. A tagállamok ennek ellenére továbbra is úgy kezelik a kérdést, mintha csak saját gazdaságuk lenne érintett, és különféle adóügyi szabályokat alkalmaznak – természetesen – az EU és a nemzetközi adószabályok széles keretein és elvein belül. Az európai adójog legfőbb nehézsége az, hogy az EU csak irányelveket és nem kötelező érvényű jogi eszközöket bocsáthat ki jogalkotási aktusok formájában, tehát rendeleteket és határozatokat nem. Amíg az összes adózásra vonatkozó uniós aktushoz egyhangúság szükséges a Tanácsban, addig a közvetlen adóharmonizáció várat magára. Tiszteletben tartva a tagállami szuverenitást és hatásköröket, a kérdés vizsgálatát kifejezetten az e-adózás területére szűkítjük.

A kettős adóztatást és kettős nem adóztatást a szabad mozgás – tehát a belső piac – akadályának tekinti mind az EuB, mind az Európai Bizottság. Azonban „az

<sup>7</sup> Erdős: Nemzetközi..., 48-50. o.

<sup>8</sup> Marchgraber, Christoph: Double Non-Taxation: Not only a Policy but also a Legal Problem, *Kluwer International Tax Blog*, January 5, 2018, elérhető: <http://kluwertaxblog.com/2018/01/05/double-non-taxation-not-policy-also-legal-problem/> (letöltve: 2019. március 21-én)

<sup>9</sup> Marchgraber C.: i.m., at 13.o. (“[t]he Single Market is clearly not compatible with either double taxation of the same taxable base or no taxation at all”)

*uniós jog szempontjából még mindig nem egyértelmű, hogy mit takar a kettős adóztatás kifejezés. Ez meglepőnek tűnhet, mivel széles körű egyetértés mutatkozik abban, hogy a kifejezés használatakor vagy arra utalunk, hogy összehasonlítható vagy ugyanolyan adókat vetnek ki két (vagy több) államban ugyanazon adóalanyra ugyanazon tárgyra és azonos időszakokra vonatkozóan (mely az ún. jogi kettős adóztatás) vagy 'ugyanazon jövedelem adóztatása különböző személyek felé történik' (az ún. gazdasági kettős adóztatás). Belső piaci szempontból azonban a kettős adóztatás általánosan használt meghatározásának lényege az, hogy a teljes adóteher figyelmen kívül hagyásra kerül.*"<sup>10</sup>

A kettős nem adóztatás már messze nem olyan nyilvánvaló, mint a kettős adóztatás. Ennek eredménye a különféle adórendszerek kölcsönhatásának hiányosságaiból ered, míg más esetekben az adóügyi megállapodások – pl. feltételes adó-megállapítás – alkalmazása miatt. Ennek eredményeként a határokon átnyúló beruházásokból vagy tevékenységekből származó jövedelem adómentes lehet, vagy csak indokolatlanul alacsony adókat lehet kivetni. Az Európai Bizottság szerint a kettős nem adóztatás ugyanolyan összeegyeztethetetlen a belső piaccal, mint a kettős adóztatás. A Bizottság azonban nem érvel azzal, hogy a kettős nem adóztatás önmagában sérti az állami támogatásokra vonatkozó szabályokat.<sup>11</sup>

*„Az adóztatás hiánya vagy alacsony mértéke önmagában nem jelent problémát, de akkor válik azzá, ha olyan gyakorlatokhoz kapcsolódik, amelyek az adóköteles jövedelmet mesterségesen elkülönítik az azt generáló tevékenységektől.”*<sup>12</sup> Az alapvető szabadságok sérülnek, ha egy határokon átnyúló ügyleten magasabb adóteher marad fenn, mint egy hasonló belföldi ügyleten. Ha azonban az eredmény fordítva fordul elő, tehát egy határokon átnyúló ügylet kisebb adóterhet hordoz magában, mint egy hasonló belföldi ügylet, a belső piac szabad mozgására vonatkozó követelményt nem sérti, igaz az egyenlő bánásmód elve kell, hogy érvényesüljön hazai polgárok viszonylatában is. Az OECD BEPS akcióterve szerint a *„kettős nem adóztatás az összes érintett fél által fizetett adó csökkentéséhez vezethet, amely károsítja a versenyt, a gazdasági hatékonyságot, az átláthatóságot és az igazságosságot.”*<sup>13</sup> Az EUMSz. 120. cikke szerint *„A tagállamok és az Unió a szabad versenyen alapuló nyitott piacgazdaság elvével összhangban tevékenykednek”*. Az EUMSz. 106. és 107. cikkei rendelkezéseket tartalmaznak a tagállamok közti verseny torzulásának elkerülése, megelőzése érdekében. Az EUMSz. 107–109. cikkében foglalt állami támogatásokra vonatkozó szabályok jelenleg a legmegfelelőbbnek tekinthető eszközök a belső piaci tisztességes verseny koncepciójának végrehajtásához. A legfontosabb kérdés, hogy egy hazai

<sup>10</sup> See: Marchgraber, C.: i.m.

<sup>11</sup> Európai Bizottság határozata a McDonald's ügyben, SA.38945 Alleged aid to Mc Donald's – Luxembourg, az ügyről lásd: Haslechner, Werner: The McDonald's State Aid Case – The EU Commission Interprets a Tax Treaty, *Kluwer International Tax Blog*, 2016, elérhető: <http://kluwertaxblog.com/2016/06/22/the-mcdonalds-state-aid-case-the-eu-commission-interprets-a-tax-treaty/> (letöltve: 2019. március 21.)

<sup>12</sup> OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (hereinafter referred to as BEPS)* (OECD, 2013), OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>, 10. pont.

<sup>13</sup> OECD (2013): BEPS Action Plan, 15. pont.

intézkedés szelektív előnyt okoz-e. Az EuB szerint, ha egy adóügyi intézkedés bizonyos gazdasági szereplők preferenciális elbánásához vezet, amelyek hasonló helyzetben vannak a nem kiváltságos gazdasági szereplőkkel, akkor a nemzeti intézkedés szelektív előnyt jelent.<sup>14</sup> Azt mondhatjuk, hogy az EuB „*állami támogatások elemzésére vonatkozó gyakorlata egy összehasonlításon alapul. Annak meghatározása érdekében, hogy a határokon átnyúló helyzet indokolatlanul kiváltságos-e, szükséges a helyzetet egy hasonló belföldi helyzet adóztatásához hasonlítani. Ennek fényében, amikor a kettős nem adóztatásra utal, az Európai Bizottság látszólag egy olyan helyzetre utal, amelyben a határokon átnyúló ügyletek kisebb adóterhet rónak, mint egy hasonló belföldi tranzakciókra.*”<sup>15</sup> Ezért a kettős nem adóztatás nem feltétlenül jelenti azt, hogy egy tevékenység, egy adófizető vagy akár egy jövedelem adómentes maradna. A tagállamok hatásköreiket szabadon gyakorolva dönthetnek arról, hogy mely vagyoni jövedelmet adóztatják meg, vagy nem adóztatják egyáltalán. Ez utóbbi nem befolyásolja közvetlenül a piacot. A probléma akkor merül fel, amikor egy állam alacsonyabb adóterheket alkalmaz, mint a hazai helyzet. Ezért minden esetben egyedileg szükséges vizsgálni, hogy a kettős adóztatás az adóalanyra vonatkozik-e vagy sem. Ahogy Marchgraber kifejti, „*az, hogy egy határon átnyúló helyzet kettős nem adóztatáshoz vezet-e az adott adóteher vonatkozásában nagy mértékben függ az adott tagállam belföldi helyzetének az érintett helyzettel való összehasonlíthatóságáról.*”<sup>16</sup> Mint a német-osztrák lottópélda is mutatja, ez nem jelent problémát, ha a jövedelmet nem adóztatják az adott államok. A jogi és gazdasági probléma akkor merül fel, amikor ez az adómentes helyzet egy burkolt, jogellenes állami támogatást jelent.<sup>17</sup> Az állami támogatást bármilyen formában előnyként definiálják, függetlenül attól, hogy azt a nemzeti hatóságok miként adják át a vállalkozásoknak. Ezen helyzetek káros adóversenyt okozhatnak. Az EUMSz. általában tiltja az állami támogatásokat, hacsak az általános gazdasági fejlődés nem indokolja azokat.<sup>18</sup>

Láthatjuk, hogy a kettős adóztatás olyan problémát jelent a munkavállalók vagy a határokon átnyúló tevékenységeket végző társaságok számára, amelyek közvetett módon akadályozzák a szabad mozgást és a tisztességes versenyt, hiszen ezen piaci szereplőket tántorítják el a határon átnyúló tevékenységek folytatásától; míg a kettős nem adóztatás a tagállamok pénzügyi érdekeit érinti, és ez okból, a folyamat végén, közvetett módon az EU pénzügyi érdekeit is befolyásolhatják. Ez az új adójogi jelenségek – a kettős adóztatás és kettős nem adóztatás – érméjének két oldala.

<sup>14</sup> Lásd erről: C-146/99 *Adria-Wien Pipeline and Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* ügy, EU:C:2001:598, 38. pont

<sup>15</sup> Marchgraber, C.: i.m.

<sup>16</sup> Marchgraber, C.: i.m.

<sup>17</sup> Lásd erről: Erdős Éva: *A beruházásösztönzés adójoga*. Miskolci Egyetemi Kiadó, Miskolc, 2012., 137–165. o.

<sup>18</sup> Példaként: Apple ügy, European Commission- Press Release – Állami támogatás: Írország 13 milliárd EUR összegű jogellenes adókedvezményt adott az Apple-nek, [https://eurpoa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_hu.htm](https://eurpoa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_hu.htm) (letöltés ideje: 2019. szeptember 12.)

Mint már fentebb kifejtettük, a klasszikus adóztatás a társaság adott államban való *fizikai jelenlétén* alapszik. Ha egy vállalkozás egynél több államban végez tevékenységet, a kettős adóztatás problémákat okozhat. Az államok által aláírt kettős adóztatás elleni megállapodások vagy kétoldalú adószerezések<sup>19</sup> feloldhatják ezt, de az értelmezési nehézségek<sup>20</sup> a szerződés eltérő alkalmazásához vezethetnek, és a kettős adóztatás végén megoldhatatlanná válhatnak. Az adózás egyik fő elve – a rezidencia elve a tartózkodáson – tehát a fizikai jelenlétén alapul. A nehézségek ott kezdődnek, hogy napjaink digitális társadalmában már vannak olyan vállalatok, amelyek fizikailag egyetlen országban sincsenek jelen, de mégis – a hálózatnak köszönhetően – mindenhol jelen vannak, mindenhol szolgáltatnak az online térben. Ezek a tisztán digitális cégek, a fentebb már említett *Dot-Com* társaságok.<sup>21</sup> Kettős (vagy akár többes) nem adóztatás akkor fordulhat elő, ha a *dotcom*-ok világszerte szolgáltatásokat nyújtanak. Felmerül a kérdés, hogy a fizikai jelenléthez hasonlóan értékelhető, értékelendő-e a digitális jelenlét.

A *dot-com* megjelenése felhívta a figyelmet a nyereségre vonatkozó új adózási tendenciákra, az új agresszív adótervezésből adódó adóelkerülési technikákra. A digitális gazdaságra vonatkozó adójogszabályok harmonizációjának szükségessége nyilvánvalóvá vált – legalábbis az EU-n belül. Amint azt az OECD a BEPS akciótervében kifejti: *„Ezek a gyengeségek veszélyeztetik a jelenlegi konszenzuson alapuló keretet, és a politikusok határozott lépéseire van szükség a súlyosbodó problémák megelőzése érdekében.”*<sup>22</sup> Az OECD megtette az első lépést a harmonizáció felé – még akkor is, ha egy nem kötelező erejű jogi eszközzel is tette. Ez a BEPS akcióterv. A BEPS legfontosabb jelentősége, hogy figyelembe veszi az adóelkerülési technikákat, miután felismerte a kettős nem adóztatás problematikus jelenségét. A *„BEPS elsősorban azokra az esetekre vonatkozik, amikor a különböző adószabályok kölcsönhatása kettős nem adóztatáshoz vagy kevesebb mint egyszeri adóztatáshoz vezet. Azokra a megállapodásokra vonatkozik, amelyek az adóztatás elmaradását vagy alacsony elérését azáltal érik el, hogy a nyereséget elmozdítják azon joghatóságoktól, ahol az e nyereséget*

<sup>19</sup> Értjük ezalatt a kettős adóztatás elkerülése tárgyában kötött bilaterális, államok közötti nemzetközi szerződéseket.

<sup>20</sup> Az EuB hozzáállása az adószerezések értelmezéséhez jobban megérthetővé válik a C-648/15. sz., *Republic of Austria v Federal Republic of Germany* ügy ítéletéből.

<sup>21</sup> A Farlex pénzügyi szótár szerint: A Dot-com *„üzleti vállalkozás, különösen nyilvános részvénytársaság, amely üzleti tevékenysége nagy részét vagy egészét az interneten keresztül végzi. A dot-comok üzleti tevékenységet folytathatnak a következő területek közül egyben vagy többben: Tartalom, kereskedelem és kapcsolat. A tartalomszolgáltatók akár ingyenesen, akár térítés ellenében szolgáltatnak információkat, és működési bevételeik nagy részét a reklámokból szerzik. A kereskedelmi vállalatok új és / vagy használt termékeket árúsítanak közvetlenül az interneten keresztül. A csatlakozási társaságok internetes szolgáltatásokat nyújtanak közvetlenül az ügyfelek számára.”* Elérhető: <https://financial-dictionary.thefreedictionary.com/Dot+Com+Companies>

Az Investopedia szerint pedig *„A dotcom olyan társaság, amely az internetet vállalkozásának kulcsfontosságú elemévé teszi.”* Lásd: <https://www.investopedia.com/terms/d/dotcom.asp> (Letöltve: 2019. március 20.)

<sup>22</sup> OECD (2013): BEPS Action Plan: *„The digital economy is characterised by an unparalleled reliance on intangible assets, the massive use of data (notably personal data), the widespread adoption of multi-sided business models capturing value from externalities generated by free products, and the difficulty of determining the jurisdiction in which value creation occurs.”* 10. pont

*létrehozó tevékenységek végbemennek.*<sup>23</sup>

Az adóztatás hiánya vagy az alacsony szintje – ahogy fentebb már rögzítettük – önmagában nem jelent gondot, de akkor válik azzá, ha olyan gyakorlatokhoz kapcsolódik, amelyek az adóköteles jövedelmet mesterségesen elkülönítik az azt generáló tevékenységektől. Más szavakkal, az adópolitikai aggodalmakat az okozza, hogy *„a különféle adórendszerek kölcsönhatásának hiányosságai miatt, és egyes esetekben a kétoldalú adószerződések alkalmazása miatt a határokon átnyúló tevékenységekből származó jövedelem bárhol adómentes lehet, vagy csak indokolatlanul alacsony adómértékű.”*<sup>24</sup> A jogi harmonizáció vagy egységesítés hiánya veszélyezteti a tagállamok és közvetetten az Európai Unió pénzügyi érdekeit is. Az adópolitika fenntartása az országok szuverenitásának középpontjában áll, ahol minden országnak jogában áll megtervezni adórendszerét, bevételeit. Ez, az EU szintjén is, anyagi veszteségeket okozhat. A tagállamok szuverenitásának tiszteletben tartása és a szubszidiaritás elvének megértése mellett az egyetlen eszköz a harmonizáció. Biztosan előre lendítené az adóharmonizációt az euró bevezetése valamennyi tagállamban. A monetáris unió idején a pénzügyi és monetáris politika jogi egyesülése nem várthat majd tovább. Jelenleg az egyetlen legális út a harmonizációhoz vezet, az irányelvek – mint másodlagos jogforrások – alkalmazásával. Ezek megkövetelik a tagállami végrehajtás alkalmazhatóságát. Ennek a rendszernek a hatékonysága egyelőre megkérdőjelezhető az eddigi gyakorlat alapján. Amikor megvizsgáljuk a kettős adóztatás és a kettős nem adóztatás jelenségét, az állami szuverenitás érvényre juttatását – vagy például a szubszidiaritás elvét is – felmerülhet a kérdés, hogy a tagállami adójogi szabályok ténylegesen szolgálják-e az állam érdekeit vagy sem. Amint az OECD a BEPS-ben kijelentette, *„a hazai gazdaságok fokozódó összekapcsolódása rámutatott a nemzeti adójogszabályok közötti kölcsönhatások által létrehozott résekre.”*<sup>25</sup> A törvények hiányosságai, joghézagai, eltérései már nyilvánvalóan és egyértelműen befolyásolhatják az egységes belső piacot.

Mint fentebb kifejtettük, az éremnek két oldala van, a kettős adóztatás egységes piacra gyakorolt hatása visszatárhathatja a piaci szereplőket a határokon átnyúló tevékenységektől, amely hátrányos a visszatartott jogi vagy természetes személy számára, és káros az EU pénzügyi érdekeire is. Ezzel szemben a kettős nem adóztatás a tagállamok pénzügyi érdekeit érinti hátrányosan, és közvetett módon igazolja, hogy a szuverén jogszabályok nem szolgálják az állam pénzügyi érdekeit nemzetközi vagy európai digitális szinten. A fő különbség az, hogy a kettős adóztatás révén a tagállamok részesülnek bevételük növekedésével, míg a piaci szereplők veszítenek, ami akadályozza a szabad mozgást. Így hátrányosan érinti a belső piacot – mely tekintetében az EU-nak kizárólagos hatáskörei vannak –, és amely egyébként hatással van az EU pénzügyi érdekeire is, mely szintén megalapozhatja az uniós szintű jogalkotást a kérdésben – feltéve, hogy a tagállamok ezt szeretnék.

<sup>23</sup> OECD (2013): BEPS Action Plan, 10. pont.

<sup>24</sup> OECD (2013): BEPS Action Plan, 10. pont.

<sup>25</sup> OECD (2013): BEPS Action Plan, 15. pont.



### 3. Az EU e-adó harmonizáció egyes jogi szempontjai

A kettős adóztatás és a kettős nem adóztatás EU adójogi perspektívája főként a másodlagos jogból, a nem kötelező érvényű jogi eszközökből (mind az EU, mind a nemzetközi szintről) és néhány releváns EuB ügyből áll, amelyekben a Bíróság értelmező iránymutatásokat adott, valamint az Európai Bizottság azon intézkedéseiből, amelyek támaszkodnak az elsődleges jogi forrásokra.

Az uniós jog elsődleges forrásai hatásköröket és tilalmakat adnak bizonyos adóügyi kérdésekkel kapcsolatban. Az állami támogatások tilalmát az EUMSZ. 107. cikke rögzíti, a piaci torzulások kiküszöbölését az EUMSZ. 116. cikke rögzíti. Az EUMSZ. 110. cikke a megkülönböztető termékek adóztatásának tilalmát rögzíti. Végül az importkorlátozásokra az EUMSZ. 34. cikke vonatkozik. Ezek egyrészt általános keretet nyújtanak, de nem harmonizálják pontosan a kérdést.

A másodlagos jogforrások tartalmazzák az irányelveket, míg a nem kötelező érvényű jogi eszközök a dokumentumok típusától függően változatosabbak. Az EU és a nemzetközi nem kötelező érvényű jogi eszközök magukban foglalják a Társaságok üzleti adózásának magatartási kódexét<sup>26</sup>, amelyben 15 tagállam megállapodott 1997-1998-ban, és másrészt a BEPS-t. Nem kötelező érvényű jogi eszközként került kihirdetésre a kódex, az aláírók azonban ezt önkéntes betartással követik. Az „*Gentleman - Agreement*” jellemzője az, hogy meghatározza a káros adóügyi intézkedéseket, és felszólította a tagállamokat arra, hogy „vizsgálják felül, módosítsák vagy töröljék meglévő adószabályait, amelyek káros adóversenyt jelentenek (visszatérési folyamat, roll back); és tartózkodjon a jövőben új, ilyen jellegű szabályok bevezetésétől („felfüggesztési folyamat, azaz *stand still*”).<sup>27</sup>

A másodlagos jogszabályok közé tartozik a belső piac működését közvetlenül érintő adóelkerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló, 2016. július 12-i 2016/1164 / EU tanácsi irányelv (az úgynevezett: ATAD-irányelv). A digitális egységes piaci (DSM) stratégia hozzáadásával az EU 2015-ös politikáinak prioritásaihoz az EU felismerte a digitális gazdaságok változásának szelét. Adózási szempontból jelentős, hogy a Bizottság közleményt adott ki az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak a méltányos és hatékony adórendszerről az Európai Unióban a digitális egységes piac számára. A BEPS és az ATAD elismeri és felhívja a tagállamok figyelmét arra a körülményre, hogy a rezidenciális adóztatás helyett az értéket és a profitot ott kell megadóztatni, ahol az valójában megteremtődik, vagyis az értékkeremtés helyén történő adóztatást írja elő.

A Bizottság összegyűjtötte a digitális korszakban folytatott üzleti vállalkozás új módszereit, és négy kategóriát vezetett be: az online kiskereskedő modellje (például az *Amazon, Zalando, Alibaba, eBay*); a közösségi média modellje (például *Facebook, Instagram, Xing, Qzone, Researchgate*); az előfizetési modell (például

<sup>26</sup> ECOFIN Tanács: Code of Conduct for Business Taxation 1998. Official Journal of the European Communities C2/1.6.1.98.

<sup>27</sup> A standstill és a roll-back folyamatokról, lásd: Erdős Éva: *New problems of the International and European Tax Law – The Digital Tax avoidance*, Multiscience – XXXII. microCAD International Multidisciplinary Scientific Conference, 2018, DOI: 10.26649/musci.2018.042, elérhető: <http://www.uni-miskolc.hu/~microcad/publikaciok/2018/e/pdf>, (letöltve: 2019. március. 20.)

*Netflix, Spotify, iQiyi*); és végül az együttműködési platformmodell (például *Airbnb, Blablacar* – vagy annak magyar változata: *Oszkár telekocsi – Didi Chuxing, Turo*). Az EU-nak modern adórendszerre van szüksége a digitális lehetőségek megragadásához, miközben biztosítja a tisztességes adóztatást. Erre született meg a Digitális szolgáltatások adójának tanácsi irányelv javaslata (Tanács 2018/0072/EU irányelv javaslat)<sup>28</sup>, mely a mit, hol és hogyan kell megadóztatni kérdésekre választ adna, és biztosítaná a dot.com társaságok határon átnyúló tevékenységéből adódó digitális szolgáltatások, fizikai jelenlét nélküli megadóztatását.

További gondot jelent, hogy az európai adójogban a Tanács általi irányelveket a tagállamoknak egyhangúan kell elfogadniuk, ami a szuverenitást korlátozó döntéseknél a harmonizáció gátját jelenti. Az érdekek konfrontálódnak, ezért az egység megteremtése hatalmas kihívást, és több éven keresztül zajló adójogi harmonizációt okozhat. Az összefogás azonban ezekben a kérdésekben elengedhetetlen, hiszen a tagállamok költségvetései is elesnek a többes nem adózás esetén a bevételtől.

Az EU egységes piacával és a Digitális Egységes Piacal elég érett ahhoz, hogy akár új szabályokat fogadjon el a digitális gazdaság adóztatására. EU-szinten a közös konszolidált társasági adóalapra (CCCTB) vonatkozó javaslat alapot kínál e kulcsfontosságú kihívások kezeléséhez. A Bizottság néhány alternatívát adott a rövidebb távú megoldásokhoz, mint például a digitalizált vállalatok forgalmának kiegyenlítési adója; forrásadó a digitális ügyleteknél; díj a digitális szolgáltatások nyújtásából vagy reklámtevékenységből származó bevételek után. Végül, a kérdés ismét az, ami sokakat foglalkoztat: vajon a tagállamok egyedül képesek-e a *dotcomok* adóztatását szuverén cselekedeteikkel szabályozni, vagy a DSM és a hálózati társadalom kéz a kézben eljutott arra a pontra, ahol nemzetek feletti fellépésre lehet szükség.

## Záró gondolatok

Összességében<sup>29</sup> azt a következtetést vonhatjuk le, hogy csak az együttes fellépések képesek szembenézni az e-adójog új, nemzetközi vagy legalább európai szintű nemzetek feletti kihívásaival. A tény az, hogy új problémák merülnek fel a régi, hagyományos rendszer működésképtelenségéből adódóan, amelyben a tagállamok szuverenitása minden más érdek felett áll. Véleményünk szerint a szuverenitást és a nemzeti pénzügyi érdekeket egy közös európai e-adójogi keretben is szolgálhatnánk, ahol a kidolgozott kötelező érvényű szabályok alkalmazandók és végrehajthatók. Ideje elismerni, hogy a digitális vállalatok fellendítik e-gazdaságunkat, átalakítják hálózati társadalmainkat, és a hagyományos jogi megoldások már nem tudnak lépést tartani ezen új kihívásokkal.

<sup>28</sup> Fair Taxation of the Digital Economy [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fairtaxation-digital-economy-en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fairtaxation-digital-economy-en) (letöltés ideje: 2019. január 14.)

<sup>29</sup> Lásd még a témáról: Erdős Éva – Kiss Lilla Nóra: *Double Taxation And Double Non-Taxation As The New Tendencies Of Eu E-Tax Law*, MultiScience - XXXIII. microCAD International Multidisciplinary Scientific Conference, 2019, University of Miskolc, 23-24 May, DOI: 10.26649/musci.2019.037.

Kettős adóztatás és kettős nem adóztatás akkor is felmerülhet, ha az államok adószereződésekkel rendelkeznek. Ezen dokumentumok értelmezése – amint fentebb kifejtettük – konfliktusokat okozhat, ami idő és pénz pazarlását jelenti. Hosszú távon az összes tagállamnak – az adóparadicsomoknak is – meg kell értenie, hogy csak akkor nyerhetnek, ha úgy döntenek, hogy a nyertesek játékát játsszák, még akkor is, ha hasznuk néha kissé alacsonyabb. Az integráció megköveteli a csapatjátékosokat, mivel közös pénzügyi érdekeink nem engedhetik meg a tagállamoknak, hogy saját jövedelmük érdekében szólójátékosokat játsszanak. Az EU egy olyan klub, amely tagjainak közös gazdasági érdekeit szolgálja. Van egy nagyszerű pszichológiából ismert játék, az úgynevezett „YX játék”. Ez megtanítja a játékosokat, hogy mindenki számára hasznos stratégiát játsszanak, miután lehetővé teszik számukra, hogy megtapasztalják az eltérések hatását és az együttműködés erejét. A játék leckéje az, hogy talán az első fordulóban egyedül lehet nyerni, ha mindenki más veszít. Később azonban a vesztesek megértik, hogy továbbra is vesztesek maradnak, ha csak nem változtatják meg stratégiáikat és másolják a nyerteseket. Amikor azonban minden csoport úgy dönt, hogy dacosan viselkedik, akkor mindenki veszít. Aztán megértik, hogy együtt kell működniük, bízniuk kell egymásban és tiszteletben kell tartaniuk a szabályokat. Végül, ha ez történik, minden csoport nyer. A díj (nyereség) kisebb, mint abban az esetben, amikor csak egy csoport nyert, mások pedig veszítettek, mert meg kell osztaniuk a díjat (profit, stb.). Mindazonáltal minden fejlődhet. Ez egy szimbolikus kép az EU adó- és egyéb ügyeiről (mint amilyen a Brexit is). Az európai elektronikus adójog csak egy szegmense a gazdaság egészének. Nyilvánvaló, hogy a nemzetek feletti szervezet nem változhat szövetségi állammá egyik lépésről a másikra, és ebben a pillanatban ezt nem lehet elérni. A cél e helyen a harmonizáció elfogadható mértéke a fent bemutatott káros adózási tendenciák visszaszorítása érdekében.

---

---