
A digitális gazdaságra ható adójogi környezet adóharmonizációjának eszközei az Európai Unióban és a nemzetközi adójogban *

Erdős Éva **

1. Bevezető gondolatok - Előzmények

Jelen tanulmány az EFOP-3.6.2-16-2017-00007 számú: Az intelligens, fenntartható és inkluzív társadalom fejlesztésének aspektusai: társadalmi, technológiai, innovációs hálózatok a foglalkoztatásban és a digitális gazdaságban című programjának keretében íródott, a több, mint két éves kutatói munka összefoglaló eredményeinek egyes legújabb elemeit tartalmazza. A tanulmány elsősorban a digitális adóztatásra vonatkozó adóharmonizációs eszközöket tárgyalja és elemzi, különös tekintettel az Európai Unió Bíróságának a döntéseire, figyelemmel a témában nemrég született EU Törvényszéki döntésre az APPLE ügyben, valamint a magyar reklámadó bírsággal kapcsolatos Google ítéletre. A digitális vállalkozások, a digitális gazdaság és kereskedelem cégeinek tevékenysége hatalmas nyereséget és árbevételt termel az európai piacon, ugyanakkor adóztatásuk a jelenlegi adószabályok miatt nehézkes és nem is igazságos, ugyanis az adószabályokat nem a virtuális határokon átnyúló online tevékenységet végző dot.com cégekre, és ezzel együtt a csekély fizikai jelenléttel rendelkező vagy fizikai jelenlét nélküli vállalkozásokra szabták. Az adóztatási javaslatok több pilléren állnak jelenleg, beleértve a Bizottság tevékenységét, az OECD BEPS Akciótervét, a telephely fogalmának megreformálását, az EU Bizottságának ideiglenes Digitális Szolgáltatási Adóra vonatkozó, vagy a hosszú távú, jelentős digitális jelenlétre kivetendő társasági adóra vonatkozó javaslatát is.

A digitalizmus gyors fejlődése, térhódítása szükséges a technológiai előrehaladás útján, megállapíthatjuk, hogy sok újdonságot, örömet hozott az életünkbe, megkönnyítve a mindennapjainkat, azonban a digitális gazdaság adóztatása mindenképpen az egyik kiemelt témakör az európai adójogi harmonizációban és a nemzetközi szervezetek adópolitikájában. A probléma a téma kapcsán igen sokrétű, így a digitális adóelkerülő technikák terjedésének és az agresszív adótervezésnek a visszaszorítása, „féken tartása” kiemelt cél az európai adóharmonizációban és nemzetközi fronton is. A digitális adóelkerülés elleni harc több

* 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.

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

lépcsős, az adóharmonizáció pedig nagyobb léptéket öltött már, ugyanakkor számos akadályba is ütközik. A közvetlen adóztatás ugyanis - ezen belül is a társasági adót érintő kérdések – elsődlegesen tagállami hatáskörbe tartoznak, ez azt jelenti, hogy az Unió szervei a csupán a szubszidiaritás elve alapján avatkozhatnak be a tagállami adópolitikába. A kihívás nagy, és sok a megoldandó kérdés is: önálló adóztatásra van-e szükség egy egységes digitális adó keretében, vagy a társasági adó harmonizációjára, reformjára, összehangolására van-e szükség uniós szinten, egységes európai adó legyen-e a digitális adóztatásban, vagy a tagállamok önállóan oldják meg ezt a kérdést. A digitális gazdaság és kereskedelem online cégeit fizikai jelenlét hiányában, vagy csupán a szimulált fizikai jelenlét esetén hogyan adóztassák meg, de nagy kérdés az is, hogy hol a határa a tisztességes versenynek, adóztatásnak, az adóügyi autonómia megsértése mikor történik meg az EU szerveinek – jelesül a Bizottság - beavatkozásakor?

Erre példaként szolgálhat – a még nem végleges - az Európai Törvényszéknek az Apple ügyben meghozott és egyébként már nagyon várt ítélete, melyben első körben a Bizottság vesztesként került ki az adókedvezményként megjelenő tiltott, a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatás minősítése kapcsán. Az ügyben Írország valamint az Apple leányvállalatai állnak nyeresre, a döntés azonban még nem végleges, mert az ítélet fellebbezéssel megtámadható. A tét igen nagy, mintegy 13 milliárd euró költségvetési bevétel elmaradása, az Apple leányvállalatai által meg nem fizetett adó formájában, valamint annak a kérdésnek az eldöntése, hogy az Apple egy újfajta adókikerülési technikát alkalmazott-e, vagy a tevékenysége nem jogellenes; valamint meddig mehetnek el a tagállamok a digitális cégeknél alkalmazott egyedi adómegállapodások tekintetében, sérült-e az adóügyi autonómia Írországból a bizottság beavatkozásánál? Mindezt annak fényében vizsgálom, hogy az adóztatásban, így az adóharmonizációban is, a cél az átláthatóság, a fair és méltányos adóztatás, valamint a tisztességes, diszkriminációtól mentes verseny.

2. Az Apple ügy kapcsán meghozott EU Törvényszéki ítélet - Írország és társai kontra Európai Bizottság¹ – margójára

A digitális adóelkerülés egyik példaként említhetjük ezidáig Írország gyakorlatát, valamint a preferenciális kedvezményeket igénybe vevő Apple cégcsoportot, ugyanis az Apple Cork városában létrehozott leányvállalatai több, mint 13 milliárd euro adót nem fizettek meg az ír költségvetésnek egy egyedileg megkötött adóügyi megállapodás alapján.

Írországból a külföldi tulajdonú társaságokra preferenciális adószabályok vonatkoztak 2015-ig.² Írország ugyanis a preferenciális adórezsimit működtetett, mivel a külföldi tulajdonú társaságoknak a normál 12,5% társasági adókulcs helyett, csupán 2% adót kellett fizetniük, de ez alól is mentesülhettek, ha a külföldi leányvállalatnak, társaságnak nem volt ír tulajdonosa, vagy ír ügyvezetője. A 12,5%-os társasági adókulcs Európában 2015-ben is alacsonynak számított, és viszonylag alacsony most is, a 2%-os kedvezményes társasági adó mérték viszont teljes mértékben megvalósítja a káros adóverseny gyakorlatát.³ Az ír

¹ A Törvényszék ítélete (2020.július 15.) Írország és társai kontra Európai Bizottság T-778/16.sz. és a T-892/16.sz ügyekben ECLI:EU:T:2020:338

² lásd erről: pld a Double Irish Dutch Sandwich Tax Saving ügyét is, <https://www.offshorecompany.com/company/ireland-corp/tax-savings/>, és <https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp>, letöltés ideje: 2019.01.14.

³ Az Európai Parlament a strasbourgi plenáris ülésén elfogadott jelentésében leírta, hogy 7 uniós ország – köztük Magyarország és Írország is – valamint Málta, Ciprus, Belgium, Hollandia, Luxemburg adóparadicsomszerűen működik, és lehetővé teszi az agresszív adótervezést. In: EP: Magyarország

pénzügyminiszter ugyan egy esetleges kötelezettségsegési eljárás indításának nyomására az adókedvezményekre vonatkozó joghézagot megszüntette, azonban átmenetileg a preferenciák még 2020-ig alkalmazhatók a megszerzett jogok alapján.⁴

Az Apple cégcsoport ügyében Írország indokolatlan adóelőnyt nyújtott az Apple-nek, melynek mértéke elérte a 13milliárd eurót, viszont a tagállamok nem adhatnak adókedvezményt szelektíven kiválasztott vállalkozásoknak, ez az állami támogatásra vonatkozó uniós szabályok szerint jogellenes, a Bizottság véleménye szerint. A Bizottság több éven keresztül vizsgálta az Apple csoport írországi leányvállalatait, és az ír Kormány feltételes adóügyi megállapodásra vonatkozó gyakorlatát. „A Bizottság álláspontja szerint, Írország jogellenes adóelőnyt nyújtott az Apple-nek, így az sok évig más vállalkozásoknál lényegesen kevesebb adót fizetett. E szelektív bánásmód következtében az Apple 2003-ban 1 %-os mértékű tényleges társasági adót fizetett az Európából származó nyeresége után; ez az adómérték 2014-re 0,005 %-ra csökkent.”⁵ Az alapügy tényállása szerint az Európai Bizottság 2003-tól vizsgálta az Apple-t, és a 2014 júniusában indított részletes állami támogatási vizsgálatot követően megállapította, hogy az Írország által az Apple-re alkalmazott két feltételes adómegállapítás 1991 óta jelentősen és mesterségesen csökkentette az Apple által fizetett adót. Az Apple Sales International (ASI) és az Apple Operations Europe (AOE) két olyan, Írországban bejegyzett társaság, amelyek az Apple csoport százszázalékos tulajdonában vannak, és az Egyesült Államokban regisztrált anyavállalat, az Apple Inc. irányítása alatt állnak. Írország tulajdonképpen a feltételes adómegállapításokkal jóváhagyta, hogy az Apple csoport e két, Írországban bejegyzett vállalkozása (az ASI és az AOE) olyan módon állapítsa meg egy költségmegosztási technikával az adóköteles nyereség összegét, amely nem felel meg a gazdasági realitásoknak: a két vállalkozás értékesítési nyereségének csaknem teljes egészét belső felosztással a „központi iroda” nyereségeként tüntették fel. A Bizottság vizsgálata szerint a „központi irodák” csak papíron léteznek, és nem termelhetek volna ilyen összegű nyereséget. „A „központi irodák” nyereségeként feltüntetett összeg az ír adójog specifikus rendelkezései értelmében – melyek már nincsenek hatályban – egy országban sem volt adóköteles. A feltételes adómegállapítással jóváhagyott allokációs módszer eredményeként az Apple által az Apple Sales International nyeresége után fizetett tényleges társasági adó mértéke a 2003. évi, mindössze 1 %-ról 2014-ben 0,005 %-ra csökkent.”⁶

A Bizottság a versenyjog szabályai szerint vizsgálta az Apple tevékenységét és megállapította, hogy az Írország által az Apple-nek biztosított ezen szelektív adóügyi bánásmód az EU állami támogatásra vonatkozó szabályai szerint jogellenes, mivel jelentős előnyt biztosít az Apple-nek az azonos nemzeti adószabályok alá tartozó más vállalkozásokkal szemben. A Bizottság határozatában diszkriminatív és versenytorzító állami támogatásnak minősítette az adókedvezményt, és ilyen módon kötelezte Írországot, hogy a meg nem fizetett adót az Apple-lel fizettesse vissza, mivel az adóügyi megállapodásokkal – a

adóparadicsomszerűen működik, Adó online, 2019. március 26, Wolters Kluwer, <https://ado.hu/ado/ep-magyarország-adoparadicsomszerűen-mukodik/> letöltés ideje: 2019.május 20.

⁴ <https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp>, letöltés ideje:(2018.05.05.) Ezt a technikát előszeretettel alkalmazta a Google, Amazon, Apple, Microsoft lásd még: CSABAI Róbert - dr.CZOBOLY Gergely: A digitális cégek adóztatásának kihívásai – nemzetközi válaszkísérletek 84-87.o.

⁵ Európai Bizottság Sajtóközleménye: Írország 13 milliárd EUR összegű jogellenes adókedvezményt adott az Apple-nek, Brüsszel, 2016.augusztus 30. 1. o. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_hu.htm letöltés időpontja: 2020. augusztus 8.

⁶ Európai Bizottság Sajtóközleménye: Írország 13 milliárd EUR összegű jogellenes adókedvezményt adott az Apple-nek, Brüsszel, 2016.augusztus 30. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_hu.htm

feltételes adóügyi megállapodásokkal - Írország gazdaságilag indokolatlan versenyelőnyt biztosított az Apple számára. Az Európai Bizottság határozatát⁷ Írország és az Apple is megtámadta⁸, ennek kapcsán született meg 2020. július 15-én az Európai Törvényszék T-778/16.sz. és a T-892/16.sz ügyben hozott ítélete.

Írország, az ASI és AOE tehát nem fogadta el a Bizottság tiltott állami támogatás megállapítására és a kiesett költségvetési adóbevételek visszafizettetésére irányuló határozatát, és kilenc, valamint mintegy 14 jogalapot⁹ hoztak fel a Bizottság határozatának megtámadására, a Törvényszék előtt indított eljárásukban. Érvelésük szerint - többek között - a Bizottság megsértette a szubszidiaritás elvét, túllépte a hatáskörét és beavatkozott a tagállami hatáskörbe, ezzel az adóügyi autonómia elvét is megsértette. Az egyik érvelés szerint, a közvetlen adózás a szubszidiaritás elvének megfelelően tagállami hatáskör, a másik érvelésben pedig előadták, hogy az előzetes feltételes adóügyi megállapodás közös megegyezéssel jött létre Írország és az Apple leányvállalatai között, így a megtámadott Bizottsági határozat sérti az EU jogrendjének alapvető alkotmányos alapelveit, a 4. és az 5. cikkben rögzített hatásköri megosztást. A Bizottság érvelése az adóügyi szuverenitással kapcsolatban, az volt, hogy „ a tagállamok adóügyi szuverenitást élveznek, ugyanakkor viszont a tagállamok által elfogadott adóügyi intézkedéseknek meg kell felelniük az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályoknak. Így a tagállamok a feltételes adóügyi megállapodásokkal nem tehetnek hátrányos megkülönböztetést a hasonló helyzetben lévő gazdasági szereplők között anélkül, hogy az jogellenes állami támogatásokhoz vezetne, ami torzítja a piacot. A megtámadott adóügyi megállapodások ugyanakkor lehetővé tették az ASI-nek és az AOE-nek, hogy csökkentsék adóköteles nyereségüket az általános írtársasági adórendszerbe tartozó más társasági adófizetők adóköteles nyereségéhez képest, jogellenes és összeegyeztethetetlen állami támogatásokhoz vezetve.”¹⁰

A Törvényszék egyetértett azzal, hogy a Bizottság hatáskörébe tartozik annak vizsgálata, miszerint a tagállamok adóügyi intézkedései állami támogatásnak minősülnek-e vagy sem, amennyiben fennállnak a tiltott állami támogatás besorolási feltételei. A tagállamoknak ugyanis az uniós joggal összhangban kell gyakorolniuk hatáskörüket, és csak olyan adóügyi intézkedést hozhatnak, amelyek a belső piacon nem összeegyeztethetetlenek. A Törvényszék álláspontja szerint, mivel a Bizottság hatáskörébe tartozik az EUMSZ 107. cikk betartásának biztosítása, nem lehet azt állítani, hogy a Bizottság túllépte hatáskörét annak értékelésekor, hogy az írtadóhatóság a megtámadott adóügyi megállapodások kiadásakor megadta-e az ASI-nak és az AOE-nek a kedvező adóügyi elbánást azáltal, hogy lehetővé tette számukra az adóköteles nyereségük csökkentését, a hasonló helyzetben lévő más társasági adófizetők adóköteles nyereségéhez képest.¹¹ Tehát a Bizottság az előzetes adóügyi megállapodásokat jogosan vizsgálta, és az semmiképpen sem minősült a tagállami adóügyi hatáskör elvonásának. A Törvényszék azonban megállapította a többi jogalap vizsgálatánál, hogy a Bizottság tévesen vezette le a határozatában az ASI és az AOE vonatkozásában, hogy jogellenes állami támogatásban részesültek az írtadóhatóság által jóváhagyott adóügyi megállapodások miatt. A Törvényszék tehát megsemmisítette a Bizottság megtámadott határozatát, mert nem sikerült megfelelően bizonyítékokkal

⁷ A Bizottság (EU) 2017/1983 határozata (2016.augusztus 30) az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373(2014/C (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) számú állami támogatásról <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/HTML/?uri=OJ:L:2017:187:FULL&from=CS>

⁸ Ha valamely tagállam a Bizottság határozatának megfellebbezése mellett dönt, akkor is vissza kell fizettetnie a jogellenes állami támogatást, de a visszafizettetett összeget az uniós bírósági eljárások végéig letéti számlán zárhatja.

⁹ két ügy indult, tehát ebben az egyesített két ügyben

¹⁰ T-778/16 és T-892/16. ítélet 104. pont

¹¹ T-778/16 és T-892/16. ítélet 109. pont

alátámasztani a jogellenes állami támogatás feltételeit az EUMSZ 107.cikk (1) bekezdésének, a jogellenes és diszkriminatív állami támogatásokra vonatkozó feltételeknek megfelelően.¹²

A Törvényszék döntésében jelentős szerepet játszott annak megítélése, hogy az Írországgal megkötött feltételes adóügyi megállapodás a felek szabad akaratából kötött, az ír adóhatóság jóváhagyásával, így ezen adóügyi megállapodások megkérdőjelezése már az adóügyi autonómiát sértené, a beavatkozás az adóügyi szuverenitásba ütközne, és a szubszidiaritás elve pedig ebben az esetben nem alkalmazható. Ebből levonható az a következtetés, hogy a feltételes adómegállapítások tehát nem minősülhetnek a belső piaccal összeegyeztethetetlen támogatásnak. A kérdés azonban még nem eldöntött teljes egészében, ugyanis a Törvényszék ítélete fellebbezhető, és a Bizottság előreláthatólag valószínűleg megtámadja azt, már csak azért is, mivel a 13 milliárd euró Apple általi visszafizetését az ír költségvetés részére megsemmisítette a Törvényszék.¹³

Az ítélet egyrészt lehet aggályos, ugyanis az adójogi megállapodások sem lehetnek diszkriminatívak, szelektívek, márpedig itt a kivételes bánásmód tetten érhető álláspontom szerint. Másrészt viszont eldöntendő kérdés az, hogy mivel ebben az esetben nem egy konkrét, minden külföldi adóalanyra kiterjedő jogszabályi rendelkezés engedélyezte a diszkriminációt, hanem egy egyedi, az ír jogrendszer által engedélyezett, és más tagállamoknál¹⁴ is bevett gyakorlat, mégpedig a feltételes adómegállapítás intézménye, egy adóhatósági megállapodás, ezért az Apple cégcsoport leányvállalatai valójában legális körülmények között használták ki a jogi lehetőséget a kevesebb adó megfizetésére. Ez más helyzetet jelent, mint amikor közvetlenül a jogszabály rendelkezik a – kiemelten csak a – külföldi adózókat érintő jóval alacsonyabb adó megfizetéséről, és konkrét jogszabályi rendelkezés sérti az uniós jogot, ezért a diszkriminatív, szelektív és versenytorzító állami támogatások feltételeit is ennek a körülménynek a figyelembevételével kell elemezni és megítélni. Amennyiben egy esetleges Bizottság általi fellebbezés miatt indított eljárásban más következtetésre jutna az Európai Bíróság, úgy a feltételes adómegállapítások intézménye valószínűleg megszűnne, pedig azok is hoznak bevételt –igaz kisebb mértékben, mint a ténylegesen fizetendő adó – a költségvetésbe. A tét nagy, kérdés, meddig mehetnek el az adócsökkentések, mentesítések körében a tagállamok, vagyis a szuverenitás, az adóügyi autonómia a fontosabb, vagy a helyszínen megtermelt profit utáni adóbevétel

¹² General Court of the European Union PRESS RELEASE No 90/20 Luxembourg, 15 July 2020 Judgment in Cases T-778/16, Ireland v Commission, and T-892/16, Apple Sales International and Apple Operations Europe v Commission, The General Court of the European Union annuls the decision taken by the Commission regarding the Irish tax rulings in favour of Apple <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-07/cp200090en.pdf> letöltés ideje: 2020. július 20.

¹³ az Európai Bizottság nem adja fel a harcot, és nem állítja le a multicégek adóelkerülési gyakorlatának vizsgálatát. „Az agresszív adótervezés elleni harc maraton nem pedig sprint, és ezen a maratonton sok az emelkedő.” A Bizottság előbb értékelni fogja az ítéletet és csak ezután dönt a következő lépésről. <https://hu.euronews.com/2020/07/15/brusszel-ismet-nekifut-az-adoelkerules-elleni-harcnak> <https://hu.euronews.com/2020/07/16/az-eu-folytatja-az-adoelkerules-elleni-harcot> Letöltés ideje: 2020. július 20.

¹⁴ Magyarországon a feltételes adómegállapítás intézménye megengedett, az adózó feltételes adómegállapítást kérhet az adópolitikáért felelős minisztertől, amely kérelemben megadott adatok alapján kérelmezi a (meglévő vagy jövőbeni) adókötelezettségének, vagy az adókötelezettsége hiányának a megállapítását. A miniszter a kérelemben szereplő adatok alapján állapítja meg az adózó adókötelezettségét, vagy annak hiányát, ezzel létrejön a két fél közötti adómegállapodás. A kérelem eljárási díjjal jár, az adóhatóságot pedig kötik a megállapodásban foglaltak. 465/2017. (XII. 28.) Korm. rend. VIII. fejezet 49.pont 102.§.- 108.§. Lásd még a feltételes adómegállapításról: SZABO Ildikó: *Feltételes adómegállapítás hazai és nemzetközi szabályozása*, Wolters Kluwer Kiadó, Budapest, 2017. 1- 227.

megfizetése, és ezzel az adókikerülések megakadályozása? Kérdés az is, hogy lehet-e egyáltalán adókikerülésnek minősíteni az Apple tevékenységét? A jelenlegi ítélet ebben a kérdésben úgy foglalt állást, hogy az ír adóügyi autonómia sérülne, amennyiben Írországot arra köteleznék, hogy az adóügyi megállapodás ellenére fizettesse vissza az Apple leányvállalataival a meg nem fizetett adót, ezért a Bizottság erre irányuló határozatát megsemmisítette a Törvényszék.

Az adóharmonizáció eszközeinél látható, hogy az értelmezések, joghézagok felszámolásának körében jelentős szerepe van az Európai Bíróság döntéseinek. Ez látható, hogy magyar ügyekben is születtek iránymutató Európai Unió Bírósági ítéletek, ilyen például a magyar reklámadóval kapcsolatosan az Európai Unió Törvényszék ítélete¹⁵, vagy a Google ügyben hozott ítélet, mely a reklámadóval kapcsolatos bírságot találta összeegyeztethetetlennek az uniós joggal.¹⁶ A magyar reklámadót az EU Törvényszék a T-20/17. sz. ügyben nem tartotta összeegyeztethetetlennek az uniós joggal, sem az adó progresszivitása tekintetében, sem az elhatárolt veszteség levonási lehetőségével, mivel az nem biztosít - a Törvényszék megállapítása szerint - szelektív versenyelőnyt a vállalkozásoknak. A C-482/18.sz ügyben 2020.március 3-án meghozott ítélet a Google ügyében egyrészt kimondta, hogy nem ellentétes az uniós joggal a külföldi illetőségű – másik tagállamban letelepedett - reklámszolgáltatóknak a reklámadó kötelezettségük tekintetében a bejelentkezési kötelezettség teljesítése, az nem ütközik az EUMSZ. 56.cikkében biztosított szolgáltatásnyújtás szabadságának elvébe. Viszont az ítélet megállapította azt, hogy ellentétes az uniós joggal, a reklámadó szankciórendszere, vagyis az a rendelkezés, amelyik a másik tagállamban letelepedett olyan szolgáltatásnyújtókkal szemben állapít meg a reklámadóról szóló törvény szerinti mulasztási bírságot, akik nem tettek eleget a bejelentkezési kötelezettségüknek.¹⁷ Az Európai Unió Bíróságának eseti döntései tehát az európai adóharmonizáció fontos eszközeinek tekinthetők, jogalkító hatásuk vitathatatlan.

¹⁵ A T-20/17.sz ügyben hozott ítélet, Magyarország kontra Bizottság, 2019. június 27. az Európai Unió Törvényszéke 84/19. Sajtóközlemény: A Törvényszék megsemmisíti a magyar reklámadónak az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályokkal való összeegyeztethetlenségét megállapító bizottsági határozatot

¹⁶ A C-482/18.sz ügyben hozott ítélet (2020. március 03.) a Google Ireland Limited kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága ügyben. ECLI:EU:C:2020:141

¹⁷ A C-482/18. sz. ügy tényállása szerint a Google Ireland társaság, amely a magyar reklámadóról szóló 2014.évi XXII. törvény 2.§.(1) bekezdésének e.) pont hatálya alá tartozó reklámtevékenységet folytat, elmulasztotta ezen adóval összefüggő bejelentkezési tevékenységének teljesítését. Erre tekintettel először 31 000 euró összegű mulasztási bírságban, majd több alkalommal, több napon keresztül további mulasztási bírságokat szabtak ki , amelyek együttes értéke meghaladta az 1 milliárd HUF-ot. (hozzávetőleg 3,1 millió eurót). A Google Ireland vitatta a külföldi illetőségű szolgáltatókkal szembeni bejelentkezési kötelezettségnek, valamint az ilyen bejelentkezés elmulasztásához kapcsolódó szankciórendszernek az uniós joggal történő összeegyeztethetőségét. Az EU Bírósága a fentiek szerint döntött, a szolgáltatásnyújtás szabadsága elvébe ütközőnek (EUMSZ. 56. cikk) ítélte meg a reklámadó eltérő szankciórendszerét, és az ahhoz kapcsolódó eljárás szabályozását. A reklámadóhoz kapcsolódó szankciórendszer ugyanis magasabb összegű mulasztási bírságot állapít meg a külföldi szolgáltatókkal szemben, mint amit a törvények - (Art) - a Magyarországon letelepedett reklámszolgáltatók nyilvántartásba vételi kötelezettségének elmulasztása esetén írnak elő. Ez az eltérő bánásmód, aránytalan, és a szolgáltatásnyújtás szabadságának az EUMSZ. 56.cikk általi tiltott korlátozásnak minősül. Az Európai Unió Bírósága 21/20. sz. Sajtóközlemény, Luxemburg, 2020.március 3. <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-03/cp200021hu.pdf>

3. Az európai adóharmonizáció eszközei a digitális adóelkerülés elleni harcban

A digitális adóelkerülés és adókikerülés új megjelenési formákat hozott, melyek fő jellegzetessége, hogy a profit áthelyezése - jellemzően az adóalap csökkentésével - olyan országba történik, ahol egyáltalán nem kell adót fizetni, de ha van is adóztatás, az nagyon alacsony mértékű.¹⁸ Az adózás – ha egyáltalán van - tehát nem az értéktéremtés helyén történik, hanem a bevétel, vagy profit áthelyezési technikákkal azok vagy egy adóparadicsomban kötnek ki, vagy egy nagyon alacsony adókulcsot alkalmazó országban. Az online szolgáltatásnál nem kell a valós fizikai jelenlét, így a telephely, amely az adóztatási státuszt meghatározza, nehezen állapítható meg, leginkább hiányzik a szolgáltatás országában. Az országokon átnyúló digitális szolgáltatásoknál nincsen tényleges fizikai jelenlét, amely az adózási státuszhoz szükséges lenne, így a valódi értéktéremtés helyén történő adóztatás nehézségekbe ütközik. A nehézségek egyik fő okozója, hogy bár már sok mindenben konszenzus van, az összefogásban mindenképp, azonban a tényleges döntés még az egyhangúságot követeli meg a tagállamoktól, a Tanács irányelvi adóharmonizációjában. Ezt pedig nehéz elérni, mert az adóügyi autonómia és adószuverenitás védelme felülírja a nemes célt, a digitális adóelkerülések elleni fellépést.

Az *adóharmonizáció eszközei* alapvetően az eredményekben mutatkozik meg. A közvetlen adót érintő harmonizáció azonban sokkal nehezebb a fentiekben említett indokok miatt, a szubszidiaritás elve kevésbé tud érvényesülni. Ugyanakkor a tagállamok is egyetértenek abban, hogy összefogás kell, és ebben az európai adójogi jogforrások, mint a Tanács által elfogadott irányelvek jelennek meg eredményként és eszközként, valamint a soft law eszközei, mint a Bizottság fellépése, javaslatai, az OECD dokumentumai, vagy a már említett Európai Unió Bíróságának döntései.

Az adóelkerülés elleni küzdelem valójában már igen hamar megkezdődött mind a nemzetközi, mind az európai frontvonalon. Az első lényeges dokumentum ebben a körben az OECD Káros adóverseny elleni fellépésével¹⁹ kapcsolatos, és az *ECOFIN Tanács dokumentuma, az Üzleti Adózás Magatartási Kódexe*²⁰, melyek már 1998-ban felléptek – többek között - az offshore szabályozás ellen. Káros adóversenyt megvalósító szabályozásnak minősülnek az offshore helyszínek, a külföldieknek nyújtott adókedvezmények, és akkor is káros adóversenyről beszélhetünk, amikor az adott országnak jelentős bevételei származnak a jövedelmek adóztatásából, de az általános adókulcsai alacsonyabbak más országok adókulcsainál. A stand still és a roll back szabály alkalmazásával a káros adóversenyt előidéző szabályok felszámolását írta elő a dokumentum, valamint, hogy új, erre vonatkozó jogszabályt nem lehet bevezetni. E két dokumentumnak azért tulajdonítunk jelentőséget, mert már a leggyakrabban alkalmazott adóelkerülési technikák – mint az agresszív adótervezés, a kettős nem adózás, az adóparadicsomi szabályozás, a túlságosan nagymértékű és szelektív állami támogatások, adókedvezmények, a káros adóügyi gyakorlatok - ellen lépett fel. Ezek a technikák pedig még ma is jellemzőek a digitális adóelkerülésben is.

¹⁸ lásd erre példaként a Google által alkalmazott Double Irish and Dutch Sandwich technikát (Dupla ír-holland kettős szendvics) <https://www.offshorecompany.com/company/ireland-corp/tax-savings/>, és <https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp>, letöltés: 2019.01.14.

¹⁹ OECD: Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue OECD, Paris, 1998. <https://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> letöltés: 2018. 09. 01.

²⁰Az Ecofin Tanács: *Code of Conduct on Business Taxation*, az Üzleti Adózás Magatartási Kódexe (ECOFIN Tanács 1997. december 01-ei ülésén elfogadott az üzleti adózással kapcsolatos magatartási szabályokra vonatkozó dokumentuma) Celex No. 398Y0106 (01) (www.europa.eu.int) letöltés: 2018. 08.10.

2013-ban és 2015-ben már égető volt az egyre gyorsabban fejlődő gazdasági életben a dot.com cégek új adókikerülési technikáinak a korlátozása, ezért az OECD megalkotta a *BEPS Akciótervet*.²¹ A BEPS Akcióterv 15 adókikerüléssel kapcsolatos magatartási formát határozott meg, melyek közül első pontként a digitális gazdaság adózási kihívásait, mint az adóelkerülés elleni harc legfőbb célját tárgyalja. Megfogalmazza a telephely fogalom módosításának szükségességét, és az offshore cégek számára is nyújt iránymutatást.

A BEPS legnagyobb eredménye, hogy *kinyilvánítja és hirdeti az értékteremtés helyén történő adófizetés elvének előírását*, azaz kimondja, és hangsúlyozza azt a nagyon fontos elvet, hogy a nyereség ott kerüljön megadóztatásra, ahol a nyereséget keletkeztető gazdasági tevékenységet végzik, és ahol az érték (profit) valójában megteremtődik! Ezen alapelv alkalmazása az offshore tevékenység felszámolásának is eszköze lehet a jövőben. A BEPS Akcióterve az összefogást is hangsúlyozza a digitális adóelkerülés elleni harcban. Jelentősége, hogy elsőként fogalmazta meg a káros adóügyi gyakorlatokat, és az ellenük való harc intézkedéseit.

Az Európai Unió szervei is reagáltak az adókikerüléssel szembeni harcban, először a Bizottság ATAP csomagjával, majd 2016-ban sikerült elfogadtatni a Tanáccsal az adókikerülés elleni irányelvet. A fenti elveket vallja a Tanács az adókikerülés elleni irányelvében, az *ATAD (2016/1164/EU)*²² számú irányelvben, mely a kettős nem adóztatás ellen is fellép. Az adókikerülés megakadályozása érdekében - a BEPS jelentéshez hasonlóan - a kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezmények felülvizsgálatát írja elő, és az általános adóel/kikerülési szabályok, rendelkezések felállítására tesz javaslatot.²³ Az irányelv ugyancsak osztja azt a fontos alapelvet, hogy a profit abban az országban kerüljön megadóztatásra, ahol az érték megteremtődik, és a valódi, tényleges gazdasági tevékenység folyik.

A munka az adóharmonizáció eszközeinek igénybevételével ezt követően is erősödött. A *Bizottság fellépése* meghatározó, vizsgálatokat folytat, javaslatokat terjeszt elő a közös konszolidált társasági adóalap bevezetésére, azonban ez a javaslat még máig nem került elfogadásra. Fellép az adóintézkedések formájában megvalósuló szelektív és diszkriminatív állami támogatások ellen az EUMSZ. 107. cikkének alkalmazásával, a versenyjogi szabályok alkalmazásával. A Bizottság egyik eszköze a kötelezettségességési eljárás indítása, sokszor elég ezen eljárás megindítási lehetőségének az említése annak elérésére, hogy a tagállamok az adóparadicsomi környezetet felszámolják az adórendszerükben.²⁴ A másik eszköz az uniós jogot sértő szabályozások felfedése, és az ellenük történő fellépés, elsősorban a szelektív és az uniós joggal összeegyeztethetetlen állami támogatások ügye, melyre példa a Bizottság fellépésében a jelen tanulmányban vizsgált Apple ügy.

A legújabb eredményei és az adóharmonizáció fontos eszköze az *Európai Unió Bíróságának döntései*, mint a 2. pontban vizsgált Apple ügy ítélete, azaz a Törvényszék ítélete (2020.július 15.) Írország és társai kontra Európai Bizottság T-778/16.sz. és a T-892/16.sz ügyekben.

²¹ BEPS Action Plan, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Explanatory Statement, OECD 2015. p:9, in: <http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf> letöltés:2018.01.15. Base Erosion Profit Shifting fordítása: Adóalap erózió és nyereség átcsoportosítás

²² A Tanács (EU) 2016/1164 irányelve (2016. július 12.) a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról : az Európai Unió Hivatalos Lapja 19.7.2016. L193/1

²³ mint az úgynevezett GAAR szabályok, a General Anti Abuse Ruling, az általános adókikerülés elleni rendelkezés beiktatása a jogszabályokba, lásd az ATAD irányelv 6. akciópontját.

²⁴ Ez történt az ír külföldi adózókra vonatkozó adókedvezményeinek az eltörlésével is, még a szerzett jogok alapján (Google, Apple) 2020.végéig élvezheti a kedvezményeket.

A digitális adóelkerülés elleni fellépés eszközeinél kétségtelenül a legnagyobb eredményt a *digitális adó* bevezetése jelentené, mely egy egységes, harmonizált európai adó lehetne. Megjegyezzük, hogy az adóharmonizáció eredményeinek elfogadásában történő lassúság azt eredményezte, hogy a tagállamok önálló lépésként vezették be a *tagállami digitális adókat*.²⁵

4. A digitális adóztatás kérdései

Az adóharmonizációban a legnagyobb szerephez a digitális adóztatás jutna, amennyiben a javaslatok elfogadásra kerülnének. A digitális adóztatásban kétfajta modell szerepel az Európai Unió Bizottságának javaslata szerint. Az egyik egy ideiglenes Digitális Szolgáltatási Adó²⁶ bevezetése lenne, a másik javaslat a társasági adóba beépített határozatlan idejű digitális adó, a KÖTA.²⁷

A kidolgozott javaslatok nagy bevétellel rendelkező digitális cégek adóztatását írja elő. A digitális adóztatás sarkalatos pontja a *hol kell adóztatni*, és a *mit kell adóztatni kérdése*. A mit kell adóztatni kérdésre a Bizottság javaslata szerint elsősorban az alábbi tevékenységek kerülnek adóztatásra:²⁸

- *Online kiskereskedelmi modell*, amelynek keretében online platformok árukat értékesítenek vagy tranzakciós- vagy kihelyezés díjért, illetve jutalékért cserébe kapcsolatot létesítenek a vevők és az eladók között. Az ilyen vállalkozások közé tartozik például az Amazon, a Zalando és az Alibaba.
- *Közösségi média modell*, amelynek keretében a hálózat tulajdonosai a fogyasztóknak szóló célzott marketing-üzenetek révén szerzett reklámbevételekre támaszkodnak. Az ilyen vállalkozások közé tartozik például a Facebook.
- *Előfizetési modell*, amelynek keretében a platformok díjat számítanak fel a digitális szolgáltatásokhoz való folyamatos hozzáférést (pl. zene vagy videók). Az ilyen vállalkozások közé tartozik például a Netflix, a Spotify.
- *Együttműködésen alapuló platform modell*, amelynek keretében a digitális platformok összekapcsolják a szabad kapacitást és a keresletet, a felhasználói oldalt a kínálati oldal hírnéven alapuló mechanizmusok segítségével ösztönzik választásra, és lehetővé teszik az egyének számára, hogy az eszközök közvetlen birtoklása helyett az azokhoz való „hozzáférést” osszák meg egymással. A platformok minden egyes ügylet után fix vagy változó díjat számítanak fel. Az ilyen vállalkozások közé tartozik például az Airbnb, a Blablacar.

A Bizottság az irányelv javaslatokban kétféle megoldást tesz²⁹: egyrészt a digitális társasági tevékenységekre vonatkozóan az uniós társaságiadó-szabályok közös reformja lenne az

²⁵ Így tett Franciaország, Csehország és Ausztria is. lásd erről: Elemzés a digitális gazdaság megadóztatásának aktuális kérdéseiről, a modern gazdasághoz illeszkedő új uniós adószabályokról, értékelő elemzés figyelemmel a terület ellenőrizhetőségére, *ASZ Elemzés*, 2020.március https://www.asz.hu/storage/files/files/elemzesek/2020/a_digitalis_gazdasag_megadoztatata_202003_13.pdf?download=true

²⁶ Európai Bizottság: A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak: Méltányos és hatékony adórendszer kialakítása az Unióban a digitális egységes piac megvalósítása érdekében Brüsszel, 2017.9.21. COM(2017) 547 final

²⁷ Európai Bizottság: A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak: Méltányos és hatékony adórendszer kialakítása az Unióban a digitális egységes piac megvalósítása érdekében Brüsszel, 2017.9.21. COM(2017) 547 final 3.

²⁸ Európai Bizottság: A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak: Méltányos és hatékony adórendszer kialakítása az Unióban a digitális egységes piac megvalósítása érdekében Brüsszel, 2017.9.21. COM(2017) 547 final 6.

²⁹ Fair taxation of the digital economy in: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en (letöltés ideje 2019.01.14.) COM (2018) 147: Javaslat: A

egyik javaslat. Lényege a reformnak, hogy a tagállamok megadóztathatnák a területükön keletkezett nyereséget, még akkor is, ha a digitális cégnek nincs fizikai jelenléte. A szignifikáns digitális jelenlét feltétele, ha megfelel a cég az alábbi kritériumok egyikének:

- egy tagállamban a bevétel meghaladja az évi 7 millió eurós küszöböt,
- az adóköteles évben több, mint 100.000 felhasználó van a tagállamban, pld. online piac, vagy a sharing economy platformja)
- több mint 3000 üzleti szerződés keletkezett a digitális szolgáltatásból a társaság és az üzleti felhasználók között, az adott adóévben.

A másik megoldás a Bizottság részéről: *a digitális tevékenységekből származó ideiglenes adó* lenne³⁰, ami biztosítaná, hogy a jelenleg nem adóztatott tevékenységek után azonnali bevételre tegyen szert a tagállam. Az adót olyan tevékenységekből származó bevételekre alkalmaznák, amelyekben a felhasználók jelentős szerepet játszanak az értékteremtésben, mint az online hirdetési felületek értékesítéséből származó bevételek, vagy a felhasználó által szolgáltatott információkból származó adatok értékesítéséből származó bevételek. Az olyan cégekre alkalmaznák, melyek teljes éves árbevétele (világszerte) 750 Milliő Euro, és/vagy az EU-ban a totális bevétele a digitális szolgáltatások után 50 millió Euro.³¹ Az adó mértéke egységesen 3% lenne. Ezt a rendszert átmeneti intézkedésként alkalmaznák, amíg az átfogó reform, valamint a beépített mechanizmusok a kettős adóztatás elkerülésére, végrehajtásra nem kerülnének. A javaslatok benyújtásra kerülnek, az Európai Parlamenttel történő konzultáció után, a Tanácsnak elfogadásra.

5. Záró gondolatok – konklúzió

A digitális egységes piac konfliktusaira a legjobb megoldást az egységes Digitális Adó jelentené. Az ellene és mellette szóló érveket az ÁSZ munkatársai egy vizsgálat után tették közzé.³²

A digitális adó bevezetése melletti érvek:³³

- a jelenlegi társasági adó szabályozás elavult
- az államháztartás bevételei hosszútávon fenntarthatóbbá válnak
- javul az adóbevételek átláthatósága, ellenőrizhetősége
- a digitális szektor szereplőinek lehetőségei csökkennek az adóelkerülésre
- EU szinten szükséges megoldást találni az adóverseny elkerülése érdekében

A digitális adó bevezetése elleni érvek:

- amennyiben a digitális adó bevételt terhelő adó, akkor a társaságok azonos szintű adót fizetnek, függetlenül attól, hogy magasabb, vagy alacsonyabb profitabilitással rendelkeznek.

TANÁCS IRÁNYELVE a jelentős digitális jelenlét társasági adójával kapcsolatos szabályok megállapításáról, 2018/0072

³⁰ „interim tax”

³¹ Fair taxation of the digital economy in: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en (letöltés ideje 2019.01.14.)

³² DR. PULAY Gyula – TESKI Norbert: A digitális gazdaság méltányos megadóztatásának kihívásai, Pénzügyi Szemle 2020.szeptember 9. online <https://www.penzugyiszemle.hu/tanulmanyok-eloadasok/a-digitalis-gazdasag-meltanyos-megadoztatasanak-kihivasai>

³³ Mindkét érvelésnél forrás ÁSZ szerkesztés <https://www.penzugyiszemle.hu/tanulmanyok-eloadasok/a-digitalis-gazdasag-meltanyos-megadoztatasanak-kihivasai>

- amennyiben a digitális adó nem nyereségadó, úgy kettős adóztatás merülhet fel, ha a társaság székhely országa nem engedélyezi a külföldön kifizetett adó figyelembevételét,
- az egyéni adóztatásból fakadó adóverseny káros következményekkel járhat.

Az érveléssel egyetérthetünk, a konfliktusra megoldásként az európai adójog konfliktusfeloldó adóharmonizációs eszköze szolgálhat az egységes Digitális Adó társasági adóba történő beépítésével.

A fent leírtak alapján tehát összegezve a digitális adóztatás egyes lépéseit és eszközeit megállapíthatjuk, hogy a Bizottság erősödő szerepe, tevékenysége látható, és a tagállamokban az egyetértés abban megvan, hogy a digitális térben a digitális cégek adóztatásához mindenképpen összefogás kell. A Digitális Adó javaslatának kidolgozása megtörtént, az adóztatást egyértelműen az értékteremtés helyén és országában kell biztosítani. Az európai közös adó megoldása több előnnyel jár, a fentiekben említett hátrányok és ellenérvek kiküszöbölhetőek lennének véleményem szerint. A javaslat elfogadásához át kellene térni az egyhangúságról a minősített többségi szavazásra, azonban ehhez is a tagállamok egyhangú hozzájárulása és döntése szükséges, és ez sokak félelme szerint a szuverenitás feladását jelenthetné. Mindenesetre az EU terve szerint 2020 végére szeretnék bevezetni az önálló digitális adót az EU –ban.

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.
