

## A DIGITÁLIS CÉGEK ADÓZTATÁSÁVAL KAPCSOLATOS KÉRDÉSEK ÉS PROBLÉMÁK

### Questions and problems regarding the taxation of digital companies

NAGY ZOLTÁN\* – KRAJNYÁK ENIKŐ\*\*

A digitális szolgáltatásnyújtás jelensége számos kérdést vet fel adóztatás szempontjából: mivel a vállalatok egyszerre több országban fejtenek ki tevékenységet, kérdéses például, hogy mi alapján (tevékenység, székhely, fogyasztók) határozzák meg az adózás szabályait. Mivel jelenleg nincs olyan átfogó, nemzetközi szintű szabály, amely megfelelően rendezné a kérdést, jelen tanulmány azon nemzeti szabályokat igyekszik vizsgálni, amelyek választ próbálnak adni a digitális cégek adóztatásának problémájára. A figyelem középpontjában a francia és a cseh szabályok állnak: a francia GAFA-törvény volt az első, digitális adózásra reflektáló jogszabály, a cseh törvény pedig azért lehet érdekes, mert kifejezetten a közép-európai viszonyok figyelembevételével készült. A nemzeti szabályokat a hatályba nem lépett európai uniós irányelvjavaslat fényében értelmezzük, amely kiindulási alapként szolgálhat a nemzeti jogalkotók számára.

**Kulcsszavak:** *adó jog, digitális szolgáltatási adó, kettős adóztatás, európai adó jog, adó-harmonizáció*

The phenomenon of digital services raises a number of issues related to taxation: as digital companies can provide services in several countries at the same time, it is not clarified, for instance, on what basis (services, domicile of the company, consumers) tax rules are determined. As currently there is no comprehensive international rule that would adequately address the issue, the present study seeks to examine national rules that deal with the problem of taxation of digital companies. The paper focuses on French and Czech rules: the French GAFA law was the first legislative act to reflect to digital taxation, and the Czech law may be interesting because it was drafted with special regards to Central European

---

\* PROF. DR. NAGY ZOLTÁN  
egyetemi tanár  
Miskolci Egyetem ÁJK  
Államtudományi Intézet  
Pénzügyi Jogi Intézeti Tanszék  
3515 Miskolc-Egyetemváros  
Mádl Ferenc Összehasonlító Jogi Intézet, 1525 Budapest, Pf. 79.  
jogdrnz@uni-miskolc.hu

\*\* DR. KRAJNYÁK ENIKŐ  
kutató  
Közép-Európai Akadémia, 1363 Budapest, Pf. 89.  
eniko.krajnyak@uni-miskolc.hu

conditions. The national rules are analysed in the light of the EU draft directive – which has not yet entered into force – as it could serve as a starting point for national legislators.

**Keywords:** *tax law, digital services tax, double taxation, european tax law, tax harmonisation*

### **Bevezető gondolatok**

A XX. század technológiai innovációi gyökeres változást eredményeztek a gazdasági életben, amelyek nemcsak a vállalkozásokat, hanem a jogalkotókat is kihívás elé állították. A korábbi, fizikális piaci jelenlétre épülő, ún. „brick and mortar” gazdaságra vonatkozó szabályozás már nem nyújt elegendő támpontot ahhoz, hogy a gazdaság globalizációja által felvetett problémákat megoldja. Ezek a problémák a jog számos területén, így az adatvédelem, az érdekvédelem, a bírósági illetékesség vagy a felügyelet kapcsán vetnek fel kérdéseket. Az egyik lényeges jogi aspektus az adószabályozással összefüggő problémák vizsgálata, ugyanis a nemzeti szintű szabályozások különbözőségei visszaélésekhez vezethetnek.

A határokon átnyúló szolgáltatásokat nyújtó digitális cégek kihasználják az egymással inkonzisztens nemzeti szabályozások teremtette réseket, kiskapukat, amelyeket az államok egymás között, bilaterális szerződések útján igyekeznek rendezni. A digitális cégek terjeszkedése azonban gyorsabb tempóban halad, mint a szabályalkotás, ezért a kettős adóztatás, a kettős nem adóztatás, az adóelkerülés és az adókikerülés kérdését már egyre kevésbé lehet lokális, egy-két államra vonatkozó szabályozással megoldani. Jóllehet, a probléma magasabb szinten is felismerésre került, s vannak több országra kiterjedő, átfogó jellegű javaslatok (amelyeket az OECD vagy az Európai Unió fogalmazott meg), ám ezek jellegükénél fogva kevésbé kikényszeríthetőek, egyelőre nem kötelező erejűek. Az USA kezdeményezésére az OECD-országok többsége elfogadta azt a koncepciót, hogy egységes minimum-adót vezessenek be a társasági adóztatás során. Az európai uniós országokban azonban még egyeztetés alatt áll a kérdés, és az uniós döntési mechanizmus nagyban hátráltatja a megoldást. Tehát konkrét adójogi szabályozás nem valósult még meg, ezért fontos elemezni a meglévő jogi szabályozási háttérrel és elképzeléseket, mivel ezek kiindulópontjai lehetnek az új szabályozási elképzeléseknek. Az összehangolt multilaterális szabályozás előtt példaként állhatnak a kifejezetten a digitális cégeket megcélzó, a digitalizáció problémáira modern megoldásokat kínáló nemzeti szabályozások, amelyre mind ez ideig elszórtan találhatunk példát. Ezek közül kiemelendő a francia és a cseh szabályozás, valamint az Európai Unió irányelvet tervezetének a vizsgálatával a jövőbeli digitális adóztatás lehetséges irányaira igyekszünk rámutatni.

A jogszabályok kiválasztása tudatos: jóllehet, több államban – így az Egyesült Királyságban, Olaszországban vagy Spanyolországban – készülnek törvényjavaslatok a digitális szolgáltatási adó bevezetéséről, ám az Európában elsőként elfogadott francia szabályozás mellett kifejezetten egy olyan államot – Csehországot – választottunk, amely Magyarországhoz hasonló gazdasági helyzetben van, így esetleg a későbbiekben akár példaként is állhat a jövőbeli magyar szabályozás előtt. Úgy vélem, az európai uniós irányelvjavaslat ismertetése is megkerülhetetlen, hiszen

ahogyan láthattuk, elsősorban ez az a jogforrás, amelyet – bár nem lépett hatályba – a jogalkotók a nemzeti szabályozások megalkotásakor szem előtt tartanak.

A cikk azokkal a problémákkal foglalkozik, amelyek a jelenléti termelést nem igénylő, az online térben működő vállalatok világszintű terjeszkedése következtében merülnek fel. Az ilyen, káros adózási gyakorlatok – mint a kettős adóztatás, a kettős nem adóztatás, az adóelkerülés és az adókikerülés – felszámolására elsősorban az OECD által kiadott BEPS Akciótervek kínálnak megoldási stratégiát, így az egyes gyakorlatoknál az Akciótervek releváns részeinek ismertetésére is sor kerül. A tanulmány arra is keresi a választ, hogy szükséges-e, illetve lehetséges-e egy összehangolt, nemzetek feletti jogszabály megszületése, vagy elképzelhető, hogy a megoldás inkább az egyoldalú nemzeti törvények meghozatalában rejlik a jövőben is.

### 1. A digitális gazdaság jelensége és az adóztatás kapcsán felmerülő problémák

A digitális technológiák alkalmazásán alapuló gazdasági tevékenységeket összefoglaló néven digitális gazdaságnak nevezzük,<sup>1</sup> amely eredményeképpen emberek milliárdjai, vállalkozások, eszközök, adatok és folyamatok között napi szintű online kapcsolatok jönnek létre. Erre az összekapcsolódásra főként az internet és az egyéb („okos”) digitális technológiák teremtenek lehetőséget. A digitális gazdaság folyamatosan formálódik, és lényegében aláássa a vállalkozások felépítésének, egymás közötti együttműködésének és a szolgáltatások megszerzésének hagyományos kereteit.<sup>2</sup>

Egyes kutatások a digitális gazdaság három területét különböztetik meg,<sup>3</sup> amelyeket az alábbiakban foglalhatunk össze. Az első komponens az elektronikus üzlet infrastruktúrája, amelyen keresztül bonyolódnak a különböző gazdasági folyamatok. Idetartoznak a különböző telekommunikációs hálózatok és eszközök, illetve a humán erőforrás. A második összetevő maga az elektronikus üzlet, amely magában foglal minden olyan folyamatot, amelyet a szervezet telekommunikációs eszközön bonyolít le, így az adásvételt, reklámtevékenységet vagy a logisztikát. Harmadrészt pedig az elektronikus kereskedelmet emelhetjük ki, amely a termékek és szolgálta-

<sup>1</sup> Megjegyzendő ugyanakkor, hogy a „digitális gazdaság”-nak nincs egy általánosan elfogadott, pontosan körülhatárolt definíciója. Maga a kifejezés egyébként az 1960-as években jelent meg a szakirodalomban, s egyesek az „internetgazdaság” vagy a „webgazdaság” szavakat szinonimaként használják rá. A fogalom az 1990-es évektől, az internet rohamos elterjedésének időszakától kezdve nyert igazi értelmet. Lásd: IMLAH, Bill: *The Concept of a 'Digital Economy'*, Oxford Digital Economy Collaboration Group, 2013. szeptember 2.

<https://web.archive.org/web/20131022003036/http://odec.org.uk/the-concept-of-a-digital-economy/>, 2020. május 10.

<sup>2</sup> What is digital economy? Unicorns, transformation and the internet of things. *Deloitte*, 2020. <https://www2.deloitte.com/mt/en/pages/technology/articles/mt-what-is-digital-economy.html>, 2020. május 10.

<sup>3</sup> MESENBURG, T. L.: *Measuring the Digital Economy*. U.S. Bureau of the Census, Suitland, Maryland (USA), 2001, 3–5.

tások értékesítését jelenti a számítógépes hálózaton keresztül. A számítógépes hálózatok kapcsolatban állnak és interaktív módon kommunikálnak egymással.

Az internetes hálózaton keresztül lebonyolított gazdasági folyamatok olyan elemeket hoztak a gazdaságba, amelyeket a korábban működő, ún. hagyományos gazdasági modell nem tett lehetővé: az Amazonhoz, Uberhez, Airbnb-hez hasonló platformok olyan gazdasági szereplők között képesek összeköttetést teremteni, akik a világ különböző pontjain vannak – az internet elterjedése előtt ennek még csak a lehetősége sem állt fenn. Másrészt pedig létrehozta a „virtuális valóságot”, amely sem fizikai jelenlétet, sem pedig valódi (kész)pénzfizetést nem igényel. Mindezek mellett kevesebb tárgyi eszközre, és minél nagyobb kiterjedésre, minél több országban való jelenlétre van szükség.<sup>4</sup>

A digitális gazdaság nemcsak a gazdaság szereplői számára hozott változásokat – amelyek elemzése meghaladja a tanulmány kereteit –, hanem a jogalkotókat is újabb kihívások elé állítja: mivel a digitalizációnak köszönhetően egy határokon átnyúló rendszerről van szó,<sup>5</sup> így a nemzetközi szintű szabályozás és a pénzügyi szektor jogának átalakítása (a szolgáltatások jellegének figyelembevételével, a fogyasztói érdekek előtérbe helyezésével) elengedhetetlen.<sup>6</sup> A piacra való kijutás lehetősége jelentősen megnőtt, tekintve, hogy ennek viszonylag alacsony költsége van a korábbi, hagyományos piacmodellhez képest, így a résztvevők szélesebb köre kapcsolódhat be a digitális gazdaságba.

A korábbi szabályozás az ún. „brick and mortar”<sup>7</sup> gazdaságra épült, amely fizikálisan, termelőegységekkel, üzletekkel, raktárakkal van jelen a piacon. A technológiai fejlődés, a digitalizáció azonban gyökeresen átalakította a gazdaságot, amely az alábbi problémákat veti fel: egyrészt, a külföldi eladó vagy szolgáltató a nyereségét nem abban az országban adózza le, ahol az ügyfelek találhatóak, hanem a szolgáltató székhelye szerinti országban vagy egy másik „forrás országban”, ahol a szolgáltatói tevékenységet a vállalat elvégzi. Másrészt, ennek következményeképpen, nemcsak az adózó székhelye, hanem bármely olyan ország, ahol az adózó tág értelemben fenntartja a termelőhelyeket, beleértve az adatközpontokat vagy a K+F részlegeket, adót követelhet a saját jogszabályai alapján.<sup>8</sup> Harmadrészt a digitális szektor rendkívül gyors növekedése miatt előfordulhat, hogy az internetes cégek a határokon átnyúló értékesítésből vagy szolgáltatásokból származó üzleti jövedel-

<sup>4</sup> Brian ARMSTRONG: The digital economy is becoming ordinary. Best we understand it. *The Conversation*, 2020. január 24. <https://theconversation.com/the-digital-economy-is-becoming-ordinary-best-we-understand-it-130398> 2020. május 10.

<sup>5</sup> Usman W. CHOHAN: Some Precepts of the Digital Economy, Critical Blockchain Research Initiative (CBRI). *Working Papers* 2020, 4–6.

<sup>6</sup> NAGY Zoltán: A digitalizáció hatása a pénzügyi piac szabályozására. *Miskolci Jogi Szemle* 2020/1., 24–25.

<sup>7</sup> Szó szerinti fordításban „tégla és habarcs” gazdaság, amely kifejezés a vállalatok fizikai jelenlétére utal.

<sup>8</sup> Tax Challenges of Digitalisation: Comments Received on the Request for Input. *PWC – Comment*, Part II, 2017. október 25., 2, 195 para. 1.5.

mének növekvő része nem kerül megadóztatásra. A digitális cégek jelenléte tehát olyan korábban nem látott kihívások elé állítja mind a gazdaságot, mind a jogot, amelyek az adójogi szabályok újragondolását vizionálják. Ilyen korábban fel nem merült kategória például az „értékteremtés helyének” elve, amely az alapján próbálja meg alátámasztani az adóztatás jogának megalapozottságát, hogy a digitális cég hol, melyik országban valósítja meg az eladott szolgáltatást. Az értékteremtés alaptevékenységeinek többnyire a felhasználók által létrehozott tartalmak és az adatgyűjtés számítanak, amelyek erősen immateriális jellegű javakhoz köthetőek.<sup>9</sup> Mivel ez egy meglehetősen új koncepció, ezért a fogalmi nem kidolgozottak, nem állapítható meg egyértelműen sem a megteremtett érték, sem pedig annak előállítási helye, így az államok nem is tartják kötelezőnek az ezen az elven nyugvó adóztatást.<sup>10</sup> A gazdasági társaságokat – amelyekbe beletartoznak a digitális cégek is – társasági adó fizetésének kötelezettsége terheli. A társasági adót nemcsak a hazai jog alá tartozó vagy a hazai forrásokból működő cégeknek, hanem minden olyan – esetlegesen külföldi – vállalatnak is fizetnie kell, amelynek az adott országban állandó telephelye van, és ott állítja elő a terméket. A szakirodalom szerint a hazai jog alá tartozó társaságok jogi személyiséggel rendelkeznek, bár az, hogy az állam mely entitásokat (egyesületeket, alapítványokat, egyházakat) tekinti ilyennek, az országonként eltérő.<sup>11</sup> Minden szabályozásnak közös eleme azonban az adótárgy meghatározása, amelyre maga az adóztatás irányul: ez az a vállalkozási tevékenység, amelyet a társaság végez. Egy digitális cég esetében ennek meghatározása problematikus, hiszen nem lehet egyértelműen megállapítani, hogy milyen tevékenységet végeznek, milyen terméket állítanak elő, illetve, hogy hol fejtik ki tevékenységüket. Egy digitális cég az online összeköttetésnek köszönhetően akár a világ valamennyi kontinensén fejthet ki tevékenységet, ugyanakkor ez nem feltétlenül igényel tényleges fizikai jelenlétet.<sup>12</sup> Ebben az esetben vajon melyik országban kell a társasági adót befizetnie? Abban-e, ahol az üzletvezetés helye van, vagy ott-e, ahol a tevékenységét végzi, vagy ahol digitálisan jelen van? Hogyan lehet felügyeletet gyakorolni egy ilyen jellegű cég fölött?

A problémát továbbárnálja, hogy a digitális cégek határokon átnyúló tevékenységére nem kínálnak elegendő megoldást a helyi adózási szabályok. Az adópolitika meghatározása az állami szuverenitás markáns része, ugyanakkor a nemzeti szintű szabályozások között megkerülhetetlen az együttműködés, bizonyos hiá-

<sup>9</sup> Dario STEVANATO: Are Turnover-Based Taxes a Suitable Way to Target Business Profits? *European Taxation* 2019. november, 544–545.

<sup>10</sup> Wolfgang SCHÖN: Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy. *Bulletin for International Taxation* April–May 2018, 278–280.

<sup>11</sup> Peter HARRIS: *Corporate Tax Law: Structure, Policy and Practice*. Cambridge University Press, 2013, 22–31, 35–37.

<sup>12</sup> Példaként megjegyzendő, hogy bizonyos online cégek – így a Google vagy a Facebook – a világ több mint ötven országában jelen vannak. Forrás: <https://about.google/locations/?region=north-america&office=mountain-view>; <https://www.theguardian.com/technology/blog/2010/jul/22/facebook-countries-population-use>, 2020. szeptember 12.

nyosságok vagy ellentmondások elkerülése érdekében. A jogalkotók azonban igyekeznek olyan megoldást találni, amely a legkevésbé sem csorbítja ezt a szuverenitást, illetve szem előtt tartja a gazdasági növekedést, a foglalkoztatás arányát, a versenysemlegességet és a diszkrimináció tilalmát is.<sup>13</sup> Ennek megfelelően a kétoldalú megállapodások a szabályozási kompetenciák megosztásával igyekeznek rendezni a vitás kérdéseket (bár ezen egyezmények sem állapítanak meg speciális szabályokat a digitális jellegű tevékenységek tekintetében). A digitális cégek azonban legtöbb esetben nem csupán két államban vannak jelen, így egy magasabb szintű, multilaterális szabályozásra van szükség.<sup>14</sup> Erre próbál meg választ adni a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (a továbbiakban: OECD), valamint az Európai Unió.

Ahogy korábban említésre került, a digitális cégek két vagy több országban végeznek tevékenységet, így az adóztatásuk kapcsán felmerülő problémákra egy nemzetek feletti szintű, szupranacionális szabályozás kínálhat megoldást. Míg az OECD inkább javaslatokat, modelleget, iránymutatásokat ad ki,<sup>15</sup> az Európai Unió kezében van meg az eszköz, hogy kötelező erejű normákat alkosson, bár a szabályalkotás a tagállamok adójogi szuverenitása miatt lassan halad.

Először is megjegyzendő, hogy az adóelmélet az adókat közvetlen és közvetett adókra bontja. Előbbi típusba tartoznak a társasági adók, illetve a természetes személyeket terhelő adók, és – bár a jogforrások nem rendelkeznek róla explicit módon – a szakirodalom egyetért abban, hogy e terület szabályozása tagállami hatáskörbe tartozik, a szuverenitás fontos elemének minősül.<sup>16</sup> Ezen adók vonatkozásában az Unió tehát nem alkothat kötelező erejű szabályokat, ugyanakkor a nemzeti szintű normákat, adórendszereket a tagállamok kötelesek összehangolni egymással, a kettős adóztatás elkerülése és az adóelkerülés megelőzése érdekében. A közvetett adó tekintetében viszont – amely az általános forgalmi adót és a fogyasztási adót foglalja magában – a Tanács jogosult a verseny torzulásának elkerülése érdekében rendelkezni.<sup>17</sup> Ebben az esetben az EU-nak jogalapja is van az adók összehangolására, amelyet az EUMSZ. 113. cikke mond ki.<sup>18</sup> Ezzel szemben a közvetlen adók tekintetében a har-

<sup>13</sup> MARJÁN Attila: *Az Európai Unió gazdasága*. HVG Kiadó Rt., Budapest, 2005, 335.

<sup>14</sup> *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing, 2013, 9–11. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>, 2020. szeptember 12.

<sup>15</sup> OECD: *Who we are*. <https://www.oecd.org/about/> 2020. szeptember 13.

<sup>16</sup> Jennifer BIRD-POLLAN: *The Sovereign Right To Tax: How Bilateral Investment Treaties Threaten Sovereignty*. *Notre Dame Journal of Law, Ethics, and Public Policy* 2018, 107–109.

<sup>17</sup> *Taxation*. [https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?root\\_default=SUM\\_1\\_CODED%3D21&locale=en](https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?root_default=SUM_1_CODED%3D21&locale=en), 2020. szeptember 13.

<sup>18</sup> „A Tanács az Európai Parlamenttel, valamint a Gazdasági és Szociális Bizottsággal folytatott konzultációt követően, különleges jogalkotási eljárás keretében, egyhangúlag rendelkezéseket fogad el a forgalmi adók, a jövedéki adók és a közvetett adók egyéb formáira vonatkozó jogszabályok olyan mértékű harmonizálására, amennyire az ilyen harmonizáció a belső piac létrehozásához, működéséhez, és a verseny torzulásának elkerüléséhez szükséges.” (EUMSZ. 113. cikk)

monizációra vonatkozó jogalap hiányzik.<sup>19</sup> Összességében elmondható, hogy az adózási kompetenciák megosztásával az Unió igyekszik egyensúlyt teremteni a tagállami szuverenitás és a közös piac összehangolása között: ez a balansz azt jelenti a gyakorlatban, hogy – bár a közvetlen adóztatás szabályozása a tagállamok jogkörébe tartozik – azokat úgy kell megalkotni, hogy a közös piac négy alapszabadsága (árúk, személyek, szolgáltatások és a tőke szabad áramlása) ne sérüljön.<sup>20</sup>

Az adózás joga azért kiemelt kérdés a digitális cégek kapcsán, mert – bár a rájuk vonatkozó társasági adók szabályozását az Unió nemzeti szintre delegálja – az általuk felvetett problémák nem köthetők kizárólag egy államhoz, így azokat a nemzeti jog sem tudja megoldani. A későbbiekben ismertetett kettős adóztatás például tipikusan két államot érint, hiszen ebben az esetben – ahogyan azt látni fogjuk – két állam is igényt tart a cég adójára. Hasonlóképpen több állam fellépése szükséges annak megoldásához, amikor adóelkerülés valósul meg, tehát egyik állam számára sem történik adófizetés. Jelenleg nincs olyan nemzetközi vagy uniós szintű szabályozás, amely egyértelműen meghatározná, hogy a tagállamok egymás között hogyan osszák fel ezeket a szabályozási kompetenciákat, hiszen az Unió igyekszik tiszteletben tartani az adóztatás szuverenitását. A szuverenitáshoz való ragaszkodás azonban az egységes szabályozás kialakítását, a jogharmonizáció akadályozását, hosszú távon pedig az integráció mélyítését is nehezítené. Megjegyzendő ugyanakkor, hogy a nemzeti szuverenitás kontra integráció kérdése politikai és gazdasági jellegű dilemma is, amely nem csak az adóztatással kapcsolatban merül fel.<sup>21</sup> Az alábbiakban a digitális cégek adóztatása kapcsán felmerülő legfontosabb problémák – a kettős adóztatás, a kettős nem adóztatás, az adókikerülés és az adóelkerülés – kerülnek elemzésre, bemutatva azokat a megoldásokat, amelyek jelenleg rendelkezésre állnak ezen konfliktusok kiküszöbölésére.

A kettős adóztatás problémája az egymást átfedő adóztatási elvekből gyökerezik, és alapvetően akkor következhet be, ha ugyanazt az adótárgyat egy időszakon belül adóztatják meg. Két kategóriát különböztethetünk meg ezen belül: egyrészt a jogi jellegű kettős adóztatást, amely értelmében ugyanazt az adót több állam ugyanarra az adóalanyra veti ki, másrészt pedig a gazdasági jellegű kettős adóza-

<sup>19</sup> Megjegyzendő, hogy ennek ellenére találunk példát a közvetlen adók részleges harmonizációjára, lásd a későbbiekben tárgyalt 1164/2016/EU irányelv a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról. Az irányelv az EUSz. 5. cikkében foglalt szubszidiaritás elvére hivatkozva szabályoz társasági adóval kapcsolatos kérdéseket.

<sup>20</sup> Tracy A. KAYE: *Direct Taxation in the European Union: From Maastricht to Lisbon*. *Fordham International Law Journal* Vol. 35, 5, 2017, 1237.

<sup>21</sup> Lilian V. FAULHABER: *Sovereignty, Integration and Tax Avoidance in the European Union: Sovereignty, Integration and Tax Avoidance in the European Union: Striking the Proper Balance*. *Columbia Journal of Transnational Law* 2009–2010, 221–224.

tást, amelynek lényege, hogy ugyanazt az adótárgyat különböző jogcímeken, különböző törvények alapján adóztatják meg.<sup>22</sup>

Ezt a problémát az államok bilaterális szerződések megkötésével próbálják meg orvosolni, amelyekben az adózót és az államot kapcsoló elvek mentén igyekeznek összekötni.<sup>23</sup> Ezek a kapcsolóelvek a következőek lehetnek: természetes személyek esetében a tartózkodási hely, állampolgárság elve, gazdasági társaságok esetében pedig a székhely vagy a tevékenység végzésének elve vagy a forrás elve. Ez utóbbi értelmében az adóztatásra abban az államban kerül sor, ahol az adózás alapjául szolgáló terméket előállították. Az államok a kétoldalú szerződésekben meghatározzák, hogy melyik elv szerint fogják rendezni egymás között a kettős adóztatás problémáját, s ennek következtében adott feltételek esetén a két állam közül vagy csak az egyiknek lesz kizárólagos jogosultsága az adó kivetésére, vagy ez a jog meg lesz osztva a két állam között.<sup>24</sup> A bilaterális egyezmények az OECD iránymutatásai alapján készültek.<sup>25</sup> Az iránymutatások kiindulási alapot adnak a tagállamok egymás közötti szabályainak kidolgozásához, azonban ezek nem kötelező erejűek, így elképzelhető, hogy a különböző államok között ugyanarra a problémára különböző megoldások fognak születni.

Másrészt pedig nemcsak olyan gazdasági társaságok találhatóak a nemzetközi piacon, amelyek csupán két államban vannak jelen, hanem – ahogyan a digitális cégek esetében láthatjuk – egyes vállalatok kifejezetten a minél nagyobb kiterjedésre, minél több államban való jelenlétre törekednek. Erre az esetre a bilaterális megállapodások nem kínálnak megfelelő megoldást,<sup>26</sup> egy átfogó, kötelező erejű nemzetközi jellegű szabályozásra lenne szükség, amely azonban még nem született meg.

A kettős adóztatás kapcsán merül fel a kettős nem adóztatás kérdése is. A kettős nem-adóztatás nem feltétlenül jogellenes, ugyanis elképzelhető, hogy az a tevékenység, amely más államban adózási kötelezettséget von maga után, abban az adott két államban, ahol azt kifejtik, nem lesz adóköteles.<sup>27</sup> Ezt a jelenséget azon-

<sup>22</sup> ERDŐS Éva: Nemzetközi, illetve európai adójogi konfliktusok és kezelésének módjai. *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica*, Tomus XXV/1, 2007, 271–272.

<sup>23</sup> Michael LANG: *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Linde Verlag GmbH., Wien, 2013, 27–28.

<sup>24</sup> Edoardo TRAVERSA – Benjamin BODSON: Droit de l'Union européenne et conventions préventives de la double imposition: entre contradictions et complémentarités, *Cahiers de droit européen* Vol. 54, No.1, 2018, 177–178.

<sup>25</sup> A szervezet a világ harminchét, gazdasági szempontból legfejlettebb államait tömöríti, a gazdaságpolitikák összehangolása, a gazdasági hatékonyság növelése céljából. Forrás: OECD: *G20/OECD: Principles of Corporate Governance*, OECD Publishing, Paris, 2015, 9.

<sup>26</sup> Hiszen nincs meghatározható telephely, és ezáltal az adóztatási jog megállapítása problémába ütközik.

<sup>27</sup> Éva ERDŐS – Lilla Nóra KISS: Double taxation and double non-taxation as the new tendencies of EU e-tax law. Kékesi Tamás (ed.): *MultiScience – XXXIII. microCAD In-*



ban nem olyan egyértelmű megfigyelni, mint a kettős adóztatást, mivel egyrészt ez a szabályozás hiányosságából fakad, másrészt pedig – az adóelkerüléssel ellentétben – nem minden esetben illegális. Gyakran emlegetett példa a lottónyeremény, amely sem Németországban, sem Ausztriában nem adóköteles, így az a német polgár, aki Ausztriában nyer a lottón, egyik országban sem lesz köteles adót fizetni a nyereménye után, még akkor sem, ha az a nemzetközi szabályok szerint adóztatható lenne. Így lényegében – bár a nem adóztatás nem ütközik jogszabályba – ellentmondásos helyzet alakul ki, amely nem összeegyeztethető az adóztatás olyan alapelveivel, mint az arányosság, jóhiszeműség vagy a diszkrimináció tilalma.<sup>28</sup> A kettős nem-adóztatásra valójában a bilaterális szerződések teremtenek lehetőséget azzal, hogy a szerződő államok kötelezik magukat arra, hogy nem emelnek adót a másik államnak biztosított adózási jogok tekintetében pontosan azért, hogy a kettős adóztatást elkerüljék. A másik szerződő államnak ugyanakkor nincs kötelezettsége, csupán joga arra, hogy adózási jogot gyakoroljon. Az államok tehát mind a nemzetközi, mind a hazai adózási szabályoknak megfelelően járnak el, ám mivel adóztatási kötelezettség nem keletkezik, bizonyos jövedelmek adózás nélkül maradhatnak.<sup>29</sup>

A nemzetközi szintű intézkedések közül kiemelendő az OECD által kiadott, ún. BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*, magyarul: Adóalap-erózió és Nyereség-áthelyezés) Akciótervek, amelynek 6. pontja foglalkozik az egyezményekkel történő visszaélések megakadályozásával. Annak érdekében, hogy az államok kiküszöböljék a visszaélést és az ebből következő kettős adóztatást lehetőségét, azt javasolja, hogy a két állam kösse ki az egyezményben a *treaty shopping* („szerződésvásárlási”) megállapodások, mint a káros adózási gyakorlat egyik módszerének elvetését. A *treaty shopping* esetében a jövedelmet olyan, szerződéses országban lakóhellyel rendelkező közvetítőnek fizetik ki, akit adóügyi szempontból nem tekintenek e jövedelem tulajdonosának.<sup>30</sup> Az Akcióterv ezáltal felhívja a figyelmet arra, hogy a szerződések többsége a kettős adóztatás problémáját igyekszik megoldani, azonban ezzel lehetőséget teremthetnek arra, hogy az adóalanynak ezen szabályokat kijátszva egyáltalán ne adózzanak, amely kettős nem adóztatást eredményez.

Az OECD/G20 államok által 2020 januárjában kiadott egyik nyilatkozat rámutat azokra a kérdésekre, amelyek további stratégiákat kívánnak meg a BEPS szélesebb körű megvalósulása érdekében: megállapodtak, hogy a tagállamok még hatékonyabb együttműködésére, illetve közös fellépésére van szükség a kettős adóztatás elleni küzdelemben. A nyilatkozat szerint problémát okoz a joghatóság kiválasztása, amelyről nem minden esetben rendelkeznek a bilaterális szerződések.

---

*ternational Multidisciplinary Scientific Conference*, Miskolc-Egyetemváros, Miskolci Egyetem, 2019, Paper: E-4., 2–3.

<sup>28</sup> Christoph MARCHGRABER: Double Non-Taxation: Not only a Policy but also a Legal Problem. *Kluwer International Tax Blog* 2018. január 5.

<sup>29</sup> CHRISTOPH MARCHGRABER : The Avoidance of Double Non-Taxation in Double Tax Treaty Law – A Critical Analysis of the Subject-To-Tax Clause Recommended by the European Commission, *EC Tax Review* 23 (5), 2014, 294–295.

<sup>30</sup> OECD-BEPS. Action 6, 19.

Felhívja a figyelmet arra is, hogy léteznek olyan bevételek, amelyek tekintetében nem jött létre kétoldalú megállapodás. Így például a fennmaradó nyereség esetében, amely a fizikai jelenléttől függetlenül felosztásra kerülhet, tehát a digitális tevékenységet végző cégek esetében különösen felmerül ennek a lehetősége. Ennek az összegnek az adóztatása akár több állam joghatósága alá is eshet, amely problémát egy kötelező jellegű, a tagállamok konszenzusán alapuló multilaterális szerződés oldhatna fel.<sup>31</sup>

Az OECD BEPS-hez kapcsolódó Modellegyezmény – amely valójában egy bilaterális szerződésminta – felsorol bizonyos eseteket, amelyekben meghatározza, hogy melyik szerződő állam jogosult az adott esetben adóztatni, ezáltal kizárva a másik állam adóztatási jogát.<sup>32</sup> Ebben az esetben is hangsúlyoznunk kell azonban, hogy az OECD ajánlásai nem kötelező erejűek, így a bilaterális szerződések sem minden esetben vannak összhangban azokkal, így a nemzeti szintű szabályozások és a nemzetközi követelmények közötti ellentmondás következtében a kettős adóztatás és a kettős nem adóztatás továbbra is megoldatlan kérdés marad.

Az Európai Unióban is valós probléma a kettős adóztatás, hiszen az Unión belül sincs egy egységes szabályozás, amely felszámolná a káros gyakorlatot: a szabályozás többnyire bilaterális szerződésekből áll, amelyek az OECD Modellegyezményén alapulnak.<sup>33</sup> A problémát tovább fokozza, hogy az adózás kérdése tagállami hatáskörben van, tehát ebben az esetben is nehéz egy olyan, kötelező erejű, kikényszeríthető szabályozást alkotni, amely teljes mértékben ki tudná iktatni a kettős adóztatás kapcsán felmerülő konfliktusokat. Az Unió egyelőre a saját, meglévő eszközeivel igyekszik kiküszöbölni a problémát: az alapító szerződések rendelkezései előírják a kettős adóztatás elkerülésének kötelezettségét,<sup>34</sup> valamint fontos szerepe van az Európai Unió Bíróságának is, amely döntéseivel hozzájárul az adózásra vonatkozó joggyakorlat fejlesztéséhez. Kiemelendő, hogy a bírósági ítéletek is általában az OECD Modellegyezményre utalnak vissza,<sup>35</sup> amely bár nem

<sup>31</sup> Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, 2020. január, 8, 14–15, 20.

<sup>32</sup> OECD Model Convention, 23A. <http://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>, 2020. szeptember 16.

<sup>33</sup> *EC Law and Tax Treaties – Workshop of experts*. Working Document, Brüsszel, 2005. június 9., 16.

<sup>34</sup> Szerződés az Európai Közösség létrehozásáról (Római Szerződés), 1958, 293. cikk

<sup>35</sup> Mrs. Gilly francia–német állampolgár Franciaországban rendelkeztetett lakóhellyel, de egy határ menti német településre járt át dolgozni minden nap. Bár született egy francia–német kétoldalú szerződés, az az ebben a helyzetben lévő adófizetőt hátrányosan érintette, mert más módon kellett az ő adóját kiszámolni, mivel külföldről kapta a fizetését. A francia elsőfokú bíróság előzetes döntéshozatali eljárásban fordult az Európai Unió Bírósága felé. A Bíróság megállapította, hogy – mivel a kettős adóztatás tilalma a hivatkozott Európai Unióról szóló szerződés célkitűzései között szerepel – az az Unió polgárait közvetlenül nem lesz alkalmazandó. Lásd: Case C-336/96 (*Mr and Mrs Ro-*

EU-s jogforrás, a tagállamok hivatkozhatnak rá, hiszen azok mindegyike szintén tagja az OECD-nek is. Az Európai Bizottság felvetette a lehetőséget annak, hogy egy uniós szintű modellegyezmény megalkotásra kerüljön, amely az OECD hasonló jellegű dokumentumának átdolgozása lenne, és különös figyelmet fordítana a kifejezetten az Európai Unió sajátosságaira – így az egységes piac fontosságára, amelynek lényegi eleme a diszkrimináció tilalma –,<sup>36</sup> ám mind ez ideig lényegi előrelépés nem történt. A diszkrimináció tilalma az adópolitika szempontjából lényegében azt jelenti, hogy a tagállam nem folytathat protekcionista politikát, azaz sem közvetlen, sem közvetett módon nem vehet ki más tagállamok termékeire a hasonló jellegű hazai termékekre kivetett adónál magasabb belső adót.<sup>37</sup> A Bíróság gyakorlatából egyértelműen kitűnik, hogy nagyobb problémát okoz a közvetett diszkrimináció, amely úgy jelenik meg, hogy a tagállam nem közvetlenül az importtermékekre vet ki magasabb adót, hanem olyan feltételeket határoz meg a magasabb adó kivetésének alapjául, amelyek a hazai termékekre nem jellemzőek.<sup>38</sup>

A diszkrimináció tilalmának másik eszköze a szelektív állami támogatások tilalma, amely célja, hogy a tagállam az általa nyújtott támogatásokkal ne hátráltassa a határokon átnyúló kereskedelem működését, illetve, hogy a vállalatok támogatása ne méretükön, fizetési jegyzékükön, vagy ingatlantulajdonaik nagyságán alapuljon.<sup>39</sup> Jóllehet, a digitális cégek tevékenységük jelentős részét online végzik, mégis jelen vannak a piacon, ezáltal különösen érintettek ebből a szempontból, hiszen többnyire külföldi (más tagállambeli vagy harmadik országbeli) érdekeltségűek, így mind a pozitív, mind a negatív diszkrimináció piactorzító hatású lenne.<sup>40</sup> Megjegyzendő az is továbbá, hogy az Unió inkább preferálja a kétoldalú szerződésmintha megalkotását, amely jellegéből fakadóan nem lehet kötelező erejű, mint egy, az egész közösségre vonatkozó multilaterális szerződés, amely esetében minden tagál-

---

*bert Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*), Az Európai Unió Bíróságának ítélete, 1998. május 12.

<sup>36</sup> Niels BAMMERS: *The Principle of Non-discrimination in International and European Tax Law. ICFD Doctoral Series* Vol. 24, ICFD Publications BV, Amsterdam, 2001, 21-23.

<sup>37</sup> Az Európai Unió működéséről szóló szerződés (Maastrichti Szerződés), 1992, 110. cikk.

<sup>38</sup> Franciaország olyan jogszabályt vezetett be, amely közvetett módon – az autók motor-kapacitásának meghatározásával – diszkriminálta a külföldi termékeket, mivel Franciaországban nem gyártottak a szabályoknak megfelelő autót. A Bíróság kimondta, az Európai Unió működéséről szóló szerződés 110. cikke tiltja az ilyen jellegű megkülönböztetést. Lásd: *Case 112/84 (Michel Humblot v Directeur des services fiscaux)*, Az Európai Unió Bíróságának ítélete, 1985. május 9.

<sup>39</sup> Egy bizonyos küszöböt (kb. 15 millió eurót) meghaladó befektetések után járó adójóváírás de facto szelektív, mivel jelentős pénzügyi forrásokkal rendelkező vállalkozásokra vonatkozik. Ez a spanyol Álava tartományban bevezetett szabály is uniós jogot sért. Lásd: *Case T-168/99 (Territorio Histórico de Álava – Diputación Foral de Álava v Commission of the European Communities)*, Az Európai Unió Bíróságának ítélete, 2002. március 6.

<sup>40</sup> Ruth MASON – Leopoldo PARADA: *Company size matters. British Tax Review* Vol. 5, 2019, 622–629, 646–648.

lam kétoldalú gazdasági kapcsolatait figyelembe kellene venni, ezáltal rendkívül megnehezítve a jogalkotási folyamatot.<sup>41</sup>

További problémát vet fel a kettős adóztatás és a kettős nem adóztatás mellett az adóelkerülés és az adókikerülés kérdése. A kettő közötti fő különbség, hogy míg az adókikerülés lehet legális, az adóelkerülés már a jogszerűség határát súrolja.<sup>42</sup> Jóllehet, a két jelenség elhatárolása nem egyértelmű, a szakirodalomban sem találunk világos definíciókat,<sup>43</sup> azonban az alábbi jellemzőket kiemelhetjük.

Mind az adókikerülés, mind az adóelkerülés az adómegettakarítási technikák kategóriájába tartozik, amelyek lényege, hogy az adó valamilyen módon csökkentésre kerüljön vagy legális, vagy illegális módon. Az adókikerülés az adókifizetések csökkentésére tett kísérletre vonatkozik, amelyet a legalitás keretein belül, jogi eszközök segítségével igyekeznek véghez vinni. Ilyen, adókikerülési módszer lehet az adószabályozási hézagok kihasználása, például a vállalatok ún. adóparadicsomként működő országokba való telepítése, amelyek kedvező adózási feltételeket biztosítanak a befektetők számára. Az adókikerülés tehát nyíltan nem sért jogszabályt, mivel az adó az adott ország szabályai szerint megfizetésre kerül, amely az adózó számára történetesen előnyösebb. Ugyanakkor joggal való visszaélés történik, hiszen az adófizetői magatartás – a szabályozás kiskapuinak kihasználásával – nyilvánvalóan ellentétes a jogalkotó, illetve az adójogi norma céljával.<sup>44</sup> Ezzel a gyakorlattal szemben az adóelkerülés – amely szintén az adófizetőre kedvezőtlen adópolitikai döntés hatásának a semlegesítésére irányul –, az adókifizetések illegális csökkentését jelenti, a pontos bevétel eltagadásával vagy magasabb levonási ráták megállapításával.<sup>45</sup> Mint illegális tevékenység, az adóelkerülés büntetendő, ám nehezen bizonyítható: ebbe a kategóriába sorolható az adócsalás, a csalás, a pénzmosás vagy a számviteli fejelem megsértésének bűncselekménye.<sup>46</sup>

A digitális cégek különösen érintettek az adókikerülés és az adóelkerülés kérdésében: erre példa az Apple vagy Google káros adójogi gyakorlata, amely azt eredményezi, hogy a bevételt nem abban az országban – nevezetesen az Egyesült Államokban vagy az Egyesült Királyságban – adózzák le az ottani, magasabb adókulcsok alapján, hanem az olyan, adóparadicsomként működő országokban, mint Írország vagy Hollandia.<sup>47</sup> Ezt többnyire úgy tudják kivitelezni, hogy a cég a szellemi

<sup>41</sup> *EC Law and Tax Treaties*. i. m., 18–19.

<sup>42</sup> ERDŐS Éva – KISS Lilla Nóra: i. m. 1.

<sup>43</sup> Cihat ÖNER: Is Tax Avoidance the Theory of Everything in Tax Law? A Terminological Analysis of EU Legislation and Case Law. *EC Tax Review* Vol. 27, No. 2, 2018, 100.

<sup>44</sup> FÖLDES Gábor: Az adópolitikai döntések beszámítása az adózói magatartás alakításába. In: *Pénzügyi Jog I.* (szerk: Simon István) Osiris Kiadó, Budapest, 2007, 405.

<sup>45</sup> Friedrich SCHNEIDER – Erich KIRCHLER – Boris MACIEJOVSKY: *Social Representations on Tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter?* Working Paper No. 0104 of the Johannes Kepler University of Linz, 2001, 3–4.

<sup>46</sup> ERDŐS Éva: *A beruházásösztönzés adójoga*. Miskolci Egyetem, Miskolc, 2012, 168–171.

<sup>47</sup> Ezért is nevezik ezt a jelenséget „Double Irish and Dutch Sandwich”-nek, azaz dupla ír-holland kettős szendvicsnek. Forrás: Chris B. MURPHY: Double Irish with a Dutch

tulajdon jogát egy adóparadicsomban működő leányvállalatára ruházza át, amelyet egy olyan társaság igazgatója ellenőriz vagy irányít, amely a Bermuda- vagy a Kajmán-szigeteken működik. Az Írországból működő leányvállalat pedig létrehoz egy további leányvállalatot, amely Hollandiába lesz bejegyezve.<sup>48</sup> Bár a cégek több millió nyereséget vonnak ki az adózás alól, a profit áthelyezése nem ütközik jogszabályba:<sup>49</sup> a digitális cégek nem vonhatók felelősségre azért, mert kihasználják a szabályozás hiányosságait, kiskapuit. Inkább az államok lehetnek hibásak abban, hogy a nemzetközi nyomás ellenére olyan szabályozást alkotnak, amely ezt a helyzetet lehetővé teszi.<sup>50</sup>

Az adóparadicsomok jellemzőit az OECD az alábbiakban foglalta össze: a) az állam egyáltalán nem, vagy csak nominális adót<sup>51</sup> vet ki; b) hatékony információcsere hiánya; c) transzparencia hiánya; d) valódi tevékenységvégre vonatkozó követelmény hiánya. Az átláthatatlanság és a tisztességtelen szabályozás miatt az OECD az adóparadicsomok működését káros adózási gyakorlatnak tekinti,<sup>52</sup> amelyet az 5. Akcióterv kíván felszámolni. Az átláthatóság – a koherencia és a tartalom elve mellett – a BEPS alapelveinek számít, amelynek megvalósítására a BEPS a következő módszereket ajánlja: az adófizetők agresszív adótervezési megállapodásainak közzététele, hiszen a nyilvánosságra hozatal segítheti az adóhatóságokat és az adópolitika megalkotóit abban, hogy azonosítsák a felmerülő kockázati lehetőségeket;<sup>53</sup> adatszolgáltatás a transzferárak tekintetében, amelynek segítségével az adóhatóságok komplexebb képet kapnak a globális szinten tevékenységet végző vállalatok megállapodásairól az egyes országok szerinti lebontásban;<sup>54</sup> illetve a

---

Sandwich, *Investopedia* 2020. március 8. <https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp>, 2020. szeptember 6.

<sup>48</sup> Danielle THORNE: The Double Irish And Dutch Sandwich Tax Strategies: Could A General Anti-avoidance Rule Counteract The Problems Caused By Utilisation Of These Structures? *LLM Research Paper Laws* 516: Taxation, Domestic And International, Faculty of Law, Victoria University of Wellington, 2013, 8–10.

<sup>49</sup> ERDŐS Éva: A digitális gazdaság és kereskedelem árnyoldala: a digitális adóelkerülés nemzetközi tendenciái. *Miskolci Jogi Szemle* 14. évfolyam (2019), 2. különszám, 1. kötet, 238–239.

<sup>50</sup> Andrea TOSATO: Corporate tax avoidance and IP rights – The Double Irish Dutch sandwich. *IP Finance* 2013, [http://www.ip.finance/2013/09/corporate-tax-avoidance-and-ip-rights\\_18.html](http://www.ip.finance/2013/09/corporate-tax-avoidance-and-ip-rights_18.html), 2020. szeptember 6.

<sup>51</sup> Nominális vagy marginális adó: a jövedelemhez igazodó adókulcs; progresszív adózási módszer, amely értelmében minél magasabb a jövedelem, annál magasabb lesz az adó. Forrás: Alicia TUOVILA: Marginal Tax Rate Definition. *Investopedia* 2020. május 5. <https://www.investopedia.com/terms/m/marginaltaxrate.asp>, 2020. szeptember 9.

<sup>52</sup> OECD: *Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions*. Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD, Párizs, 2018, 7–8. <http://www.oecd.org/tax/beps/resumption-of-application-of-substantial-activities-factor.pdf>, 2020. szeptember 9.

<sup>53</sup> OECD-BEPS, Action 12, 22–23.

<sup>54</sup> OECD-BEPS, Action 13, 23.

vitarendezési mechanizmusok hatékonyabbá tétele, amely egy olyan mechanizmust foglal magában, amely független a belföldi jog szerint rendelkezésre álló szokásos jogorvoslati lehetőségektől.<sup>55</sup> Ennek értelmében a szerződő államok illetékes hatóságai kölcsönösen elfogadott alapon megoldhatják az egyezmény értelmezésével vagy alkalmazásával kapcsolatos nézeteltéréseket vagy nehézségeket.<sup>56</sup>

Az adóparadicsomok kapcsán megjegyzendő, hogy jelentős mértékben torzítják a piac működését,<sup>57</sup> ezáltal fokozzák az ún. „adóversenyt”, amely szintén káros adóztatási gyakorlatnak minősül. További problémát vet fel, hogy az adóparadicsomok nehezítik a nemzetközi szintű összefogást és a multilaterális adójogi szabályok kidolgozását, hiszen ők éppen annak hiányát kihasználva jutnak előnyhöz a többi, kevésbé vonzó, ám tisztességesebb adózási szabályozást alkalmazó állammal szemben. A többoldalú megállapodások létrejöttét tehát egyértelműen inkább a kisebb államok akadályozzák, a konszenzus megszületése inkább a nagyobb országoknak áll érdekében. Egyes kutatások azonban rámutatnak arra, hogy az adóparadicsomként működő országok – amelyek hozzájárulása feltétlenül szükséges egy nemzetközi összefogás során, hiszen ők különösen érintettek a káros adózási gyakorlatokban – csak bizonyos kompenzáció ellenében járulnának hozzá az adózási szabályok megváltoztatásához,<sup>58</sup> amely természetesen tovább nehezíti az együttműködést.

Az Európai Unió – összhangban az OECD javaslataival – is igyekszik fellépni a káros adózási gyakorlatokkal szemben: kiemelendő a Tanács 2016/1164/EU irányelve, amely a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szól. Az irányelv egyértelműen rögzíti, hogy az EU a nyereség és az érték keletkezése helyén történő adófizetést preferálja, s kimondja, hogy a tagállamoknak olyan szabályozást kell alkotniuk, amely kettős levonás esetén előírja, hogy a levonást csak abban a tagállamban lehet végrehajtani, amelyben a kifizetés forrása van, tehát kizárja azt, hogy a levonás mindkét tagállamban megtörténjen, ezáltal adókikerülés valósuljon meg.<sup>59</sup> Az irányelvből kitérnek továbbá, hogy az EU a kétoldalú szerződések helyett egyértelműen az uniós szintű szabályozást részesíti előnyben, s rögzíti, hogy a hatékony koordináció érdekében – a szubszidiaritás elvével összhangban, arányos mértékben<sup>60</sup> – intézkedéseket hozhat az adózási szabályok tekintetében.<sup>61</sup>

<sup>55</sup> OECD-BEPS, Action 14, 23–24.

<sup>56</sup> OECD Model Convention, 25.

<sup>57</sup> Richard TEATHER: *The Benefits of Tax Competition*. The Institute of Economic Affairs, London, 2005, 84–89.

<sup>58</sup> Thomas RIXEN: *Taxation and Cooperation: International Action Against Harmful Tax Competition*. In: Stefan A. Schrim (ed.): *Globalization – State of the Art and Perspectives*. Routledge, London, 2007, 70–72.

<sup>59</sup> A Tanács (EU) 2016/1164 irányelve (2016. július 12.) a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról, (3)–(5); 9. cikk.

<sup>60</sup> Szubszidiaritás elve: azokon a területeken érvényesül, ahol az Uniónak nincs kizárólagos hatásköre (például az adómeghatározás mellett idetartozik a környezetpolitika, agrárpolitika, közös piac szabályai), ám a nemzeti szintű szabályozás nem elegendő az adott célkitűzés megvalósításához.

Összességében megállapíthatjuk, hogy a probléma forrása nem csupán az átláthatatlan szabályozás, hanem az annak hátterében álló ellentét is, amely a gazdasági tevékenységek fokozott globalizációja és az adóztatás eredendően nemzeti jellege között áll fenn. Ez vezet lényegében az egyes államok eltérő, egymásra tekintettel nem lévő szabályozásaihoz, és ahhoz, hogy ezt a rést a digitális cégek tökéletesen kihasználják.<sup>62</sup> Megállapíthatjuk továbbá, hogy míg globális szinten nehéz olyan szabályozást alkotni, amely kötelező erejű lenne (erre tulajdonképpen nincs is valós akarat, ahogyan azt az OECD esetében láthattuk), addig lokális szinten, például az Európai Unióban az elvi lehetősége fennáll annak, hogy egy olyan, minden tagállamra kötelező jellegű szabályozást alkossanak meg, amely képes leküzdeni a káros adózási gyakorlatokat. Mivel azonban a digitális közös piac új kihívásaira adott szabályozás kérdése csupán az elmúlt néhány évben került terítékre, a minden tagállamra egyaránt kötelező erővel bíró, részletes szabályozás megalkotása egyelőre még várat magára.<sup>63</sup>

## 2. Megoldási kísérletek a digitális cégek adóztatásának a problémájára

### 2.1. Európai Unió

Fontos kiemelni az Európai Unió kezdeményezéséről, hogy az nem az egyes problémákat (kettős adóztatás, adóelkerülés, adókikerülés) célozza meg, hanem – a BEPS-hez hasonlóan – a digitális szolgáltatások egészét. 2018-ban született ugyanis egy javaslat a digitális szolgáltatási adó közös rendszeréről, amely azonban még nem lépett hatályba.<sup>64</sup> Legfontosabb célkitűzéseit, rendelkezéseit az alábbiakban foglalhatjuk össze.

---

Proporcionalitás elve (arányosság elve): az Unió jogi aktusa nem lépi túl az EU-Szerződések céljainak eléréséhez szükséges mértéket. Ezek az intézkedések lehetővé teszik az EU célkitűzéseinek elérését, az érintettek (általában a tagállamok) érdekeinek lehető legkisebb sérelme mellett.

Forrás: João Félix Pinto NOGEIRA: The Compatibility of the EU Digital Services Tax with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo. *International Tax Studies* 2019/1, 14–16.

<sup>61</sup> A Tanács (EU) 2016/1164 irányelve, (16).

<sup>62</sup> Commission staff working document evaluation of the council directive 2011/16/eu on administrative cooperation in the field of taxation and repealing, Directive 77/799/EEC, Brüsszel, 2019. 09. 12., 13.

<sup>63</sup> Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market, Brüsszel, 21. 9. 2017, COM(2017) 547 final, 2.

<sup>64</sup> Megjegyzendő, hogy az Európai Unió a készülő helyreállítási költségvetés-tervezetében is előírnyozta a digitális szolgáltatási adók bevezetését, ám a részletszabályok tekintetében a 2018-as irányelvtervezet rendelkezéseire utal vissza, ezért kerül sor a 2018-as javaslat, és nem a 2020-as költségvetési terv részletesebb tárgyalására. Lásd: The EU budget powering the recovery plan for Europe Communication from the Commission, Brüsszel, 27. 5. 2020., COM(2020) 442 final.

Az irányelvjavaslat alanyi hatálya azokra a digitális cégekre terjed ki, amelyek esetében a felhasználói részvétel olyan alapvető inputnak számít, amelynek köszönhetően bevételre tesz szert, azaz ezek a vállalkozások felhasználói hozzájárulás nélkül a jelenlegi formájukban nem létezhetnének. Ilyen szolgáltatásnak tekinti például a hirdetés elhelyezését, közvetítési szolgáltatások nyújtását, adatgyűjtést és -továbbítást, amelyeket mind ellenszolgáltatás fejében végeznek. A javaslat kiemelten célozza meg a világszerte tevékenységet végző nagyvállalatokat, amelyek világszintű bevétele a tárgyévben meghaladja a 750 millió eurót, az EU-ban szerzett bevétele pedig az 50 millió eurót. Mivel a javaslat a felhasználói részvételt tekinti értékteremtésnek, a felhasználók tartózkodási helyét jelöli meg az adófizetésre jogosult tagállamnak.<sup>65</sup>

A szakirodalom szerint ez a szabályozási tervet több problémát vet fel: egyrészt, nem rendezi az adójogi kompetenciák kérdését – bár az Uniónak csak közvetett adóztatás szabályozásához lenne joga, ez az adótervezet nem minősülhet közvetett adóztatásnak, mivel nem a végfogyasztóktól, végfelhasználóktól szedné be az adót, hanem egyértelműen a cégtől. A végfelhasználók nem tekinthetők az adók stabil bázisának, hiszen az adóztatás egyik alapvető elve a tevékenység alapú adózás.<sup>66</sup> Másrészt pedig problémás az a felvetés is, hogy nem a cég bevétele vagy nyeresége alapján határozzák meg az adóalapot, hanem a pénzügyi kapacitás alapján, ami diszkriminatív kérdéseket is felvet. Ez az adóztatási módszer nem veszi figyelembe a többletnyereség megcélzásának eszközeként befektetett tőkeeszközöket, hanem kizárólag a forgalomra irányul, ami önmagában nem feltétlenül minősül megbízható fizetőképességi mutatónak. Elképzelhető ugyanis, hogy a vállalkozás költségei meghaladják a bevételt, veszteséget termelnek, vagy a nyereség nem megfelelő az adózási kötelezettségek teljesítéséhez. Ilyen esetekben a cég pénzügyi kapacitása nem releváns kategória, hiszen az adót csak a tőke hátrányára, annak rovására lehet megfizetni.<sup>67</sup> A tervet rendelkezései felvetik a diszkrimináció kérdését is, hiszen egyértelműen különbséget tesz a vállalatok között: nemcsak azzal, hogy a digitális cégeket célozza meg, így az ugyanazt vagy hasonló tevékenységet offline módon (tehát nem digitális eszközök segítségével) végzők nem minősülnek az adó

<sup>65</sup> Proposal for a council directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services COM/2018/0148 final, 2018/073 (CNS), (*A Tanács irányelve az egyes digitális szolgáltatások nyújtásából származó bevételek után fizetendő digitális szolgáltatási adó közös rendszeréről*), Brüsszel, 2018, 3. cikk (1), 4. cikk (1)–(4), 5. cikk (1)

<sup>66</sup> Az OECD-BEPS irányelvét áthatja az értékteremtés helye szerinti adózás elve: ez lényegében a gazdasági tevékenység végzésének helyét jelöli. Véleményem szerint a fogyasztók részvétele nem tekintendő gazdasági tevékenységnek, hiszen a Google vagy a Facebook felhasználói a saját érdekében használják ezen felületek szolgáltatásait, általában nem történik vagyoni mozgás a digitális cég és a felhasználók között, így a szolgáltatások igénybevétele a felhasználók szempontjából nem minősül gazdasági tevékenységnek. Forrás: Johannes BECKER – Joachim ENGLISH: Taxing Where Value is Created: What's 'User Involvement' Got to Do With It? *Intertax* Vol. 47/2, 2019, 161–171.

<sup>67</sup> Dario STEVANATO: i. m. 538–540.



alanyainak, hanem azzal is, hogy a legnagyobb bevételű cégeket kívánja megadóztatni, amellyel kedvezőtlenebb helyzetbe hozza ezen cégeket a piacon jelenlévő, ám a meghatározott bevételküszöböt el nem érő cégekkel szemben.<sup>68</sup> A diszkrimináció elkerülése végett fontos lenne, hogy a döntéshozók igazolni tudják a bevételküszöb megállapításának szükségességét és indokoltságát, különösen, hogy az adó főként nem az uniós, hanem inkább az amerikai vállalkozásokat érintené.<sup>69</sup>

A javaslat nem tartalmaz továbbá konkrét cselekvési tervet a kettős adóztatás és az adóelkerülés felszámolására, azt többnyire a meglévő eszközökkel – két- és többoldalú megállapodásokkal – igyekeznek koordinálni.

Az irányelvjavaslat elfogadását ezenfelül nehezíti, hogy a tagállamok egyhangú támogatására van szükség, ám a javaslat néhány pontja egyes tagállamok érdekeit sérti, valamint a tagállamok hozzáállása megosztó: néhányan, így Franciaország, Olaszország vagy Spanyolország igyekeznek bevezetni egy saját digitális szolgáltatási adót, míg a többi tagállamban ezek a törekvések háttérbe szorulnak.<sup>70</sup> A tagállamok továbbá tartanak attól, hogy adóztatási szuverenitásuk veszélybe kerül, ezért a javaslattal kapcsolatban azt az ellenérvet hozzák fel, hogy az erőteljesen beavatkozna a piaci viszonyokba, amelyet az EU-s szerződések nem engednek meg. Az Unió csupán felügyelheti annak működését, de nem alakíthatja azt.<sup>71</sup> Bár az uniós javaslatot egyelőre nem fogadták el, mindenestre a tény – hogy közösségi szinten felismerték: egy digitális cégek adóztatására vonatkozó szabályozásra szükség van – rendkívül előremutató.

## 2.2. A francia modell: a GAFA-szabályozás

A francia parlament 2019. július 11-én – Európában először – elfogadta a digitális cégek adóztatásáról szóló törvényt. Az ún. GAFA-adó elsősorban a négy legnagyobb dot.com (digitális) vállalatot – a Google-t, az Apple-t, a Facebookot és az Amazont – veszi célba.<sup>72</sup>

<sup>68</sup> Balázs KÁROLYI – Rita SZUDOCZKY: Progressive Turnover Taxes under the Prism of the State Aid Rules: Effective Tools to Tax High Financial Capacity or Inconsistent Tax Design Granting Selective Advantages? *European State Aid Law Quarterly* 2020/3, 253–255.

<sup>69</sup> Balázs KÁROLYI – Rita SZUDOCZKY: The Troubled Story of the Hungarian Advertisement Tax: How (Not) to Design a Progressive Turnover Tax. *Intertax* Vol. 48/1, 2020, 54.

<sup>70</sup> Simon GOUGH – Giuliana POLACCO – Sophie DORIN – Montserrat TURRADO – Willem BONGAERTS – Bartłomiej SIKORA: Digital Services Tax: Overview of the progress of implementation by EU Member States. *Bird&Bird* 2020 július. <https://www.twobirds.com/en/news/articles/2019/global/digital-services-tax-overview-of-the-progress-of-implementation-by-eu-member-states>, 2020. szeptember 16.

<sup>71</sup> Marco GREGGI: La tassazione dell'economia digitale nel contesto europeo: la proposta di direttiva sulla Digital Services Tax. In: Alessio Persiani: *La tassazione dell'economia digitale tra sviluppi recenti e prospettive future*, NEU-Nuova Editrice Universitaria, Róma, 2019, 103.

<sup>72</sup> Le Parlement adopte définitivement la « taxe GAFA », contestée par les Etats-Unis. [https://www.lemonde.fr/economie/article/2019/07/11/le-parlement-francais-adopte-definitivement-la-taxe-gafa-contestee-par-les-etats-unis\\_5488135\\_3234.html](https://www.lemonde.fr/economie/article/2019/07/11/le-parlement-francais-adopte-definitivement-la-taxe-gafa-contestee-par-les-etats-unis_5488135_3234.html), 2020. szeptember 21.

A francia állam – szuverenitásából fakadóan – önállóan kíván dönteni adóügyeiről, ám a parlamenti vita során elhangzott, hogy a törvény egyfajta C tervként szolgál, a nemzetközi és az európai uniós szabályozás mögött, amely azonban – ahogyan korábban bemutattuk – nem született meg. A francia kormány tehát nem kívánja elvenni a magasabb szintű jogalkotók kompetenciáit, csupán a jogi úrt szeretné – határozottan ideiglenes jelleggel – kitölteni.<sup>73</sup> Amennyiben nemzetközi vagy EU-s szabályozás létezne tehát, elsőbbséget élvezne a francia szabályokkal szemben.<sup>74</sup>

Bár a törvényjavaslatot már elfogadták, a tárgyalások még folyamatban vannak az OECD-vel, azonban az Egyesült Államok (amely a világszervezet tagállamaként részt vett az egyeztetéseken), 2020. június 17-én felfüggesztette a tárgyalásokat Franciaországgal, arra hivatkozva, hogy a szabályozás előnytelen helyzetbe hozza az amerikai cégeket, továbbá kilátásba helyezte a francia importtermékek drasztikus megadóztatását. Az ügy a Google és az Amazon részéről is felháborodást váltott ki: a cégek a korábbi, régóta fennálló szabályokkal való brutális szakításnak, diszkriminatív adónak titulálták a francia rendelkezéseket.<sup>75</sup> Megjegyzendő ugyanakkor, hogy az adó nem csupán amerikai cégeket céloz meg: az érintett 120-150 cég mintegy 50%-a amerikai, 30%-a európai, 20%-s ázsiai érdekeltségű. Francia szakértők szerint az amerikai nagyvállalatokat megcélzó adó bevezetése súlyosan érintené a feltörekvő európai, sőt francia cégeket is, hiszen elképzelhető, hogy visszaveti őket a fejlődésben – ezáltal az állam saját gazdaságának okozna kárt.<sup>76</sup>

### 2.3. A cseh törvényjavaslat

A cseh kormány 2019. november 18-án nyújtotta be a parlamenthez a digitális cégek adóztatásáról szóló törvényjavaslatot. A lépés merésznek mondható, nemcsak azért, mert erre csupán a francia törvény szolgál precedensnek, hanem azért is, mert ez a javaslat is várhatóan az Egyesült Államok heves tiltakozását, illetve szankcióit fogja kiváltani. A nemzeti szabályozás iránti igény ebben az esetben is az uniós szintű szabályozás hiányából fakad. A cseh kormány hangsúlyozta, hogy a törvényjavaslat hézagpótló szerepet tölt be, s azt kifejezetten a közép-európai gazdasági viszonyok

<sup>73</sup> Marlyne SADOWSKY: French perspectives on the Digital Services Tax (DST), *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, May 2020, 427

<sup>74</sup> Rapport de la commission mixte paritaire chargée de proposer un texte sur les dispositions restant en discussion du projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, n° 2080 (A vegyes bizottság jelentése a „Digitális szolgáltatások adójának megállapításáról és a társasági adók csökkentéséről szóló törvény módosításáról szóló javaslat” kapcsán), 2019. június 26. [http://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/rapports/1737/115b2080\\_rapport-fond#](http://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/rapports/1737/115b2080_rapport-fond#), 2020. szeptember 21.

<sup>75</sup> *La taxe numérique française« discriminatoire »selon Google, Facebook, Amazon.* [https://www.lemonde.fr/international/article/2019/08/20/la-taxe-numerique-francaise-discriminatoire-selon-google-facebook-amazon\\_5500850\\_3210.html](https://www.lemonde.fr/international/article/2019/08/20/la-taxe-numerique-francaise-discriminatoire-selon-google-facebook-amazon_5500850_3210.html), 2020. szeptember 21.

<sup>76</sup> Nicolas MARQUES: *La taxation française des services numériques un constat erroné, des effets pervers*, Institut Économique Molinari. Párizs-Brüsszel, 2019, 29.

figyelembevételével alkották meg.<sup>77</sup> A cseh pénzügyminisztérium azzal indokolta a digitális adó bevezetését, hogy ennek segítségével összeegyeztethető legyen a különböző módon – digitális vagy jelenléti – tevékenységet végző vállalatok adóztatásának szabályozása, azaz, hogy a vállalat működési formája ne juttasson bizonyos piaci szereplőket előnyösebb vagy hátrányosabb helyzetbe. A megfelelő balansz megtalálása ugyanakkor nem egyszerű, hiszen a digitális cégek mindaddig hátrányos helyzetben lesznek a többi, jelenléti tevékenységet végző vállalattal szemben, amíg minden olyan állam, ahol ezek a cégek digitális platformon megvalósuló tevékenységet fejtenek ki, hasonló jellegű, azonos adókulccsal számított adót nem vezet be.<sup>78</sup> Ebből azt a következtetést vonhatjuk le, hogy a digitális szolgáltatási adó, bár elsődleges célja a piactorzító jelenségek kiegyenlítése, a világszintű tevékenységvégezés miatt valójában maga is piactorzító hatású, amíg az államok egyoldalú, nemzeti szintű jogszabályaikkal, és nem közösen, az adókikerülés ellen fellépve egy egységes szabályozással közelítik meg a kérdést.

Megjegyzendő, hogy az Egyesült Államok álláspontja szerint nem nemzeti szabályozásra, hanem kollektív fellépésre van szükség, mert az átmeneti jellegű, országonként eltérő digitális adók csak tovább bonyolítják a piaci viszonyokat. Az USA – ahogyan Franciaországgal is tette – több fórumon is figyelmeztette Csehországot, hogy amennyiben bevezeti az amerikai vállalatokat megcélzó adót, válaszként ő is szigorítani fog a cseh termékek importszabályozásán. Amerikai részről az az érv hangzott el, hogy az adó veszélyezteti a versenyképes üzleti környezetet: nemcsak hogy diszkriminatív jellegű, hiszen kizárólag a nagy cégeket célozza meg, hanem piactorzító hatású is, mivel aránytalanul nagyobb terhet ró a külföldi vállalatokra.<sup>79</sup> Ennek következtében mind Franciaország, mind Csehország tekintetében felvetődik a kérdés, hogy mennyire éri meg ezt az adót bevezetni, hiszen amennyi bevételt nyerne vele az állam, a szigorú amerikai kereskedelmi szabályozás következtében annyit el is veszíthetnek a jövőben.<sup>80</sup>

### Összegző gondolatok

A konkrét fizikai jelenlét nélkül szolgáltatást nyújtó (digitális) cégek megadóztatása rendkívül nehéz: egyrészt azért, mert a jelenlegi nemzeti szabályozások nincsenek erre felkészülve, a nemzetek feletti – európai uniós vagy nemzetközi – jog

<sup>77</sup> Michal ŽUROVEC: *Návrh zákona o digitální dani míří do Sněmovny*. Ministerstvo financí České republiky (a Cseh Köztársaság Pénzügyminisztériuma) 2019. november 18. <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/navrh-zakona-o-digitalni-dani-miri-do-sn-36638>, 2020. október 7.

<sup>78</sup> Ladislav HRABČÁKslav – Adrián POPOVIC: On certain issues of digital services taxes. *Financial Law Review* No. 17 (1)/2020, 63–64.

<sup>79</sup> WÁGNER Tamás Zoltán: A digitális adók kérdése, különös tekintettel a cseh szabályozásra. *Külügyi Műhely* 2020/1., 112–116.

<sup>80</sup> Česko plánuje digitální daň, Američané se zlobí, Svět průmyslu, 2020. április 11., <https://svetprumyslu.cz/2020/04/01/cesko-planuje-digitalni-dan-americane-se-zlobi/>, 2020. október 7.

kevésbé összehangolt, illetve problémát okoz ezen jogszabályok kikényszeríthetősége, kötelezővé tétele is. Másrészt pedig e cégek gyakran folyamodnak káros adójogi gyakorlatokhoz, amire pont a szabályozás hiánya vagy következetlensége miatt van lehetőségük. A dolgozatban bemutatott francia és cseh szabályozás összevetésével, illetve az uniós irányelvjavaslat elemzésével arra a kérdésre próbáltam választ adni, hogy lehetséges-e egy összehangolt nemzetközi szintű jogszabály megalkotása, illetve, hogy ezáltal hogyan lehetséges a digitális cégek által alkalmazott káros adójogi gyakorlatok felszámolása.

A két nemzeti és az uniós jogszabály összevetéséből az alábbi tanulságokat vonhatjuk le. Egyrészt megállapíthatjuk, hogy a szabályozás alanyi köre nagyjából ugyanazokat a vállalatokat fedi le: mindegyik szabály meghatároz egy olyan éves minimumbevételt, amely elég magas ahhoz, hogy érdemes legyen megadóztatni, bár ez értelemszerűen országonként eltérő. A közös bennük az, hogy az adózás alá eső vállalat világszinten szerzett jövedelmének el kell érnie az évi 750 millió eurót. Véleményünk szerint elképzelhető, hogy az Unió az adott állam hatáskörébe utalhatja annak megállapítását, hogy a cégnek a világszinten megszerzett bevételből mennyihez kell abban az államban jutnia, a tagállamok eltérő gazdasági helyzetéből fakadóan. Hasonló kérdés merülhet fel az adókulcs kapcsán, amely szintén szabályozásonként eltérő lehet. Ennek háttérében feltételezhetően az áll, hogy egyes államoknak nagyobb szükségük van adóbevételekre, így a magasabb adó kivételése azt eredményezheti, hogy ugyanazon tevékenység után egyik államban többet kell adózni, mint a másikban. Ahogyan arra fentebb rámutattunk, az eltérő szabályozás akár ahhoz vezethet, hogy bizonyos államok a digitális szolgáltatási adó szempontjából is adóparadicsomnak fognak minősülni, ezért úgy véljük, hogy egy közös adókulcs megállapítása mindenképpen előnyösebb lenne, és csökkentené az adókikerülés esélyét is. Továbbá, az egységes szabályozás mellett szól az az érv is, hogy az Egyesült Államok a digitális adó bevezetését fontolgató államok ellen új, szigorúbb vámszabályok bevezetését helyezte kilátásba, ám ha az Európai Unió egységesen lép fel a digitális cégek adóztatása érdekében, elképzelhető, hogy az USA újragondolja ezeket a rendelkezéseit, hiszen neki az Unió rendkívül fontos gazdasági és stratégiai partnere.

Továbbá, összefoglalhatjuk a digitális cégek adóztatásának problémáira, nevezetesen a kettős adóztatásra, a kettős nem-adóztatásra, az adókikerülésre és az adóelkerülésre adott válaszokat is. A kettős adóztatás tekintetében megállapíthatjuk, hogy nem csak egy közös, uniós szintű szabály kínálhat megoldást, bár ebben az esetben a probléma könnyebben lenne orvosolható. A nemzeti szintű szabályok abban az esetben tudnának hatékony megoldást kínálni a kérdésre, ha azok mindegyike ugyanazt a tevékenységet tenné adókötelessé – ez, ahogyan láthattuk, könnyen megoldható –, hiszen így az abból szerzett bevételek is felosztásra kerülnének az államok között, és nem lenne szükség arra, hogy az államok mindegyike egymással kétoldalú szerződést kössön. A kettős nem adóztatás, amely a szabályozás hiányosságaiából fakad, ti. abból, hogy a nemzeti jogszabályok közötti ürt nem tölti ki egy nemzetek feletti szabályozás, szintén elkerülhető lenne, ha következetesen

ugyanazok a tevékenységek kerülnek minden országban adóztatásra. Ahogyan arra korábban már utaltunk, az adókikerülés problémája egy közös, egységes adókulcs bevezetése által lehetne könnyen elkerülhető. Végezetül pedig az illegális adóelkerülés ellen egy transzparens adóbevallási rendszer jelentene megoldást.

Véleményünk szerint a digitális cégek tervszerű megadóztatása érdekében mindenképpen szükséges vagy egy egységes európai uniós szintű jogszabály bevezetése, vagy olyan, egymással szintén összehangolt nemzeti szabályok megalkotása, amelyek tekintettel vannak az egyes országok gazdasági sajátosságaira, adóztatási rendjére. Mivel azonban a kérdésre rendkívül nehéz kompromisszumos megoldást találni – pontosan az államok eltérő gazdasági helyzete miatt – feltételezhető, hogy erre a közeljövőben nem fog sor kerülni. Ezért úgy véljük, hogy a jövőben inkább a nemzeti jogszabályok fognak megoldást kínálni a digitális cégek adóztatásából fakadó problémákra az EU-ban.

### Felhasznált irodalom

- [1] Niels BMMERS: The Principle of Non-discrimination in International and European Tax Law. *IBFD Doctoral Series* Vol. 24, IBFD Publications BV, Amsterdam, 2001.
- [2] Johannes BECKER – Joachim ENGLISH: Taxing Where Value is Created: What's 'User Involvement' Got to Do With It? *Intertax* Vol.47/2., 2019.
- [3] Jennifer BIRD-POLLAN: The Sovereign Right To Tax: How Bilateral Investment Treaties Threaten Sovereignty. *Notre Dame Journal of Law, Ethics, and Public Policy* 2018, 107–133.
- [4] Usman W. CHOHAN: *Some Precepts of the Digital Economy*. Critical Blockchain Research Initiative (CBRI) Working Papers, 2020.
- [5] Éva ERDŐS – Lilla Nóra KISS: Double taxation and double non-taxation as the new tendencies of EU e-tax law. Kékesi Tamás (szerk.): *MultiScience – XXXIII. microCAD International Multidisciplinary Scientific Conference*, Miskolc-Egyetemváros, Miskolci Egyetem, 2019.
- [6] Éva ERDŐS: *A beruházásösztönzés adójoga*. Miskolci Egyetem, Miskolc, 2012.
- [7] Éva ERDŐS: A digitális gazdaság és kereskedelem árnyoldala: a digitális adóelkerülés nemzetközi tendenciái. *Miskolci Jogi Szemle* 14. évfolyam (2019), 2. különszám, 1. kötet, 235–245.
- [8] Éva ERDŐS : Nemzetközi, illetve európai adójogi konfliktusok és kezelésének módjai. *Sectio Juridica et Politica* Miskolc, Tomus XXV/1, 2007, 267–287.
- [9] Lilian V. FAULHABER: Sovereignty, Integration and Tax Avoidance in the European Union: Sovereignty, Integration and Tax Avoidance in the European Union. *Striking the Proper Balance, Columbia Journal of Transnational Law* 2009–2010, 177–241.

- 
- [10] FÖLDES Gábor: Az adópolitikai döntések beszámítása az adózói magatartás alakításába. In: *Pénzügyi Jog I.* (szerk: Simon István) Osiris Kiadó, Budapest, 2007.
- [11] GALÁNTAINÉ MÁTÉ Zsuzsanna: *Problémák és újabb törekvések az Európai Unió társasági adózásában.* PhD-értekezés, Győr, 2008.
- [12] Marco GREGGI: La tassazione dell'economia digitale nel contesto europeo: la proposta di direttiva sulla Digital Services Tax. Alessio PERSIANI: *La tassazione dell'economia digitale tra sviluppi recenti e prospettive future.* NEU-Nuova Editrice Universitaria, Róma, 2019, 99–130.
- [13] Peter HARRIS: *Corporate Tax Law: Structure, Policy and Practice.* Cambridge University Press, 2013.
- [14] HERICH György: *Adótan.* Penta Unió, Budapest, 2019.
- [15] Ladislav HRABČÁK – Adrián POPOVIČ: On certain issues of digital services taxes. *Financial Law Review* No. 17 (1)/2020, 52–69.
- [16] Balázs KÁROLYI – Rita SZUDOCZKY: Progressive Turnover Taxes under the Prism of the State Aid Rules: Effective Tools to Tax High Financial Capacity or Inconsistent Tax Design Granting Selective Advantages? *European State Aid Law Quarterly* 2020/3., 251–270.
- [17] Balázs KÁROLYI – Rita SZUDOCZKY: The Troubled Story of the Hungarian Advertisement Tax: How (Not) to Design a Progressive Turnover Tax. *Intertax* Vol. 48/1, 2020, 46–66.
- [18] Tracy A. KAYE: Direct Taxation in the European Union: From Maastricht to Lisbon. *Fordham International Law Journal* Vol. 35, 5. szám, 2017, 1231–1259.
- [19] Georg KOFLER – Julia SINNIG: Equalization Taxes and the EU's 'Digital Services Tax'. *Intertax* Vol.47, No.2, 2019, 176–200.
- [20] Michael LANG: *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions.* Linde Verlag GmbH., Wien, 2013.
- [21] Christoph MARCHGRABER: Double Non-Taxation: Not only a Policy but also a Legal Problem. *Kluwer International Tax Blog* 2018. január 5.
- [22] Christoph MARCHGRABER : The Avoidance of Double Non-Taxation in Double Tax Treaty Law – A Critical Analysis of the Subject-To-Tax Clause Recommended by the European Commission. *EC Tax Review* 23 (5), 2014, 293–302.
- [23] MARJÁN Attila: *Az Európai Unió gazdasága.* HVG Kiadó Rt., Budapest, 2005.
- [24] Nicolass MARQUES: *La taxation française des services numériques un constat erroné, des effets pervers.* Institut Économique Molinari, Paris–Bruxelles, 2019.

- 
- [25] Ruth MASON – Leopoldo PARADA: Company size matters. *British Tax Review*, Vol. 5, 2019, 610–650.
- [26] T. L. MESENBURG: *Measuring the Digital Economy*. U.S. Bureau of the Census, Suitland, Maryland (USA), 2001.
- [27] NAGY Zoltán: A digitalizáció hatása a pénzügyi piac szabályozására. *Miskolci Jogi Szemle* 15. évfolyam, 1. szám, 2020, 24–32.
- [28] Cihat ÖNER: Is Tax Avoidance the Theory of Everything in Tax Law? A Terminological Analysis of EU Legislation and Case Law. *EC Tax Review* Vol. 27, No. 2, 2018, 96–112.
- [29] Wei PENG: Multinational Tax Base Erosion Problem of the Digital Economy. *Modern Economy*, March 2016.
- [30] João Félix PINTO NOGEIRA: The Compatibility of the EU Digital Services Tax with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo. *International Tax Studies*, 2019/1.
- [31] Thomas RIXEN: Taxation and Cooperation: International Action Against Harmful Tax Competition, In: S. A. Schrim (ed.): *Globalization – State of the Art and Perspectives*. Routledge, London, 2007, 77–98.
- [32] Marlyne SADOWSKY: French perspectives on the Digital Services Tax (DST). *Tijdschrift voor Fiscaal Recht* May 2020.
- [33] Friedrich SCHNEIDER – Erich KIRCHLER – Boris MACIEJOVSKY: *Social Representations on Tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter?* Working Paper No. 0104 of the Johannes Kepler University of Linz, 2001.
- [34] Wolfgang SCHÖN: Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy. *Bulletin for International Taxation* April–May 2018.
- [35] Dario STEVANATO: Are Turnover-Based Taxes a Suitable Way to Target Business Profits? *European Taxation* November 2019.
- [36] SIMON István (szerk.): *Pénzügyi jog II*. Osiris kiadó, Budapest, 2012.
- [37] Richard TEATHER: *The Benefits of Tax Competition, The Institute of Economic Affairs*. London, 2005.
- [38] Danielle THORNE: *The Double Irish And Dutch Sandwich Tax Strategies: Could A General Anti-avoidance Rule Counteract The Problems Caused By Utilisation Of These Structures?* LLM Research Paper Laws 516: Taxation, Domestic And International, Faculty of Law, Victoria University of Wellington, 2013.

- [39] Edoardo TRAVERSA – Benjamin BODSON: Droit de l'Union européenne et conventions préventives de la double imposition: entre contradictions et complémentarités. *Cahiers de droit européen* Vol. 54, no.1, 2018, 177–204.
- [40] WÁGNER Tamás Zoltán: A digitális adók kérdése, különös tekintettel a cseh szabályozásra. *Külgügyi Műhely* 2020/1., 97–125.

### Jogforrások

- [1] 2014/65/EU irányelv a pénzügyi eszközök piacairól.
- [2] Première séance du lundi 08 avril 2019, Assemblée nationale, Compte rendu (A Nemzetgyűlés 2019. április 8-i ülése, Jegyzőkönyv).
- [3] A Tanács irányelve az egyes digitális szolgáltatások nyújtásából származó bevételek után fizetendő digitális szolgáltatási adó közös rendszeréről, Brüsszel, 2018.
- [4] A vegyes bizottság jelentése a *Digitális szolgáltatások adójának megállapításáról és a társasági adók csökkentéséről szóló törvény módosításáról szóló javaslat* kapcsán, 2019. június 26.
- [5] A Tanács (EU) 2016/1164 irányelve (2016. július 12.) a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról.
- [6] Case 112/84 (*Michel Humblot v Directeur des services fiscaux*). Az Európai Unió Bíróságának ítélete, 1985. május 9.
- [7] Case C-336/96 (*Mr and Mrs Robert Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*). Az Európai Unió Bíróságának ítélete, 1998. május 12.
- [8] Case T-168/99 (*Territorio Histórico de Álava – Diputación Foral de Álava v Commission of the European Communities*). 2002. március 6.
- [9] Commission staff working document evaluation of the council directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing, Directive 77/799/EEC, Brüsszel, 2019. 09. 12.
- [10] Európai Unióról szóló Szerződés.
- [11] Európai Unió Működéséről szóló Szerződés.
- [12] Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*. Európai Bizottság, Brüsszel, 21. 9. 2017, COM(2017)
- [13] *EC Law and Tax Treaties – Workshop of experts*. Working Document, Európai Bizottság, Brüsszel, 2005. június 9.



- [14] *The EU budget powering the recovery plan for Europe*. Communication from the Commission, Európai Bizottság, Bruxelles, 27. 5. 2020, COM(2020) 442 final
- [15] Étude d'impact de la loi No.2019-759, 2019. március 5.
- [16] No. 496, Rapport fait au nom de la commission des finances sur le projet de loi, adopté par l'Assemblée Nationale après engagement de la procédure accélérée, portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, (A pénzügyi bizottság nevében készített jelentés a digitális szolgáltatások adójának bevezetéséről és a társasági adó csökkentéséről szóló törvényjavaslatról, Nemzeti Közgyűlés), 2019. május 15.
- [17] No. 2019-759 törvény *Digitális szolgáltatások adójának megállapításáról és a társasági adók csökkentéséről szóló törvény módosításáról szóló javaslat*.
- [18] OECD G20/OECD: *Principles of Corporate Governance*. OECD Publishing, Paris, 2015.
- [19] OECD Model Convention.
- [20] OECD: *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing, 2013.
- [21] OECD: *Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions*. Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD, Paris, 2018.
- [22] OECD: *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, January 2020.
- [23] OECD: *Tax Challenges of Digitalisation: Comments Received on the Request for Input*. PWC – Comment, Part II, 25 October 2017.
- [24] Szerződés az Európai Közösség létrehozásáról (Római Szerződés), 1958.
- [25] Vládni návrh ZÁKON o dani z digitálních služeb („Digitális szolgáltatások adójáról szóló törvényjavaslat”).

### Internetes források

- [1] [http://www.ip.finance/2013/09/corporate-tax-avoidance-and-ip-rights\\_18.html](http://www.ip.finance/2013/09/corporate-tax-avoidance-and-ip-rights_18.html) (2020. szeptember 6.).
- [2] <https://about.google/locations/?region=north-america&office=mountain-view> (2020. szeptember 12.).
- [3] [https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?root\\_default=SUM\\_1\\_CODED%3D21&locale=en](https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?root_default=SUM_1_CODED%3D21&locale=en) (2020. szeptember 13.).

- 
- [4] <https://svetprumyslu.cz/2020/04/01/cesko-planuje-digitalni-dan-ameriane-se-zlobi/> (2020. október 7.).
- [5] <https://theconversation.com/the-digital-economy-is-becoming-ordinary-best-we-understand-it-130398> (2020. május 10.)
- [6] <https://web.archive.org/web/20131022003036/http://odec.org.uk/the-concept-of-a-digital-economy/> (2020. május 10.).
- [7] <https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich-nasp> (2020. szeptember 6.).
- [8] <https://www.investopedia.com/terms/m/marginaltaxrate.asp> (2020. szeptember 9.).
- [9] [https://www.lemonde.fr/economie/article/2019/07/11/le-parlement-francais-adopte-definitivement-la-taxe-gafa-contestee-par-les-etats-unis\\_5488135\\_3234.html](https://www.lemonde.fr/economie/article/2019/07/11/le-parlement-francais-adopte-definitivement-la-taxe-gafa-contestee-par-les-etats-unis_5488135_3234.html) (2020. szeptember 21.).
- [10] [https://www.lemonde.fr/international/article/2019/08/20/la-taxe-numerique-francaise-discriminatoire-selon-google-facebook-amazon\\_5500850\\_3210.html](https://www.lemonde.fr/international/article/2019/08/20/la-taxe-numerique-francaise-discriminatoire-selon-google-facebook-amazon_5500850_3210.html) (2020. szeptember 21.).
- [11] <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/navrh-zakona-o-digitalni-dani-miri-do-sn-36638> (2020. október 7.).
- [12] <https://www.oecd.org/about/> (2020. szeptember 13.).
- [13] <https://www.theguardian.com/technology/blog/2010/jul/22/facebook-countries-population-use> (2020. szeptember 12.).
- [14] <https://www.twobirds.com/en/news/articles/2019/global/digital-services-tax-overview-of-the-progress-of-implementation-by-eu-member-states> (2020. szeptember 16.).
- [15] <https://www2.deloitte.com/mt/en/pages/technology/articles/mt-what-is-digital-economy.html> (2020. május 10.)