

ADÓZÁS A DIGITÁLIS KORBAN

TAXATION IN THE ERA OF DIGITALIZATION

Fehér Boglárka* – Kovács-Berényi Laura**

Absztrakt

A digitális gazdaság gyors térnyerése alapjaiban alakítja át az adózás hagyományos kereteit, új kihívásokat teremtve az államok számára többek között a gazdasági jelenlét meghatározásában, az adóalap megosztásában és a hatékony adóbehajtásban. A digitális üzleti modellek – amelyek gyakran fizikai jelenlét nélkül fejtenek ki jelentős gazdasági tevékenységet – a jelenlegi nemzetközi adózási szabályok korlátait tárják fel. A tanulmány a globális adózási reformok, különösen az OECD/G20 által kezdeményezett kétpilléres megoldás fényében vizsgálja a digitális gazdaság adóztatásának lehetséges irányait. Elemzi a szuverenitás, az adóverseny, valamint a méltányos közteherviselés kérdéseit, és bemutatja, hogy a hatékony szabályozás miként járulhat hozzá az igazságosabb és fenntarthatóbb adórendszer kialakításához.

Kulcsszavak: digitális gazdaság, adójog, adóelkerülés, méltányos közteherviselés

Abstract

The rapid expansion of the digital economy is reshaping the traditional frameworks of taxation, creating new challenges for states in defining economic presence, allocating tax bases, and ensuring effective tax collection. Digital business models - often generating substantial economic value without physical presence - highlight the limitations of existing international tax rules. This study examines the future directions of digital economy taxation in light of global tax reform initiatives, particularly the OECD/G20 two-pillar solution. It analyzes key issues such as tax sovereignty, tax competition, and fair burden-sharing, and demonstrates how well-designed regulatory responses can contribute to a more equitable and sustainable international tax system.

Keywords: digital economy, tax law, tax avoidance, fair burden-sharing

1. Digitális gazdaság adóztatása

A digitalizáció nem pusztán technológiai fejlődés, hanem a gazdaság, különösen a pénzügyi és szolgáltatási szektor mélyreható átalakulását eredményezi. A FinTech-megoldások¹ és az

* Fehér Boglárka, ötödéves, nappali tagozatos joghallgató, Miskolci Egyetem, Állam-és Jogtudományi Kar, feherbogii22@gmail.com.

** Dr. Kovács-Berényi Laura PhD, egyetemi tanársegéd, Miskolci Egyetem ÁJK, Pénzügyi Jogi Tanszék, 3515 Miskolc-Egyetemváros, laura.berenyi@uni-miskolc.hu.

¹ FinTech jelentése: „a hagyományos pénzügyi szolgáltatások bővítésére, racionalizálására, digitalizálására, felhasználó-barátibbá tételére használt innovatív technológiákra, illetve az utóbbiakra épülő termékekre és szolgáltatásokra utal. Célja, hogy egyszerűbbé, hatékonyabbá és olcsóbbá tegye a pénzügyi tranzakciókat és szolgáltatásokat, valamint az ügyfelek számára jobb felhasználói élményt biztosítson.” in: <https://digitaltechedih.hu/szolgáltatások/fintech/> (letöltés ideje: 2025. október 28.)

adatvezérelt üzleti modellek megváltoztatják a fogyasztói magatartást és a piaci struktúrákat, ami új jogalkotási és adózási kihívásokat vet fel². A digitális gazdaság fogalma nem egységesen meghatározott: szűk értelemben az online platformokhoz kapcsolódik, tág értelemben pedig minden olyan gazdasági tevékenységet magában foglal, amely digitális adatokat használ.³ A digitális gazdaság sajátossága, hogy az értékteremtés az immateriális javakon, adatokon és felhasználási jogokon alapul, nem pedig fizikai eszközökön vagy telephelyeken. A digitális vállalkozások így gyakran fizikai jelenlét nélkül működnek, aminek köszönhetően alacsonyabb költségekkel tudnak működni és ez versenyelőnyt biztosít számukra.⁴ Mindez oda vezet, hogy a digitális és a hagyományos gazdaság egyre inkább összefonódik, miközben a digitális üzleti modellek a káros adóverseny és az adóelkerülés kockázatát is növelik, komoly feladatot adva az adóhatóságoknak és a nemzetközi szervezeteknek.⁵

2. Nemzetközi és uniós szabályozás

A Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) projektet az OECD és a G20 tagállamok indították el annak érdekében, hogy választ adjanak a multinacionális vállalatok által alkalmazott agresszív adótervezési gyakorlatokra, amelyek következtében a nyereség mesterségesen alacsony adókulcsú vagy adómentes joghatóságokba kerül át. E gyakorlatok eredményeként az államok jelentős bevételkiesést szenvednek el, miközben torzul a gazdasági verseny is, mivel a globális vállalatcsoportok előnyösebb helyzetbe kerülnek a jellemzően egy országban működő vállalkozásokkal szemben. A BEPS-projekt alapvető célkitűzése ezért az, hogy a nyereség ott kerüljön megadóztatásra, ahol a gazdasági tevékenység ténylegesen zajlik, és ahol az értékteremtés megvalósul.⁶

A kezdeményezés egy átfogó, egységesebb nemzetközi adózási keretrendszer kialakítására törekszik, amely növeli az átláthatóságot, a kiszámíthatóságot és az együttműködést az államok között.⁷ Ennek érdekében a BEPS-projekt 15 akciópontot határozott meg, amelyek közül kiemelkedő jelentőséggel bír az első és a második pillér. E két pillér már nem pusztán technikai korrekciókat tartalmaz, hanem a nemzetközi adórendszer szerkezeti átalakítását célozza.

Az első pillér a legnagyobb és legnyereségesebb multinacionális vállalatok megadóztatásának új alapokra helyezését szolgálja. Hatálya azon vállalatcsoportokra terjed ki, amelyek éves árbevétele meghaladja a 20 milliárd eurót, és haszonkulcsuk eléri vagy meghaladja a 10%-ot. A pillér központi eleme, hogy e vállalatok nyereségének egy része akkor is megadóztatható legyen egy adott államban, ha ott nem rendelkeznek fizikai telephellyel.

² NAGY Zoltán: A digitalizáció hatása a pénzügyi piac szabályozására, *Miskolci Jogi Szemle*, 15. évfolyam, 2020/1., 24-32.

³ Állami Számvevőszék: *A digitális gazdaság megadóztatása*, Budapest, 2020. március 3., 7-10.: https://www.asz.hu/dokumentumok/a_digitalis_gazdasag_megadoztatasa_20200313.pdf (letöltés ideje: 2025. október 28.)

⁴ VARGA Erzsébet: *A digitális vállalkozások adóztatásának kihívásai*, In: Csaba Zágon – Szabó Andrea (szerk.): *Közös kihívások – egykor és most: Tanulmánykötet*. Budapest, Magyar Rendészettudományi Társaság Vám- és Pénzügyőri Tagozat, 2020. 267–280.. 268. https://real.mtak.hu/110151/1/14_Varga_Erzsebet_A_digitalis_vallalkozasok_adoztatasanak_kihivasai.pdf (letöltés ideje: 2025. október 28.)

⁵ ERDŐS ÉVA: A digitális gazdaság adóztatásának trendjei. *Iustum Aequum Salutare*, 2020/4., 7-8.

⁶ CZOBOLY Gergely: Globális minimumadó bevezetésének lehetséges hatásai a klasszikus adóstruktúrákra. *Miskolci Jogi Szemle*, Miskolc, 2021/3. különszám, 79-94., <https://doi.org/10.32980/MJSz.2021.5.1457>.

⁷ OECD: Base erosion and profit shifting (BEPS) in: <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html> (letöltés ideje: 2025. október 20.)

Ennek keretében a 10% feletti nyereség 25%-át osztaná szét azon országok között, ahol a vállalat tényleges piaci jelenléttel rendelkezik, például a tartalomszolgáltatók vagy az online értékesítő cégek. Bevezeti a „gazdasági nexus” fogalmát, amely a végfelhasználókhöz kapcsolódó piaci jelenléteket tekinti az adóztatás alapjának. Becslések szerint az első pillér mintegy száz nagyvállalatot érintene világszerte, és évente hozzávetőleg 125 milliárd dollárnyi nyereséget osztana újra az államok között.⁸

A második pillér, a BEPS 2 ezzel párhuzamosan a globális minimumadó bevezetésével kívánja visszaszorítani az adóalap-eróziót és a nyereségáthelyezést. Lényege, hogy a legalább 750 millió euró éves árbevételű multinacionális vállalatcsoportok esetében minden olyan országban, ahol gazdasági tevékenységet folytat biztosítani kell a minimum 15%-os effektív társasági adókulcs érvényesülését. Amennyiben egy vállalatcsoport valamely tagja ennél alacsonyabb mértékben adózik egy adott államban, a különbözetet egy másik érintett állam jogosult beszedni.

E rendszer technikai kereteit az OECD által kidolgozott Global Anti-Base Erosion (GloBE) szabályok rögzítik. A GloBE-modell központi eleme az úgynevezett „top-up tax”, vagyis kiegészítő adó, amely biztosítja, hogy a vállalatcsoport teljes adóterhelése elérje a minimumszintet. A szabályozás sajátossága, hogy formálisan nem szünteti meg az adóversenyt, ugyanakkor ténylegesen korlátozza a káros adóoptimalizálási gyakorlatokat és hozzájárul a nemzetközi adóigazságosság erősítéséhez.⁹

A második pillér egyik kulcsmechanizmusa az anyavállalati szabály (inclusion rule), amely szerint, ha egy leányvállalat alacsony adókulcsú országban működik, az anyavállalat államában kiegészítő adót kell fizetni annak érdekében, hogy a jövedelem összességében elérje a globális minimumszintet.¹⁰

A telephelyek vonatkozásában a szabályozás a „switch over rule”, automatikus módszerváltás bevezetésével kezeli az alacsony adóztatás problémáját. Ennek értelmében, amennyiben egy telephelyet túl alacsonyan adóztatnak, akkor az anyaország automatikusan áttér a mentesítésről a beszámítás módszerére és csak a külföldi, ténylegesen megfizetett adókat veszi figyelembe.¹¹

Az OECD BEPS 2 javaslata bevezeti a „visszaadóztatás” (top-up taxation) elvét a nemzetközi adózásba. Célja annak biztosítása, hogy a multinacionális vállalatokat minden szinten legalább a globális minimumadó mértékével adóztassák. Ebben a keretben két fő szabály érvényesül: az alul adózott jövedelem (undertaxed payment rule) és az egyezményes kedvezményeket megtagadó kikötés (subject to tax clause). Az első lényege, hogy ha egy vállalat olyan jövedelmet fizet egy olyan kapcsolódó vállalkozásnak, amely az adott bevétel után a globális minimum alatt adózik, akkor a kifizető vállalatnak meg kell tagadnia a költség levonását olyan mértékben, amilyen mértékben az összesített adóteher eléri a minimális szintet.¹²

Összességében a BEPS első és második pillére egyaránt azt a célt szolgálja, hogy a nemzetközi adórendszer alkalmazkodni tudjon a globalizált és digitalizált gazdaság sajátosságaihoz. Míg az első pillér a nyereség újraelosztásával a piacállamok pozícióját erősíti,

⁸ Globális minimumadó: Első pillér – mennyit fog fizetni a Google és az Amazon? in: <https://www.bekepartners.com/publications/globalis-minimumado-elso-piller-mennyit-fog-fizetni-a-google-es-az-amazon/> (letöltés ideje: 2025. október 20.)

⁹ OECD: *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. Paris, 2021., 7-9. old. in: *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)* (EN).

¹⁰ CZOBOLY: i.m., 81.

¹¹ CZOBOLY: i.m., 82.

¹² CZOBOLY: i.m., 84.

addig a második pillér a minimumadó révén biztosítja, hogy a multinacionális vállalatok sehol se tudják teljesen elkerülni az érdemi adóztatást. A két pillér együttesen a nemzetközi adóigazságosság megerősítésének irányába mutat, még akkor is, ha alkalmazásuk számos gyakorlati és szuverenitási kérdést vet fel.

2.1. A második pillér alkalmazása napjainkban

A BEPS keretrendszer gyakorlati megvalósítása 2022 végén új szakaszba lépett, amikor az Európai Unió Tanácsa elfogadta a 2022/2523 irányelvet,¹³ amely a globális minimumadó bevezetéséről rendelkezik. Az irányelv célja, hogy az OECD és a G20 által kidolgozott második pillér szabályai egységesen érvényesüljenek a tagállamokban.

Az Európai Unió irányelvben kötelezte a tagállamokat a jövedelem-beemelési szabálynak (IIR) 2023. december 31-ig, és az aluladózott nyereség szabálynak (UTPR) 2024. december 31-ig történő bevezetésére. Azon tagállamok kérhetnek 6 éves halasztást a végrehajtásra, ahol legfeljebb 12 multinacionális vállalat működik.

2025-re az Európai Unió 27 tagállamából 22 már bevezette a pillér három fő szabályát (IIR, UTPR és a QDMTT /hazai minimumadót/). Azonban 5 tagállam élt a halasztás lehetőségével. Ezek az országok Észtország, Lettország, Litvánia és Málta, amelyek 2029-ig halasztották el mindhárom szabály bevezetését. Szlovákia pedig csak a hazai top-up adót vezette be 2024-ben.

További 4 uniós ország késve hajtotta végre a szabályok bevezetését, de ők 2024-től visszamenőleg alkalmazzák. Így járt el Ciprus, Lengyelország, Portugália és Spanyolország.

EU-n kívüli nagyobb országok közül Norvégia, Törökország és az Egyesült Királyság is teljes körűen bevezette a szabályozást 2025-re. Svájc 2024-ben csak a QDMTT-t, 2025-ben pedig az IIR-t vezette be. Ezen előző két szabály bevezetését tervezi Izland is a következő évre.¹⁴

3. Digitális vállalkozások adóelkerülési technikái

A digitális gazdaságban működő vállalatok adózási szempontból három kategóriába sorolhatók: „piac országai”; „közvetítő ország(ok)” és az „anyavállalat országa”.¹⁵

A piac országai lesznek, ahol a fogyasztók találhatók és a bevételek keletkeznek. A közvetítő országok azok, ahol az adóoptimalizálásra tervezett adóbarát struktúrák vannak érvényben. Az anyavállalat országa pedig, ahol a cégcsoport székhelye vagy tényleges illetősége van.

A digitális vállalatok három fő módszert alkalmaznak az adóterhek minimalizálására:

1. A telephely keletkezésének elkerülése

Ennek kapcsán a vállalkozások igyekeznek elkerülni, hogy adóköteles jelenléttel vagy telephellyel rendelkezzenek a piac egy adott országában. Mindezt úgy érik el, hogy nincs állandó fizikai jelenlétük, vagy pedig a tevékenységüket csupán úgynevezett „kiszegítő” formában végzik.

2. Nyereségallokáció minimalizálása

¹³ A Tanács (EU) 2022/2523 irányelve (2022. december 14.) az Unióban a multinacionális vállalatcsoportokra és a nagy volumenű belföldi vállalatcsoportokra vonatkozó globális minimum-adószint biztosításáról.

¹⁴ Pillar Two Implementation in Europe, 2025 in: https://taxfoundation.org/data/all/eu/pillar-two-implementation-europe/?utm_source=chatgpt.com (letöltés ideje: 2025. november 13.)

¹⁵ VARGA: i.m., 269.

Ha azonban mégis telephelyet hoznak létre, akkor a cégcsoport a funkciók és kockázatok átcsoportosításával igyekszik minimális nyereséget hozzárendelni az országban lévő egységhez.

3. Költségek maximalizálása

A vállalatok jogszerűen csökkentik nyereségüket különböző adóalap-csökkentő tételekkel. Például jogdíjak, kamatok, szolgáltatási díjak kifizetésével az alacsony adókulcsú országokban működő leányvállalatoknak. Emellett a kutatás-fejlesztési kedvezmények, a veszteségelhatárolás és egyéb adókedvezmények is további lehetőségeket kínálnak.¹⁶

3.1. Gyakorlati példák a dotcom cégek adóelkerülésére

A digitális multinacionális vállalatok, mint a Google, Amazon, eBay vagy Facebook évtizedeken át kihasználták a nemzetközi adórendszerek közötti eltéréseket.

Az Amazon adóelkerülési stratégiája egy összetett, kettős rendszeren alapult. Egyrészt a társasági adót, másrészt pedig az általános forgalmi adót célozta. A vállalat 2004 és 2014 között kialakított egy különleges adózási struktúrát Luxemburgban, a kormánnyal kötött megállapodás alapján. Ezáltal az EU tagállamokban realizált bevételeinek körülbelül kétharmada mentesül a jövedelemadó alól. Ez viszont sértette az Unió szabályait, ami miatt a Bizottság vizsgálatot indított az ország ellen 2014-ben. A megállapodás szerint az Amazon két fő társaságot hozott létre, amelyek az Amazon Europe Holding Technologies (AEHT) és az Amazon EU Sarl (AEU). Az AEHT egy holdingcég, ami az immateriális javakat, szellemi tulajdonokat birtokolta és sem Luxemburgban, sem az Egyesült Államokban nem adózott. Az AEU pedig egy leányvállalat, amely adózott Luxemburgban, viszont az adóalapot nagymértékben csökkentette az AEHT-nek fizetett magas jogdíjakkal. Ezen struktúra célja az volt, hogy az európai nyereségek adómentesen kerüljenek át a holding céghez, ami közben elkerüli az amerikai társasági adó megfizetését. A Bizottság megállapította, hogy Luxemburg tiltott állami támogatást nyújtott az Amazonnak és 250 millió euró meg nem fizetett adó visszafizetésére kötelezte a céget.

A vállalat stratégiájának egyik kulcsa az adóoptimalizálás volt, amelyet tudatosan alkalmazott az USA-ban és az EU-ban is. Az USA-ban olyan államokban telepedett le, ahol nem volt forgalmi adó. Ennek alapját az 1992-es törvény adta, amely kimondta, hogy az államok csak akkor szedhetnek forgalmi adót, ha a kereskedő fizikailag jelen van az adott államban. Ennek következtében csak öt amerikai államban számított fel adót az Amazon. Az Unióban pedig előbbihez hasonlóan az áfa rendszert próbálta kihasználni. A vállalat az értékesítések teljesítési helyét mindig oda helyezte, ahol a legalacsonyabb volt az áfakulcs. Például az Egyesült Királyságban 0%-os áfát alkalmaztak a fizikai könyvekre, az e-könyvekre pedig csak 3%-ot, amely jelentős előnyt biztosított számára.¹⁷

Az Apple a brit társasági adó minimalizálására a dupla ír struktúrát és a holland szendvics módszerét kombinálva alkalmazta. A holding Írországba volt bejegyezve, de a tényleges irányítást a Bermudáról végezték. Az Apple Nagy-Britanniában két leányvállalatot működtetett. Az Apple UK Limited az eszközök gyártásával, az Apple Retail UK Limited pedig a kiskereskedelemmel és ügyfélszolgálattal foglalkozott. Becslések szerint 2014-ben 7,2 milliárd font bevétel származott a brit értékesítésekből, de a két leányvállalat könyveiben

¹⁶ VARGA: i.m., 269-271.

¹⁷ LAKATOS Mária: *A legnagyobb dotcom társaságok adóztatása az Amerikai Egyesült Államokban*, in: Közteherviselés a digitális jólétben (szerk: Borbély Katalin – Filep Bálint), Ludovika Egyetemi Kiadó, Budapest, 2022, 150-153.

összesen 1 milliárd font árbevétel jelent meg. A nyereség 97,3 millió font, a társasági adó pedig 11,8 millió font volt. 2016-ban csak kis mértékben nőtt az adó mértéke, de közben az Apple nem változtatott struktúráján, csak az adóügyi illetőségét Jerseyre helyezte a Bermudáról. A Bizottság megállapította, hogy a leányvállalatok közötti megállapodások tiltott állami támogatásnak minősülnek, mivel a piacról származó árbevételt Írországon kívülre csoportosították és azt, hogy az ír adóhatóság adómegállapodásai mesterségesen csökkentették az Apple adófizetését. Emellett kötelezték 13 milliárd euró visszafizetésére az ír költségvetésnek.¹⁸ Írország és az Apple a Törvényszékhez fordult, érvelve az adóügyi autonómia, szubszidiaritás és a feltételes adómegállapodások jogszerűsége mellett. A Törvényszék megállapította, hogy a Bizottság nem tudta kellő bizonyítékkal alátámasztani a jogellenes állami támogatás feltételeit, így a határozatot részben megsemmisítette.¹⁹

A brit adóhatóságok a Google ellen indítottak vizsgálatot 2012-ben. A vállalat működési modellje az Apple mintát követte, ami szerint két ír céget hozott létre: a Google Ireland Limitedet és a Google Holdings Irelandot. Az első gyűjtötte be a bevételeket a különböző európai, afrikai és ázsiai leányvállalatokból, míg az utóbbi jogdíjakat és egyéb költségeket számolt fel a másik cégnek, ami miatt az adóalap itt is drasztikusan lecsökkent. A Google Holdings Ireland Írországból csak papíron működött, ott tényleges tevékenységet nem végzett. A Bermudán vezették, ahol nincs társasági adó. Ezeknek köszönhetően több mint 42 milliárd fontot halmozott fel.²⁰ A Google konstrukciója az úgynevezett „Double Irish and Dutch Sandwich”, amelyben a társaság a brit reklámbevételeit ír, holland, majd bermudai leányvállalatokon keresztül áramoltatta, így gyakorlatilag elkerülte az adófizetést több európai országban.²¹

Utolsó példaként pedig a Facebook adóelkerülési módszerét részletezzük. A vállalat ír leányvállalata, a Facebook Ireland Ltd. volt felelős a hirdetések értékesítéséért Európában. A Facebook Ireland Holdings pedig a jogdíjakat és a szellemi tulajdonjogokat birtokolta. A Facebook Ireland Ltd. magas költségekre hivatkozva alig fizetett adót, a Facebook Ireland Holdings pedig nem volt rezidens Írországból, így sem ott, sem az Egyesült Államokban nem kellett adóznia. A bevételeket végül a Kajmán-szigeteken bejegyzett leányvállalatokhoz irányították, ahol teljes adómentességet élveztek. Ennek eredményeként 645 millió font nyereséget vont ki adózatlanul az Egyesült Királyságból. A londoni leányvállalat további adóoptimalizálást ért el azzal, hogy jogdíjakat fizetett az ír cégnek.²² *„Mivel az adóztatás, az adójogi illetőség eddig elsősorban a vállalkozások valós fizikai jelenlétéhez van kötve, a digitális cégek pedig valójában nincsenek jelen azokban az országokban, ahol szolgálatnak, ezért a digitális cégeknél a profit nem abban az országban adózik, ahol az valójában keletkezik. Mindehhez a problémához pedig még az az agresszív adótervezési technika is hozzájárul, hogy, ha adóznak is a digitális cégek, csak minimális mértékben, vagy éppen offshore, vagy olyan helyszíneken, ahol preferenciális adórezsimok védik a külföldi státusú adózókat. Mindez felborítja az igazságos, méltányos, átlátható és tisztességes adózás elvét, és hatalmas költségvetési kiesést jelent minden ország számára, ahol ezek a digitális cégek nem fizetnek adót a bevételeik, a profitjuk után, mert fizikailag nincsenek jelen. Megállapíthatjuk tehát, hogy*

¹⁸ VARGA Erzsébet: *A legnagyobb dotcom társaságok adóztatása Nagy-Britanniában* in: Közteherviselés a digitális jólétben (szerk: Borbély Katalin – Filep Bálint), Ludovika Egyetemi Kiadó, Budapest, 2022, 185-187.

¹⁹ ERDŐS Éva: A digitális gazdaságra ható adójogi környezet adóharmonizációjának eszközei az Európai Unióban és a nemzetközi adójogban. *Miskolci Jogi Szemle*, 2020/3. különszám 58-61. <https://szakcikkadatbazis.hu/doc/7795310>.

²⁰ LAKATOS: i.m. 154.

²¹ ERDŐS ÉVA: A digitális gazdaság és kereskedelem árnyoldala: a digitális adóelkerülés nemzetközi tendenciái. *Miskolci Jogi Szemle*, Miskolc, 2019/2. különszám, 237-239. <https://szakcikkadatbazis.hu/doc/7957446>

²² LAKATOS: i.m. 155.

az adóelkerülés semmiképpen sem lehet fenntartható és nem szolgálhatja a fenntartható fejlődést.”²³ A példák alapján tehát összességében elmondható, hogy a digitális gazdaságban az adóelkerülés rendszerszintű és összetett problémát jelent. A vállalatok által alkalmazott struktúra közös jellemzője, hogy a nemzeti adórendszerek közötti eltéréseket kihasználva szándékosan irányítják bevételeiket olyan országba, ahol minimális az adóteher.

4. A méltányos közteherviselés elve a digitális adózás kontextusában

Az eddigi megállapításainkhoz kapcsolódóan kiemelendőnek véljük, hogy részletesebben is szóljunk a méltányos közteherviselés elvének érvényesüléséről, elméleti alapjairól, amely a digitális kor kihívásainak fényében sajátos értelmezési kérdésekre világít rá.

A klasszikus dogmatikai kereteket tekintve a méltányos közteherviselés elve az adójog egyik alapvető, alkotmányos jelentőségű vezérelvének tekintendő, amely a magyar jogrendben is kifejezett normatív alapot nyer. A hazai szabályok tekintetében Magyarország Alaptörvénye kimondja, hogy „*teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez.*”²⁴, amely a teherviselő képesség elvének alkotmányos megfogalmazása. Dogmatikai értelemben e rendelkezés a vertikális méltányosság követelményét rögzíti, míg az egyenlő bánásmód követelménye a horizontális méltányosság alkotmányos garanciáját biztosítja.²⁵

Amint arra az eddigi vizsgálódásunk nyomán is rávilágítottunk, a digitális gazdaság térnyerése e klasszikus elveket új értelmezési térbe helyezi. Tekintettel arra, hogy a hagyományos adóztatási rendszer a vállalatok fizikai jelenlétén és az állandó telephely fogalmán alapul, amely emellett a nemzetközi adójog egyik sarokkövét is képezi.²⁶ A digitális üzleti modellek azonban gyakran jelentős gazdasági jelenlétet valósítanak meg anélkül, hogy fizikai infrastruktúrával rendelkeznének az adott államban. E helyzet dogmatikailag azt a kérdést veti fel, hogy a teherviselő képesség meghatározásakor kizárólag a fizikai jelenlét vehető-e figyelembe, vagy a piacországban realizált gazdasági érték is releváns kapcsolóelvként értelmezhető.

Fentiekhez kapcsolódóan kiemelendő, hogy a nemzetközi szakirodalom rámutat arra, hogy a digitális gazdaságban az értékteremtés jelentős része immateriális javakhoz, algoritmusokhoz és felhasználói adatokhoz kötődik.²⁷ Amennyiben a vállalkozás egy adott állam fogyasztói piacából vagy felhasználói bázisából jelentős profitot realizál, a közteherviselés elve alapján indokolható lehet az adott állam adóztatási jogosultsága, még fizikai jelenlét hiányában is. E gondolat tükröződik az OECD/G20 által kidolgozott kétpilléres

²³ ERDŐS Éva: Fenntarthatóság és adóelkerülés kapcsolata az európai adóharmonizáció legújabb tendenciáinak tükrében. *Miskolci Jogi Szemle*, 2021/3. különszám 115-116. <https://szakcikkadatbazis.hu/doc/5188952>.

²⁴ Magyarország Alaptörvénye, XXX. cikk (1) bek.

²⁵ Magyarország Alaptörvénye, XV. cikk a következőket rögzíti: (1) *A törvény előtt mindenki egyenlő. Minden ember jogképes. (2) Magyarország az alapvető jogokat mindenkinek bármely megkülönböztetés, nevezetesen faj, szín, nem, fogyatékoság, nyelv, vallás, politikai vagy más vélemény, nemzeti vagy társadalmi származás, vagyoni, születési vagy egyéb helyzet szerinti különbségtétel nélkül biztosítja. (3) A nők és a férfiak egyenjogúak. (4) Magyarország az esélyegyenlőség és a társadalmi felzárkózás megvalósulását külön intézkedésekkel segíti. (5) Magyarország külön intézkedésekkel védi a családokat, a gyermekeket, a nőket, az időseket és a fogyatékossgal élőket.*”

²⁶ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2017), 5. cikk.

²⁷ OECD: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report. OECD Publishing, Paris, 2015.

reformban, amely a piacországok számára nagyobb részesedést biztosít a multinacionális vállalatok profitjából.²⁸

A méltányosság elvének másik fontos vetülete a versenysemlegesség. Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint az adóztatás során az azonos helyzetben lévő alanyok közötti indokolatlan különbségtétel alkotmányellenes lehet, illetőleg sérti az egyenlő bánásmód követelményét is²⁹. Ha a digitális vállalatok a nemzetközi szabályozás hiányosságai miatt lényegesen alacsonyabb effektív adóterheléssel működnek, mint a hagyományos gazdasági szereplők, a horizontális méltányosság sérelme állhat fenn. E probléma az Európai Unió szintjén is felmerült, amely a digitális szolgáltatási adóra és a jelentős digitális jelenlétre vonatkozó javaslatokkal kívánta kezelni az egyenlőtlenségeket.³⁰

Ugyanakkor a méltányos közteherviselés nem azonosítható pusztán a bevételek növelésével. Az arányosság és jogbiztonság követelménye – amely az Alaptörvényből és az uniós jogból egyaránt levezethető³¹ – megköveteli, hogy az adóztatásra vonatkozó szabályok kiszámítható és diszkriminációmentes keretet teremtsenek a közteherviselés területén. Az egyoldalú digitális szolgáltatási adók kereskedelmi konfliktusokat generálhatnak, valamint ezen túlmenően kettős adóztatási kockázatot hordozhatnak, mindez pedig sértheti a nemzetközi együttműködés és a jogbiztonság elvét.³²

A globális minimumadó bevezetése – amelyet az OECD GloBE Model Rules rendszere és az EU 2022/2523 irányelve rögzít³³ – a méltányos közteherviselés elvének egyik intézményesített válaszának tekinthető. A minimumadó célja, hogy megakadályozza a profitok mesterséges áthelyezését alacsony adókulcsú joghatóságokba, ezáltal biztosítva, hogy a multinacionális vállalatok legalább egy minimális mértékben hozzájáruljanak a közkiadások finanszírozásához. Dogmatikailag ez a vertikális méltányosság és az arányos közteherviselés nemzetközi szintű kiterjesztéseként értelmezhető. A célkitűzés világos irányvonala mellett azonban kiemelés érdemel, hogy a digitális gazdaság adóztatásának továbbra is kulcsfontosságú problematikáját jelenti az adózás államok közötti megosztása.

Összességében megállapítható, hogy a méltányos közteherviselés elve a digitális adózás normatív igazolásának központi eleme. A digitális gazdaság sajátosságai ugyan újraértelmezik a fizikai jelenlét és az adóztatási jogosultság hagyományos kategóriáit, azonban összességében nem gyengítik az alapelv érvényességét. Véleményünk szerint a technológiai fejlődés még inkább indokoltá teszi olyan koherens, multilaterális szabályozás kialakítását, amely biztosítja az arányosságot, a versenysemlegességet és az alkotmányos követelményeknek megfelelő közteherviselést, figyelembe véve a szabályozás alapjait jelentő dogmatikai kereteket a digitális technológiák térnyerésével.

5. Záró gondolatok

Jelen tanulmány keretében alapvető célkitűzésünk volt, hogy rávilágítsunk a digitális gazdaság rohamos térnyeréséből fakadó kihívásokra, ill. jogalkotói megoldásokra a digitális gazdaság adóztatásának területén. A folytonosan változó társadalmi és gazdasági környezete szüntelenül formálja az adózás hagyományos kereteit, új kihívásokat teremtve az államok számára többek

²⁸ OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Statement on a Two-Pillar Solution, 8 October 2021.

²⁹ Ehhez kapcsolódóan lásd többek között: 37/2011. (V. 10.) AB határozat; 8/2007. (II. 28.) AB határozat.

³⁰ Európai Bizottság: COM(2018) 147 final; COM(2018) 148 final.

³¹ A jogállamisághoz kapcsolódóan lásd: Magyarország Alaptörvénye B) cikk, valamint az Európai Unió Bíróságának jogbiztonságra vonatkozó gyakorlatát.

³² OECD: Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018.

³³ OECD: Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), 2021; A Tanács (EU) 2022/2523 irányelve.

között a gazdasági jelenlét meghatározásában, az adóalap megosztásában. A tanulmány keretében rávilágítottunk a globális adózási reformok, különösen az OECD/G20 által kezdeményezett kétpilléres megoldás fényében megjelenő adóztatási tendenciák lehetséges irányaira. Összességében megállapítható, hogy a digitális adóztatás jövője a nemzetközi együttműködés elmélyítésében, az átláthatóság fokozásában és a technológiai innovációk jogrendszerbe történő hatékony átültetésében rejlik. Kiemeltük, hogy a méltányos közteherviselés elve kiemelten fontos napjaink adózási tendenciát tekintve, ám ezen elv érvényesülése csak abban az esetben biztosítható, ha az államok képesek adópolitikájuk összehangolására és olyan közös szabályok kialakítására, amelyek egyidejűleg garantálják a költségvetési bevételek fenntarthatóságát, a versenysemlegességet és a digitális gazdaság fejlődésének támogatását. Ugyanakkor továbbra is felvetődhet a kérdés, miszerint a nemzetközi együttműködés képes-e lépést tartani a technológiai és gazdasági változások dinamikájával, miközben megőrzi az államok adópolitikai önrendelkezését. A globális minimumadó kétségtelenül mérföldkőnek tekinthető, azonban kulcsfontosságú kritériumként jelenik meg, hogy a hatályos szabályozás rugalmas és adaptív módon reagáljon a folyamatosan változó digitális környezet kihívásaira. Mindez megteremtheti annak a lehetőségét, hogy valóban igazságosabb, méltányosabb adórendszerek kialakítására vonatkozó, újabb szabályozási mérföldkövek alakítsák a jövőbeli tendenciákat.