

---

---

# A digitális gazdaság és kereskedelem árnyoldala: a digitális adóelkerülés nemzetközi tendenciái

Erdős Éva\*

---

## 1. Bevezető gondolatok

A digitalizmus gazdasági térhódításának számtalan pozitív oldala van, példaképpen említve: az elektronikus kereskedelem, a helyben történő elektronikus ügyintézés, a gyors és könnyű elérhetőség, az online számlázás, a pénztárgépek, az EKÁER bevezetése. A digitális világ tehát kétségtelenül megkönnyíti az életet, ugyanakkor a digitalizmus elterjedésével olyan jelenségek is előre törtek, amelyek a káros és tisztességtelen adógyakorlatok körét gyarapítják. Az Európai Unió adópolitikájában az adóelkerülés, az agresszív adótervezés megakadályozása, vagyis az adóelkerülés elleni harc mindig is nagy szerepet játszott. A tisztességtelen adóverseny és adóelkerülő technikákra már az ECOFIN Tanács által 1987 decemberében elfogadott Code of Conduct for Business Taxation Dokumentum is reagált, azonban a digitalizmus térnyerésével újabb probléma jelent meg az európai és nemzetközi adópolitikában, mivel eddig nem ismert adóelkerülő gyakorlatok terjedtek el az Európai Unióban a határon átnyúló ügyletek kapcsán. Így a legújabb kihívás – többek között – a digitális dot.com cégek megadóztatása, azaz a digitális társaságok adóelkerülése elleni fellépés.

A probléma összetett, érinti az online kereskedelmet, az online adatforgalomból, az online hirdetésekéből, letöltésekből, vagy éppen a sharing economyből származó bevételeket, valamint az egyes országok preferenciális adórezsimének, adórendelkezéseinek kihasználását is. Az egyik legnagyobb gondot az jelenti, hogy

---

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

Prof. Dr. Farkas Ákos nagyra becsült, kedves Kollégámnak és Barátomnak a FEB tábortól kezdődő ismeretségünk, és a közös kari vezetői (dékán és dékánhelyettesi) munkánk emlékére. Isten éltesen még sokáig Ákos!

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.

a digitális cégeknél egyáltalán mely tevékenységek után kell az adót megfizetni, a másik gond, hogy hogyan lehet megadóztatni a külföldi dot.com társaságokat azokban az országokban, ahol ténylegesen fizikailag nincsenek jelen, azonban jelentős bevételhez és profithoz jutnak, anélkül, hogy a bevételük, a profitjuk után adót fizetnének ezekben az országokban. Az adóelkerülés sok esetben szándékos adótervezést jelent, amely adóminimalizációs technikát, szándékos profitáthelyezést foglal magába egy sokkal alacsonyabb adókulcsot alkalmazó országba. A probléma sokrétű, de ezzel együtt ez még lehet legális tevékenység, ugyanakkor az átláthatatlanság, és a tevékenység jellege, az eltitkolt vagy áthelyezett jövedelem nagysága, valamint az a tény, hogy az adózás nem a valós értékteremtés helyén történik, már tisztességtelen tevékenységet és szándékos adókikerülő technikát eredményezhet. Adóelkerülés során a jóhiszemű joggyakorlás elvének érvényesítése sok esetben kérdéses lehet, és bár a joggal való visszaélés megvalósul, önmagában ez még nem jelenti azt, hogy konkrét jogszabálysértés is megvalósulna, azonban már ez a tevékenység is kimerítheti a tisztességes adózás fogalmának megsértését. A kérdés, hogy mikor válik agresszív adótervezéssé egy adóminimalizálás, mikor beszélhetünk tisztességtelen, nem legális adókikerülésről.

A nemzetközi adózásban és az európai adópolitikában is a cél, az átlátható, arányos közteherviselés elvének megfelelő adózás lenne, amely szerint az adózás a valódi értékteremtés helyén valósuljon meg, abban az országban, ahol a tevékenységet végzi a digitális cég, ahol a profit valójában megtermelődik. Ez nem lehet már csak az az egy ország, amely a társaság regisztrációja alapján az adójogi státuszt meghatározza, hanem a határokon átnyúló digitális tevékenység miatt mindazon országot be kell vonni az adóztatásba, amelyben meghatározó tevékenységet folytat, és profitot termel a dot.com társaság. A kérdés csak az, hogy a digitális társaságok adóztatása hol és hogyan és milyen tevékenység után történjen, valamint hogyan feleljen meg a tisztességes adóztatás, valamint a kettős vagy többes adóztatás elkerülése alapelvének? Tanulmányomban ezekre a kérdésekre keresem a választ, bemutatva néhány káros adójogi gyakorlatot a digitális gazdaság világából, és az ellene folyó uniós harc eszközeiből is.

## **2. A digitális adóelkerülés legújabb technikái, a dot.com cégek gyakorlata, az online értékesítések veszélye, adalékok a digitális gazdaság árnyoldalához**

Új adóelkerülési technikák közül számos technikát sorolhatnánk fel: mint az Amazon, az Ebay, vagy éppen a Sharing Economy körében az Airbnb, vagy az Uber gyakorlata. Jelen tanulmányban ezeket nem teljeskörűen vizsgálom, a Google, az Apple és az online kereskedelem adóelkerülési problémáival kívánok foglalkozni.

A digitális gazdaság határon átnyúló online szolgáltatást foglal magában, mely tevékenység megadóztatása az egyes országok különböző adóztatási rendszerei, és az esetleges preferenciális adórezsimek miatt számos eltérést mutatnak. A preferenciális adórezsimek, valamint az offshore helyszínek kihasználása hatalmas összegek kivonását teszi lehetővé az adóztatás alól. A kettős vagy többes nem

adózás és nem adóztatás hatalmas probléma az Európai Unióban, ezért a káros adójogi gyakorlatok, az agresszív adótervezés és ezek következményeként megjelenő adóelkerülések elleni fellépés körében tett intézkedések elkezdődtek, sőt a „puha”<sup>1</sup> és „kemény”<sup>2</sup> jogi eszközök is rendelkezésre állnak az európai és nemzetközi adójogban.

Többféle káros adójogi gyakorlattal találkozhatunk a szakirodalomban<sup>3</sup>, a közös jellemző, hogy az „elkövetők” digitális, más néven dot.com társaságok, melyek székhelye nem az európai célszországokban vannak bejegyezve. A digitális vállalatok többszörös előnyhöz jutnak, mivel online platformjaikon keresztül gyorsan tudnak reagálni a fogyasztók igényeire, és a hagyományos versenytársakhoz képest olcsóbban tudják termékeiket és szolgáltatásaikat értékesíteni a fogyasztók felé, ezzel jelentős versenyelőnyhöz jutnak. Mindemellett az igazi előnyt az adózás területén érik el, mivel olyan agresszív adótervezési technikákat alkalmaznak, amely kihasználja az egyes országok adórendszerében lévő különbségeket, ezáltal mesterségesen csökkentik adóköteles jövedelmüket, vagy nyereségüket alacsony adókulcsú országba csoportosítják át, ahol alig, vagy egyáltalán nem végeznek szinte semmilyen valós gazdasági tevékenységet.<sup>4</sup> Erre példákat az alábbiakban hozok.

**2.1. A Google káros adójogi gyakorlata** szerint, – mely a „Double Irish and Dutch Sandwich”, azaz „a dupla ír-holland kettős szendvics”<sup>5</sup> nevet kapta – a profit áthelyezésre kerül olyan országokba, ahol nagyon alacsony adókulcsot alkalmaznak, vagy egyáltalán nincs is adó. A Google ebben a konstrukcióban az Egyesült Királyságból származó reklámbevételeit nem adózta le ott helyben 20%-kal, hanem átutalta olyan európai és más országokba, jelesül Írországba és Hollandiába, majd egy Bermudán levő offshore cégébe, ahol nagyon alacsony adókulccsal történik a nyereség megadóztatása, vagy ahol egyáltalán nem is kell adót fizetni a nyereség után. Ezekben az esetekben szerepet játszanak az offshore helyszínek, adóparadicsomok, ahol az adóztatás hiányához még az

<sup>1</sup> Puha jogi eszközök, a soft law eredményei az adóelkerülés., agresszív adótervezés kapcsán: mint pld. a Code of Conduct for Business Taxation (1998, ECOFIN Tanács); az OECD BEPS Action Plan (1995), vagy a Bizottság ajánlásai (Commission Recommendation) pld: A Bizottság ajánlása a jelentős digitális jelenlétre kivetendő társasági adóról. C(2018) 1650 final. (2018.3.21); vagy a Bizottság 2017. szeptember 21-én elfogadott, „Méltányos és hatékony adórendszer kialakítása az Unióban a digitális egységes piac megvalósítása érdekében” című Közleménye. COM(2017) 547 final.

<sup>2</sup> Kemény jogi eszközök, a hard law instrumentumai, mint az ATAD, az anya-leányvállalati irányelv, az administrative cooperation directive (DAC).

<sup>3</sup> Gondolunk itt a Double Irish and Dutch Sandwich (Google), vagy az Apple (Apple Operations Europe, és Apple Sales International) „advanced tax ruling” (feltételes adómegállapítás) ügyére, (A Bizottság (EU) 2017/1283 határozata (2016. augusztus 30.) az Írország által az Apple-nek nyújtott SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) számú állami támogatásról (az értesítés a C(2017) 5605. számú dokumentummal történt) (EGT-vonatkozású szöveg.) tiltott állami támogatással kapcsolatos ügyére, az Airbnb gyakorlatára, vagy a transzferárazás problémáira (Amazon).

<sup>4</sup> *A digitális adózás néhány aktuális kérdése az EU-ban.* Adó Online, 2018. május 8. Wolters Kluwer. <https://ado.hu/ado/a-digitalis-adozas-nehany-aktualis-kerdese-az-eu-ban/> (letöltés ideje: 2019. június 12.)

<sup>5</sup> Lásd: *A digitális adózás néhány aktuális kérdése az EU-ban.* Adó Online, 2018. május 8. Wolters Kluwer. <https://ado.hu/ado/a-digitalis-adozas-nehany-aktualis-kerdese-az-eu-ban/> (letöltés ideje: 2019. június 12.)

átláthatatlanság, az adminisztratív intézkedések hiánya is járul. A Google által használt ír-holland szendvics konstrukció, a káros adójogi gyakorlat, példa az agresszív adótervezésre is, a profitáthelyezésre, és a kettős vagy többes nem adózásra is.

A „*Double Irish and Dutch Sandwich*” konstrukcióban a Google első lépésként a megtermelt nyereségét átutalta jogdíjként az egyik ír leányvállalatának, amely Írországból volt bejegyezve, így adójogi státusza is ehhez az országhoz kötődött. Írországból a jogdíj adózása nagyon alacsony adókulccsal történik, 2% a normál 12,5% -os társasági adókulcs helyett. A Google azonban nem fizette meg ezt az adót sem, hanem az ír leányvállalata ezt az összeget tovább utalta a Google Hollandiában bejegyzett leányvállalatának bevételeként, amely azt azonnal tovább utalta a Google egy harmadik leányvállalatának, melyet Írországból regisztráltak ugyan, azonban a leányvállalat székhelye, és adójogi illetősége Bermudán – vagyis egy adóparadicsomban – volt. Bermudán már nem kellett adót fizetni, mivel Bermuda egy ismert offshore helyszín.<sup>6</sup> A Google a legális profit áthelyezés után ennek megfelelően nem fizetett adót sem Nagy Britanniában, sem Írországból, sem Hollandiában. Ilyen módon a Google több millió Euro nyereséget vont ki az adózás alól, legális profitáthelyezés ürügyén.

Írországból a külföldi tulajdonú társaságokra egyébként preferenciális adószabályok vonatkoztak 2015-ig<sup>7</sup>. Ugyanis a preferenciális adórezsim értelmében a külföldi tulajdonú társaságoknak a normál 12,5% társasági adókulcs helyett, csupán 2% adót kellett fizetniük, de ez alól is mentesülhettek, ha a külföldi leányvállalatnak, társaságnak nem volt ír tulajdonosa, vagy ír ügyvezetője. A 12,5%-os társasági adókulcs Európában 2015-ben alacsonynak számított, és viszonylag alacsony most is. A 2%-os kedvezményes társasági adó mérték viszont teljes mértékben megvalósítja a káros adóverseny gyakorlatát.<sup>8</sup>

<sup>6</sup> Bermuda, mint adóparadicsom egészen 2019 májusáig fenn volt az EU adóparadicsomokról összeállított feketelistáján, melyről 2019-ben került le. Az EU 2017 végén hagyta jóvá azt a listát, amelyre az adóelkerülés ellen nem elég hatékonyan fellépő országok kerültek fel, mert nem voltak hajlandók egy év alatt sem az együttműködésre az adóelkerülés témájában.

„Aruba, Barbados és Bermuda is lekerült az Európai Unió adóparadicsomokról összeállított, és így már csak tizenkét ország nevével tartalmazó feketelistájáról – jelentette be pénteken az uniós pénzügyminiszteri tanács, miután a három állam kormánya új kötelezettségvállalásokat jelentett be.” Szerző: Adó Online. Dátum: 2019. május 17. <https://ado.hu/ado/szukult-az-eu-feketelistaja/> (letöltés ideje: 2019. május 20.)

„A feketelistán marad Amerikai Szamoa, az Amerikai Virgin-szigetek, Belize, Dominika, az Egyesült Arab Emírségek, Fidzsi, Guam, a Marshall-szigetek, Omán, Szamoa, Trinidad és Tobago, illetve Vanuatu. A feketelista hitelességét azonban több szervezet is vitatja, mivel azon olyan elismert adóparadicsomok nem szerepelnek, mint Hongkong, Jersey, MAN –sziget vagy éppen a Panama iratokról elhíresült Panama.” <https://ado.hu/ado/szukult-az-eu-feketelistaja/> (letöltés ideje: 2019. május 20.)

<sup>7</sup> Double Irish Dutch Sandwich Tax Saving. <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. január 14.)

<sup>8</sup> Az Európai Parlament a strasbourgi plenáris ülésén elfogadott jelentésében leírta, hogy 7 uniós ország – köztük Magyarország és Írország is – valamint Málta, Ciprus, Belgium, Hollandia, Luxemburg adóparadicsomszerűen működik, és lehetővé teszik az agresszív adótervezést. In: *EP: Magyarország adóparadicsomszerűen működik*. Adó online, 2019. március 26, Wolters Kluwer. <https://ado.hu/ado/ep-magyarorszag-adoparadicsomszeruen-mukodik/> (letöltés ideje: 2019. május

Az ír pénzügyminiszter ugyan egy esetleges kötelezettségzegési eljárás indításának nyomására az adókedvezményekre vonatkozó joghézagot megszüntette, így a Double Irish and Dutch Sandwich stratégia is véget érhet, azonban átmenetileg még 2020-ig alkalmazható a megszerzett jogok alapján.<sup>9</sup>

Megjegyzem a preferenciális adórezsim, a preferenciális és szelektív adókedvezmények alkalmazása már az Ecofin Tanács 1998-as Üzleti Adózás Magatartási Kódexe<sup>10</sup> előírásai szerint sem volt megengedett adópolitikai eszköz, ezzel ugyanis az egyes országok a Kódex előírásai szerint rejtett offshore, adóparadicsomi állapotot hoztak létre. Hazánk nemzeti jogát a Magatartási Kódex előírásaihoz kellett igazítani a 2004-es Európai Unióhoz történő csatlakozásunk idején. A Kódexben foglaltakat tehát figyelembe kellett venni az újonnan csatlakozó államoknak is. Az alanyi jogon megszerzett és a Kódex alapján diszkriminatívnek minősített, a külföldi beruházóknak nyújtott társasági adókedvezményeinket kifutó jelleggel 2010. december 31-ig alkalmazhatták azok az adóalanyok, akik 2004-et megelőzően jogot szereztek rá. Csak a külföldi beruházóknak nyújtott ilyen jellegű, diszkriminatív, szelektív adókedvezményt nem lehetett újonnan szerezni 2004-et követően. A 2004-ben csatlakozott államoknál a Magatartási Kódexnek az adóparadicsomi szabályozásra, valamint a diszkriminatív adókedvezményekre, a szelektív állami támogatásokra vonatkozó előírásait már alkalmazni kellett, a Kódex jogi kötőereje nélkül is, míg Írország egészen 2015-ig alkalmazhatott preferenciális adórezsimet. Ez kettős mérce alkalmazását jelenti az európai adópolitikában.

**2.2. Az Apple ügyben** az Apple Írországban működő leányvállalatai – az Apple Sales International és az Apple Operation Europe – mintegy 13 milliárd Euronak megfelelő adót nem fizetett meg 2003 és 2014 között.<sup>11</sup> Lényegében Írország feltételes adómegállapítás keretében engedélyezte az Apple Inc. irányítása alatt álló két Apple leányvállalatnak, hogy a normál ír társasági adókulcs, valamint a külföldiekre vonatkozó kedvezmények helyett az Apple még kevesebb adót fizessen egy még jobb konstrukcióban.

---

20.)

<sup>9</sup> <https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp>, (letöltés ideje: 2018. május 05.) Ezt a technikát előszeretettel alkalmazta a Google, Amazon, Apple, Microsoft. Lásd még: CSABAI Róbert – CZOBOLY Gergely: A digitális cégek adóztatásának kihívásai – nemzetközi válaszkísérletek. *Adó, Adó –és Pénzügyi Szaklap*. 2016/12-13. 84-87.

<sup>10</sup> A Code of Conduct for Business Taxation, az Üzleti Adózás Magatartási Kódexét az ECOFIN Tanács (Gazdasági és Pénzügyminiszterek Tanácsa) 1997. december 1-jei következtetéseiben határozták meg. A kódex jogi kötőerővel nem rendelkezik, de egyértelműen politikai erővel bír, a soft (puha) jogi eszközök közé sorolható az európai adójogi források között. Official Journal of the European Communities C2/1. 6.1.98.

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/coc\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/coc_en.pdf)

<sup>11</sup> *A nagy trükk: az Apple és a dupla ír.*

[https://hvg.hu/kkv/20160831\\_apple\\_ado\\_buntetes\\_irorszag\\_europai\\_unio](https://hvg.hu/kkv/20160831_apple_ado_buntetes_irorszag_europai_unio) (letöltés ideje: 2016. augusztus 31.)

[https://hvg.hu/kkv/20160831\\_apple\\_ado\\_buntetes\\_irorszag\\_europai\\_unio](https://hvg.hu/kkv/20160831_apple_ado_buntetes_irorszag_europai_unio) (letöltés ideje: 2019. június 21.) és lásd még: *Európai Bizottság – sajtóközlemény: Írország 13 milliárd EUR összegű jogellenes adókedvezményt adott az Apple-nek.* Brüsszel, 2016. augusztus 30. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_hu.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_hu.htm) (letöltés ideje: 2018. május 05.)

Az Apple Sales International és az Apple Operations Europe két olyan, Írorszáiban bejegyzett társaság, amelyek az Apple csoport százszázalékos tulajdonában vannak, és végső soron az egyesült államokbeli anyavállalat, az Apple Inc. irányítása alatt állnak. E két vállalkozás jogosult arra, hogy az Apple Inc. vállalattal kötött úgynevezett „költésmegosztási megállapodás” alapján, az Apple szellemi tulajdonának hasznosításával Észak- és Dél-Amerikán kívül Apple termékeket gyártson és értékesítsen. A megállapodás értelmében az Apple Sales International és az Apple Operations Europe éves díjakat fizetnek az egyesült államokbeli Apple-nek, az utóbbi által számukra az Egyesült Államokban végzett kutatási és fejlesztési tevékenységért. Az Apple által az európai értékesítésre kidolgozott modellben a vevők a termékeket szerződés szerint nem a fizikai értékesítést végző boltoktól, hanem az írországi *Apple Sales International* vállalkozástól veszik meg. Következésképpen az Apple az ezen értékesítésekből származó árbevétel és nyereséget közvetlenül Írorszáiban számolta el. Az Írországgal kötött feltételes adómegállapítás keretében a nyereséget az írországi adózás céljából a következőképpen osztották fel: a megállapodás szerinti módszer alapján a nyereség legnagyobb részét belső felosztással az Apple Sales International Írországon kívüli „központi irodájához”allokálták. Ez a „központi iroda” semmilyen országhoz nem tartozott, nem volt sem alkalmazottja, sem saját telephelye. Tevékenysége kizárólag alkalmi igazgatótanácsi ülésekből állt. Az Apple Sales International *írországi telephelyéhez* – vagyis az írországi adószabályok hatályába – a nyereségnek csak egy töredék részétallokálták. A nyereség túlnyomó része tehát a „központi irodához” került, és adózatlan maradt. Következésképpen az Apple Sales International nyereségének csak egy kis része után fizettek adót Írorszáiban, a többi rész után sehol nem fizettek adót.<sup>12</sup>

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. Az adókedvezmény diszkriminatív és versenytorzító állami támogatásnak minősül, és a meg nem fizetett adót az Apple-lel vissza kell fizettetni, mivel Írország gazdaságilag indokolatlan versenyelőnyt biztosított az Apple számára. Megjegyezzük, hogy a Bizottság határozata az Európai Bíróság előtt megtámadható. A határozatot Írország megtámadta, az ügy még folyamatban van. Ha valamely tagállam a

<sup>12</sup> *Európai Bizottság – Sajtóközlemény: Írország 13 milliárd EUR összegű jogellenes adókedvezményt adott az Apple-nek.* Brüsszel, 2016. augusztus 30. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_hu.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_hu.htm) (letöltés ideje: 2018. május 05.) Az Apple Sales International 2011-ben például 22 milliárd USD (mintegy 16 milliárd EUR) összegű nyereséget ért el, de a feltételes adómegállapítás keretében Írorszáiban ebből mindössze 50 millió EUR minősült adókötelesnek, vagyis 15,95 milliárd EUR összegű nyereség adózatlan maradt. Ennek eredményeként az Apple Sales International 2011-ben kevesebb, mint 10 millió EUR összegű társasági adót fizetett Írorszáiban – teljes éves nyereségének tényleges adókulcsa így körülbelül 0,05 % volt. A következő években az Apple Sales International elszámolt nyeresége folyamatosan nőtt, a feltételes adómegállapítás keretében Írorszáiban adóköteles nyeresége azonban nem. Az említett tényleges adókulcs így tovább csökkent és 2014-re már csak 0,005 %-ot tett ki.

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.

**2.3. Online visszaélés – egy magyar ügy margójára.**<sup>13</sup> A digitális világ további veszélyeket is rejt magában, az online platformon történő értékesítések terén. Magánszemélyeket is gyakran érint ez a veszély. Erre szolgál jó példával az Európai Unió Bírósága elé került magyar ügy, Vámos Dávid ügye, a C-566/16. EUB ügy. Az EUB ítélete<sup>14</sup> szerint a magyar magánszemély, Vámos Dávid 2012. és 2013. december 31-e között két internetes portálon 778 db műszaki cikket értékesített, anélkül, hogy bejelentkezett volna Áfa adóalanyként, és az értékesítésekből származó bevételét, az ingók eladásából származó jövedelmét sem vallotta be a Nemzeti Adó és Vámhivatalnak (továbbiakban: NAV). Az említett adóhatóság megállapította továbbá, hogy a 2012. január 1-je és 2013. december 31-e közötti időszakban Vámos D. olyan értékesítési tevékenységet folytatott, amelyből az áfatörvény – 2007. évi CXXVII. törvény – 188. §-ának (2) bekezdésében meghatározott alanyi adómentesség választására jogosító felső értékhatárt el nem érő bevétele származott. Vámos Dávid védekezése szerint nem érte el az Áfa adóalanyi határt, és a kisvállalkozói Áfa-ra vonatkozó adómentességet sem haladta meg a bevétele. A magyar adóhatóság (NAV) Áfa adókülönbötetet állapított meg, és Áfa adóbírságot, valamint késedelmi pótlékot szabott ki Vámos Dáviddal szemben.

Vámos D. közigazgatási fellebbezést nyújtott be ez utóbbi határozattal szemben, amelyet a fellebbviteli igazgatóság helyben hagyott. Ez utóbbi egyrészt az áfatörvény 187. §-ának (1) bekezdésére hivatkozott, amely alapján Vámos D. jogosult volt ugyan alanyi adómentességet választani, másrészt ugyanakkor a fellebbviteli igazgatóság rámutatott arra, hogy az adózás rendjéről szóló törvény 22. § (1) bekezdésének c) pontja csak az adóköteles tevékenység megkezdésének bejelentésével egyidejűleg teszi lehetővé az alanyi adómentesség választását, és hogy e lehetőséggel ezt követően nem lehet élni. A fellebbviteli igazgatóság szerint, mivel Vámos D. csak 2014. január 22-én jelentkezett be az adóhatóságnál, és választotta az alanyi adómentességet, e mentességre csak ezen időpontot követően vált jogosulttá.

Vámos D. azzal érvelve vitatta a fellebbviteli igazgatóság e határozatát a kérdést előterjesztő bíróság előtt, hogy az áfatörvény 6. §-a értelmében vett gazdasági tevékenység végzése csupán adóalanyiságot eredményez, és ennek következtében a HÉA irányelv<sup>15</sup> 213. cikkének (1) bekezdése és az adózás rendjéről szóló törvény 16. §-a alapján bejelentési kötelezettséget von maga után, áfafizetési kötelezettséget azonban nem.

Mivel Vámos D.-nek a magyar adóhatóság által megállapított bevételei sem a 2012. év, sem pedig a 2013. év tekintetében nem érték el az alanyi adómentesség

<sup>13</sup> Vámos ügy, Vámos vs NAV C-566/16 EUB ECLI:EU:C:2018:321

<sup>14</sup> Vámos vs NAV C-566/16 EUB ECLI:EU:C:2018:321

<sup>15</sup> A Tanács 2006/112/EK irányelve (2006. november 28.) a közös hozzáadottértékadó-rendszerről. HL L 347., 2006.12.11., 1–118. o.

választására jogosító felső értékhatárt, a magyar adóhatóság a 2012. és a 2013. adóév tekintetében nem kötelezhette volna Vámos D.-t áfafizetésre, ellenben az utólagos ellenőrzés keretében köteles lett volna nyilatkoznia arról, hogy kívánja-e az alanyi adómentességet választani. A Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság az eljárást felfüggesztette és előzetes döntéshozatal céljából az Európai Unió Bíróságához fordult.

A kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánta megtudni, hogy az uniós jogot úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely kizárja a kisvállalkozások számára adómentességet előíró – a HÉA irányelv XII. címe 1. fejezete 2. szakaszának rendelkezései alapján elfogadott – különös HÉA szabályozás alkalmazását olyan adóalany esetében, aki valamennyi anyagi jogi feltételt teljesíti, azonban gazdasági tevékenysége megkezdésének adóhatóságnál történő bejelentésével egyidejűleg nem élt az e szabályozás alkalmazásának választására vonatkozó lehetőséggel. Vagyis választhatja-e utólag az alanyi adómentességet a magánszemély, ha az adómentesség feltételei fennállnak ugyan, azonban a gazdasági tevékenysége megkezdésének időpontjában a magánszemély nem élt a bejelentkezés és az Áfa adóalanyi mentesség választásának lehetőségével. A Bíróság ugyancsak megkérdezte azt is, hogy ellentétes-e az uniós joggal az a nemzeti szabályozás, amely szigorúbb követelményt állapít meg a HÉA irányelvben foglaltaknál?

Az Európai Unió Bíróságának ítélete szerint nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely kizárja a kisvállalkozások számára adómentességet előíró különös HÉA szabály alkalmazását, olyan adóalany esetében, amely valamennyi alanyi (adómentességi) jogi feltételt teljesít, azonban a gazdasági tevékenysége megkezdésének az adóhatóságnál történő bejelentését elmulasztotta. Azaz nem élt az e szabályozás alkalmazásának választására vonatkozó lehetőséggel. Utólag tehát már nem választhatja a magánszemély az áfa adóalanyi mentességet, mivel azt abban az adóévben tehetette volna meg, amire a vizsgálat vonatkozott (2012 és 2013-ban). Következésképpen a nemzeti szabályozás nem ellentétes az uniós joggal, még akkor sem, ha az szigorúbb előírást követ, mint a HÉA irányelv. Az ítélet az adócsalás elleni küzdelem jegyében született, és célja az értelmezéssel a visszaélések visszaszorítása.

Tehát megállapítható, hogy az Európai Unió Bírósága az ítéleteivel fellép az adóelkerülés ellen, az EUB eseti döntései mind jogértelmezési szempontból, mind az adócsalás elleni fellépés szempontjából mértékadó a tagállamok számára.

### **3. Összegző gondolatok – Problémák – A digitális gazdaságban megjelenő agresszív adótervezés elleni fellépés eszközei**

A fentiekben rámutattam a digitalizmussal együtt járó veszélyek egy-egy példájára, amelyek az adóelkerüléssel és az agresszív adótervezéssel kapcsolatosak. A dot.com cégek profitáthelyezési technikái a tisztességtelen adózói magatartást valószínűsítik meg. A fő probléma, hogy a digitális cégek összesen 825 milliárd EUR adót nem fizettek be, az Apple 13 milliárd EUR költségvetési hiányt okozott



Írországnak, megjegyzem Írország hozzájárulásával.<sup>16</sup>

A fenti magatartásokban közös probléma, hogy az adózás, ha egyáltalán van, és nem egy adóparadicsomban köt ki a digitális cég adója, nem a valódi értékteremtés helyén valósul meg.

További probléma, hogy az európai uniós szabályozás és ellenőrzés nem következetes, így lehetőség nyílik arra, hogy több európai ország továbbra is elősegítse az adókikerülést a rejtett offshore, adóparadicsomi szabályozással, mint Írország esetében ezt láttuk.

A feltételes adómegállapítás sorsa még nem dőlt el, az ügy folyamatban van. A jelenleg legális intézmény sorsa függhet az Európai Bíróság írországi Apple-ügyben hozandó döntésétől. Az ügy társadalmi és szakmai megítélése változatos, mivel a kevesebb adófizetés is sokat számíthat egy országnak, főleg, hogy a külföldi beruházók bevonásának egyik kiváló eszköze.<sup>17</sup>

A digitális cégek megadóztatása során további gondot jelent, hogy az országokon átnyúló digitális szolgáltatásoknál nincsen tényleges fizikai jelenlét, amely az adójogi státusz, a telephely meghatározó elemének számít, így a valódi értékteremtés helyén történő adózás és adóztatás nehézségekbe ütközik.

Problémát jelent az is, hogy, mit kell megadóztatni, milyen tevékenységek, milyen bevételek után kell az adót megfizetni a digitális társaságok esetében? Az adóztatás hogyan és hol történjen, a szignifikáns fizikai jelenlét hiányában?

Az Európai Unióban az elsődleges kihívás az adópolitikában az adóelkerülés elleni harc, most ezekre a kérdésekre keresi a választ az adópolitika, az elsődleges cél az agresszív adótervezés, az adókikerülések és az adókijátszások megakadályozása, az ellenük történő fellépés. Az eszközök egyre változatosabbak, az Európai Bizottság szerepe pedig megállapíthatóan megnőtt, a jogalkotási folyamat felgyorsult mind a nemzetközi, mind az európai adójog terén. 2015-ben jelent meg az OECD BEPS Akcióterve<sup>18</sup>, melynek egy fejezete foglalkozik a digitális gazdaság adóügyi kihívásaival. Célja az egyes államok adójogi eltéréseiből, joghézagából adódó kettős nem adóztatás, az agresszív adótervezés és adókikerülés megakadályozása, visszaszorítása. A BEPS Akcióterv nagy jelentőséget tulajdonít az államok között megköendő információcsere egyezményeknek, és kimondja a valós értékteremtés helyén történő adózás

<sup>16</sup> Összehasonlításképpen: Magyarország éves költségvetési bevétele 42,5 milliárd EUR.

<sup>17</sup> Lásd az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvényt és az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. (XII.28.) Korm. rendeletet, lásd még: SZABÓ Ildikó: *Feltételes adómegállapítás hazai és nemzetközi szabályozása*. Wolters Kluwer, Budapest, 2017. 1- 227.

<sup>18</sup> OECD BEPS projektje, BEPS jelentése: Base Erosion and Profit Shifting, azaz a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet és a G-20-ak az adóalap erózióra és a nyereségátcsoportosításra vonatkozó projektje.

In: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (A digitális gazdaság adóügyi kihívásainak kezelése. 1. fellépés – 2015. évi zárójelentés, az OECD és a G20-ak adóalap-erózióra és nyereségátcsoportosításra vonatkozó projektje), OECD Publishing, Párizs.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046> (letöltés ideje: 2019. június 15.)

BEPS Action Plan. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Explanatory Statement. OECD 2015. 9.

<http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf> (letöltés ideje: 2018. január 15.)

szükségességét. Megoldásként kezeli, hogy a nyereség ott kerüljön megadóztatásra, ahol a nyereséget keletkeztető gazdasági tevékenységet végzik, és ahol az érték megteremtődik. Szorgalmazza a telephely fogalmának módosítását az egyezményekben, annak érdekében, hogy a valódi fizikai jelenlét nélkül is meg lehessen adóztatni a dot.com társaságokat a digitális szolgáltatásaik után. Bevezet egy új innovatív mechanizmust a meglévő nemzetközi adószabályok felülvizsgálatát a kettős nem adóztatás kiküszöbölése, a visszaélések megszüntetése érdekében.

A BEPS Akcióterv nagy előnye, hogy 15 pontban megnevezi azokat a káros adóügyi gyakorlatokat, amelyek az adóvisszaélések közé tartoznak, és amelyek ellen közös együttműködéssel kell fellépni az országoknak. Megoldásként nevezi meg, hogy a nemzetközi adószabályok reformja szükséges a digitális szolgáltatások nyújtásához kapcsolódó tevékenységekre vonatkozó állandó telephely, transzferárzás és nyereségfelosztás fogalmait illetően. A BEPS nem rendelkezik jogi kötőerővel, egy politikai dokumentumról van szó, amelynek követését már több, mint 100 állam az aláírásával igazolta.

A jogalkotási folyamat mindenképpen legnagyobb eredménye – az elfogadáskor egyhangúságot igénylő folyamatban – a Tanács ATAD irányelve, a 2016/1164/EU irányelv.<sup>19</sup> Az ATAD általános adókikerülés elleni rendelkezést (GAAR szabály)<sup>20</sup> tartalmaz, amely kimondja, hogy a gazdasági tartalom elsődleges a forma felett. Hasonlóan a BEPS rendelkezéseivel, a legfontosabb alapelve, hogy a profit ott kerüljön megadóztatásra, abban az országban, ahol az értékteremtés folyik, ahol a tényleges gazdasági tevékenységet végzik.

Az Európai Tanács 2017. október 19-i következtetéseiben hangsúlyozta, hogy hatékony és méltányos, a digitális kornak megfelelő adózási rendszerre van szükség, továbbá jelezte, hogy várakozással tekint az e témában 2018 elejéig benyújtandó bizottsági javaslatok elé. Az ECOFIN Tanács 2017. december 5-i következtetéseiben hangsúlyozta, hogy az állandó telephely általánosan elfogadott fogalmának, valamint az ahhoz kapcsolódó transzferárzási és nyereségfelosztási szabályoknak szintén központi szerepet kell játszaniuk a digitális gazdaságból származó nyereségek adóztatásával kapcsolatos kihívások kezelésében, és kijelentette, hogy szoros együttműködést ösztönöz az EU, az OECD és más nemzetközi partnerek között a digitális gazdaság által termelt nyereség adóztatása jelentette kihívásokra való reagálás terén.

A Bizottság 2018-ban benyújtotta a rövid távú, ideiglenes digitális adóra vonatkozó javaslatát a Tanácsnak, és jelenleg a Tanács 2018/0072/EU irányelv javaslata<sup>21</sup> szolgálhatna megoldásul a dot.com társaságok adóztatására vonatkozóan. A javaslat egyrészt a közös konszolidált társasági adóalapba történő beiktatását szorgalmazza a szignifikáns digitális jelenlétnek. Másrészt egy ideiglenes adóra is tesz javaslatot, mely a három problémás kérdésre is választ kíván adni a digitális szolgáltatások megadóztatásával kapcsolatban: a mit, hogyan

<sup>19</sup> ATAD – A Tanács (EU) 2016/1164 irányelve (2016. július 12.) a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról. HL L 193., 2016.7.19., 1-14. o.

<sup>20</sup> GAAR, azaz General Anti Abuse Rules, az adóvisszaélések elleni fellépés szabálya.

<sup>21</sup> Proposal for a Council Directive Laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence. Brussels, 21.3.2018. COM (2018) 147 final 2018/0072 (CNS)

és hol adóztatásra?

A mit kell megadóztatni kérdésre a DSZA<sup>22</sup> a digitális szolgáltatásokat a következő tevékenységekre és bevételekre bontja:

- a felhasználók adataiból származó bevételek (online hirdetési felület értékesítéséből (Facebook, Google, Amazon, E-Bay));
- online kereskedelmi platformok, online értékesítésekből befolyó jutalékok (Alibaba, E-bay);
- sharing economy – a közösségi megosztásból származó bevételek (Uber, AirBnB);
- a felhasználók által szolgáltatott információkból származó adtok értékesítéséből befolyó bevételek;
- letöltési díjak (Netflix, Spotify).

A hogyan és hol kell adóztatni kérdésre az irányelv javaslat értelmében meg kell adóztatni minden tagállamban a digitális szolgáltatásokat, ahol a dot.com társaságok szolgáltatnak, fizikai valós jelenlét nélkül.

A hogyan kellene adóztatni kérdésre a megoldást a DSZA és a Társasági adó közös reformja jelentené: azokat a digitális társaságokat adóztatnák meg, amelyeknek a teljes éves bevétele 750 millió EUR, és csak az EU-ban évi 50 millió EUR bevétellel rendelkeznek. Az adó mértéke, pedig 3% lenne. A társasági adó közös reformja esetén pedig a virtuális telephely után kelljen adót fizetni, az ott megtermelt nyereség után, amennyiben a dot.com társaságnak egy tagállamban az éves bevétele meghaladja a 7 millió EUR-t, vagy több, mint 100.000 felhasználóval rendelkezik egy tagállamban egy adóévben, vagy több, mint 3000 üzleti szerződése van a cégnek egy adóévben. Ebben az esetben az adó a társasági adóban kerülne megfizetésre. A feltételek egyikének kell megfelelnie a dot.com társaságnak.

A Javaslatok megoldást jelentenének a közös adóügyi konfliktusokra, az agresszív adótervezés és a digitális gazdaságot érintő adóelkerülés elleni harcban. Az elfogadáshoz azonban az EUMSZ rendelkezése szerint egyhangúságra van szükség a Tanácsban, amelyet a tagállamok szuverenitási politikája miatt nehéz elérni. A céllal – adókikerülés és adókijátszás visszaszorítása – minden tagállam egyetért, a megvalósítás módja azonban még sokat változhat.

---

---

<sup>22</sup> *Digitális szolgáltatások adója 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.)