

Teski Norbert – Pulay Gyula

Rábírhatók-e a globális digitális szolgáltatók a méltányos közteherviselésre?

ÖSSZEFOGLALÓ: A digitális szolgáltatások megjelenése, gyors bővülése és globális méretűvé válása jelentős mértékben átformálta a világgazdaságot. A globális digitális szolgáltatók, azaz a világ számos országában digitális szolgáltatást nyújtó multinacionális cégek térnyerése a méltányos közteherviselés szempontjából is új kihívást jelent. A jelenlegi adószabályok szerint a fizikai jelenlét biztosít jogalapot az egyes országok adóztatási jogkörének gyakorlására. A digitális szolgáltatáshoz azonban nincs szükség fizikai jelenletre. Ezt kihasználva a globális digitális szolgáltatók a nyereségük után nem ott adóznak, ahol azt megtermelik, hanem ott, ahol az adózási feltételek a legkedvezőbbek. Ebből adódóan nyereségük arányában sokkal kisebb mértékben járulnak hozzá a közteherviseléshez, mint a hagyományos gazdaság szereplői, és az érintett országok többsége jelentős adóbevételektől esik el. E méltánytalan helyzet orvoslására több nemzetközi szervezet is megoldást keres, azonban megállapodás még nem született. A megoldást nehezíti annak meghatározása, hogy a nyereséget eredményező értékteremtés földrajzilag hol történik. Nem magától értetődő az sem, hogy a digitális szolgáltatás során miként keletkezik az érték, és az hogyan mérhető. A cikk ezekre a kérdésekre adható válaszokat tekinti át.¹

KULCSSZAVAK: digitalizáció, méltányos közteherviselés, digitális értékteremtés

JEL-KÓDOK: D63, E62, F20, F62, H2, H26

DOI: https://doi.org/10.35551/PSZ_2021_k_1_1

Mit szólnának hozzá, ha az Önök földjén megtermelt búzmagokat az aratást végzők egy csövön át a búzáért magasabb árat fizető szomszéd földjére vezetnék, kihasználva, hogy ott is ők aratnak? Nyilván fel lennének háborodva, méltánytalanok, igazságtalanok, sőt lopásnak neveznék ezt a cselekményt. Pedig a mai globális gazdaságban ez mindennapos jelenség. Igaz, nem a búzatermessel történik meg, hanem a nyereséggel, nem földterületek, hanem országok között és nem aratómunkások,

hanem multinacionális cégek követik el ezt a „turpisságot”. Idézőjelek közé tettük a turpisság szót, mivel az a mai magyar köznyelvben ravaszágot, csalafintaságot, huncutságot jelent (Tudományos és Köznyelvi Szavak Értelmező Szótára „turpis” szócikk). Ugyanakkor a magyar turpisság szó a latin turpis szóból származik, amelynek eredeti jelentése: gyalázatos, csúfos, erkölcstelen. Az adott esetben indokolt a turpisságot eredeti jelentésében használni, mert nem huncutság, hanem gyalázatos és erkölcstelen cselekedet az egyik országban megtermelt nyereséget a kisebb adózás kedvéért

Levelezési e-cím: szvpulay@uni-miskolc.hu

egy másik országba csatornázni át. Méltánytalanul tartja e széles körben alkalmazott gyakorlatot több nemzetközi szervezet, köztük a Gazdasági Fejlesztési és Együttműködési Szervezet (OECD) is. Ez utóbbi 2013-ban indította be az adóalap-erőziót okozó nyereség-átcsoportosítás korlátozásának lehetőségeivel foglalkozó projektjét. A projekt elindításának indoka az volt, hogy a nemzetközi adórendszer hiányosságai és eltérései megkönnyítették a multinacionális vállalkozásoknak a nyereség-átcsoportosítását arról a helyről, ahol a mögöttes gazdasági tevékenységet és értékteremtést végezték, oda, ahol a legkevesebb adót kellett a nyereségük után fizetni. Ez ellentétes azzal az elvvel, amely szerint a társasági adót (nyereség-adót) fő szabályként az értéket nyereséggel előállító telephely szerinti országban kell megfizetni.

Napjainkban a globális digitális szolgáltatók térnyerése a méltányos közteherviselés szempontjából új kihívást jelent, mivel a digitális szolgáltatás nem kötődik telephelyhez. Ez lehetőséget ad az ilyen szolgáltatást nyújtó multinacionális cégek számára, hogy különösebb könyvelési műveletek nélkül a legkedvezőbb adózási feltételeket kínáló országban adózzanak. Egyszerűen arra van szükség, hogy telephelyeiket minimális adózást megkövetelő országokban létesítsék vagy ilyenekbe áttelepítsék. Ezek lehetnek eleve úgynevezett „adóparadicsomok”, ahol minden vállalkozás számára minimális mértékű a nyereségadó, de arra is van példa, hogy egyes országok, ahol amúgy megfelelő mértékű a nyereségadó, testre szabott kedvezményekkel vonzzák magukhoz a digitális szolgáltatást végző multik telephelyeit. Így ezek a cégek mentesülnek a társasági adó fizetése alól olyan országokban, amelyek állampolgárai, vállalkozásai számára szolgáltatásokat nyújtanak, az adott országok pedig adóbevételről esnek el. A telephelyet kínáló ország persze nem jár rosszul, mivel az alacsony adókulcs ellenére a – máshonnan oda áramolta-

tott – hatalmas nyereségtömeg után igencsak számottevő adóbevétele keletkezik. Az OECD 2018. évi becslése alapján a világ összes országát tekintve a kormányzatok éves bevételkiesése 2015-ben 100–240 milliárd dollár volt, ami a globális társasági adóbevétel 4–9 százalékának felelt meg.

Visszatérve a cikkünk elején feltett kérdéshez, a globális digitális szolgáltatásokat mégsem lehet a búza aratásához hasonlítani, mivel a szolgáltatás nyújtása – legalábbis első látásra – nem kötődik földterülethez, azt műholdakról, azaz a magasból nyújtják. Ezért a digitális szolgáltatást inkább az esőzéshez lehetne hasonlítani. Ebben az esetben a kérdés a következő: Mit szólnának ahhoz, ha az Önök földjére leesett esővizet egy csatornán át a szomszéd földjén létesített tárolóba vezetnék, és abból a száraz időszakban a szomszéd locsolná a saját földjét? Ezt sokan nem neveznék lopásnak, hiszen az eső megáztatta a földjüket, az elfolyó esővízzel pedig nem sokat törődnek. A ravasz szomszéd pedig hasznot húz ebből a nemtörődömségből. Látni fogjuk, hogy a példánkhoz hasonló a helyzet a digitális szolgáltatások esetében is. A globális digitális szolgáltatásokból minden – ezt meg nem tiltó – ország részesül. Ezzel a haszonnal azonban nem muszáj megelégedni. Arra is lenne lehetőség, hogy az országa fogyasztói számára, sőt az ő közreműködésükkel megtermelt új érték utáni nyereségből részesüljön. Ez azonban nem megy magától. Hasonlóan a csapadékvíz tárolókba tereléséhez, a digitális szolgáltatók nyereségéből való részesedés is többlet-erőfeszítéseket követel. Van azonban itt egy csapdahelyzet. Ahhoz, hogy a földünkre esett esővizet felfogjuk csapadéktárolókat kell építenünk. Ez a befektetés azonban nem térül meg, ha az én földemre esett csapadék vizét továbbra is a szomszéd víztárolójába lehet vezetni, most már az én ellenkezésem ellenére is.

A globális digitális szolgáltatások méltányos adóztatása ezért kettős kihívást jelent. Egyrészt

megfoghatóvá kell tenni, hogy a globális digitális szolgáltatás értékének² mekkora része köthető egy adott országhoz. Másrészt ki kell alakítani és körül kell bátyázni azt a rendszert, amely biztosítja, hogy a globális digitális szolgáltató cégek a létrehozott értékből keletkező nyereség utáni adót annak az országnak fizessék meg, amelyhez köthetően az új érték létrejött. Nyilvánvaló, hogy egy ilyen komplex rendszer kialakítása csak nemzetközi együttműködéssel és egyetértéssel lehetséges. A jó hír az, hogy nemcsak komplex megoldások képzelhetők el, hanem az egyes országok is azonosítani tudják a globális digitális szolgáltatók saját országokhoz köthető értékteremtésének egy jól „megfogható” részét, és erre nagy kreativitással képesek lehetnek adót kivetni és – kellő szívóssággal – beszédni is azt. Jó példa erre a magyar reklámadó, amelyet a magyarországi reklámmegrendelések értéke után a globális digitális szolgáltató cégeknek is meg kellett fizetniük, és milliárdos nagyságrendben meg is fizették.

A DIGITÁLIS TÉR HATÁRAI

A digitalizáció térnyerése a 20. század második felében megkezdődött digitális forradalom alapjaira épül. A digitalizáció gazdaságban történő elterjedésének áttörését a személyi számítógépek kifejlesztése és gazdaságos előállítása, valamint az adatok digitális formátumúvá alakítását elősegítő multimédia-eszközök biztosították. A digitalizáció széles körű elterjedése következtében újra definiálódott a gazdaság fogalma. Megjelent a digitális gazdaság azáltal, hogy a hagyományos gazdaság kibővült a digitális termékek és szolgáltatások körével. Létrejötték a digitális térben működő, a fogyasztókkal digitálisan kommunikáló, kizárólag digitális terméket, vagy csak a digitális térben értelmezhető szolgáltatást nyújtó vállalkozások.

A digitális gazdaság esetében a fogalmi meghatározásra többféle definíció jelent meg a nemzetközi szakirodalomban. *Oostrom et al.* (2016) szerint, ha a digitalizált adatok felhasználásából indulunk ki a fogalom meghatározásánál, akkor a „digitális gazdaság” hatalmasnak tekinthető, a mezőgazdaságtól a K+F-ig terjedhet, hiszen digitalizált adatokat a gazdaságban számos szereplő használhat tevékenysége során. A kutatás (*Oostrom et al.*, 2016) arra az eredményre jutott, hogy például a holland online jelenléttel rendelkező vállalkozások 2015-ben az üzleti szektor forgalmának 87 százalékaért, míg a foglalkoztatás 86 százalékaért feleltek. Ezzel szemben a szűkebb értelmezés szerint az internethez kapcsolódó gazdaság (online áruházak, online szolgáltatások és az internettel kapcsolatos IKT-szolgáltatások), forgalmának részesedése csupán 7,7 százalék, a foglalkoztatáson belüli részesedése pedig 4,4 százalék volt. Az IMF szakértői (2018) által meghatározott szűkebb megközelítés szerint a digitális gazdaság az online platformokkal és az azokhoz tartozó tevékenységekkel azonosítható, viszont tágabb értelmezés szerint minden olyan tevékenység, amely digitalizált adatot használ, része a digitális gazdaságnak. Modern gazdaságokban gyakorlatilag a teljes gazdaságot jelenti. A digitális gazdaság tevékenységei közé tartozhat például az autóipar, illetve a mezőgazdaság is, a gazdálkodási tevékenység fejlettségétől, annak digitalizált tevékenységeinek mértékétől függően. *Ahmad és Ribarsky* 2018. évi megközelítése szerint az akkori számviteli és egyéb nyilvántartások alapján nehezen volt nyomon követhető a digitális gazdaság. Az alapvető problémát az okozta, hogy az akkor használt rendszereket alapvetően a digitalizáció előtti világra alakították ki.

A digitális gazdaság definíciójának meghatározása alapvetően befolyásolja a digitális gazdaság méretének becslését, hiszen valamilyen szinten a teljes gazdaságot áthatja a digitalizáció, azonban a digitalizálás közép-

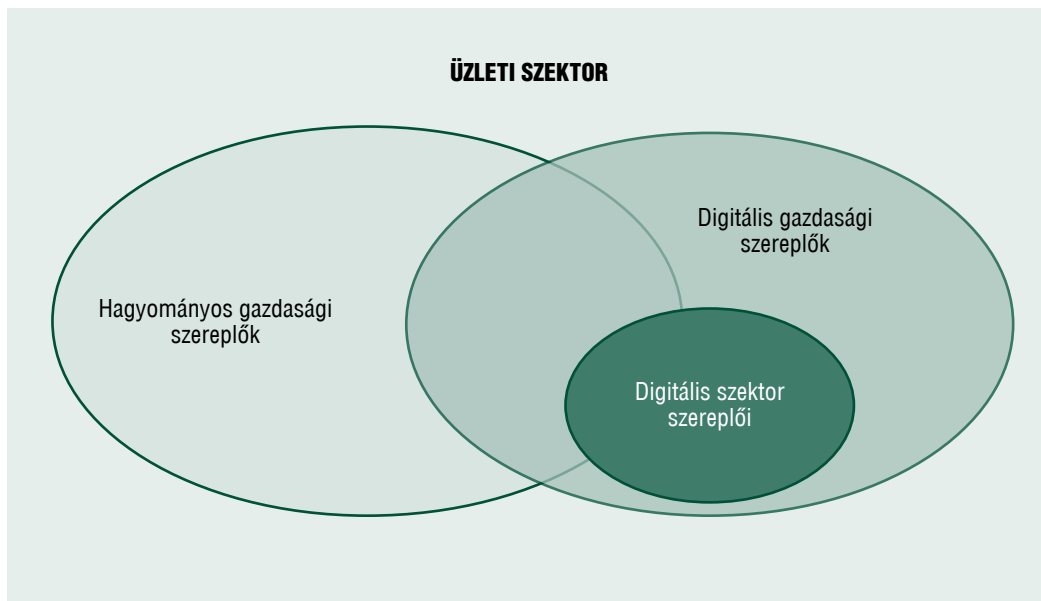
pontjában álló gazdasági tevékenységek konkrét területeire érdemes csak a méréseket összpontosítani. Az IMF szakértői 2018-ban a digitális gazdaság fogalmának és tartalmának bizonytalansága miatt a méréseik kiindulópontjaként a digitális gazdaság fogalma helyett a digitális szektor fogalmát határozták meg, mivel a szektor nagysága az alapvető tevékenységekből kiindulva beazonosítható.

A digitális szektor a digitális gazdaságon belül azokat a vállalkozásokat öleli fel, amelyek digitális terméket vagy szolgáltatást állítanak elő és értékteremtési folyamatuk sajátos, a fogyasztók közvetlen hozzájárulásán alapszik. A digitális szektorra jellemző tevékenységek többek között az információs és kommunikációs technológiai (mobil applikációk), valamint az online platformalapú szolgáltatások (közösségi média). Az üzleti szektor három részének egymáshoz való viszonyát az 1. ábra szemlélteti.

A digitális gazdaság és azon belül a digitális szektor a hagyományos gazdaságnál dinamikusabban növekszik. Így az 1. ábrán látható arányokhoz képest folyamatos elmozdulás várható. Egyre nagyobb részarányt képviselnek majd a szolgáltatásaikat digitális térben nyújtó gazdasági szereplők, mivel nem csak új belépőkkel nő a számuk, hanem az üzleti szektorban hagyományos tevékenységet végző vállalkozások is tevékenységük egyre nagyobb részét végzik digitális szolgáltatásként. Ezek a folyamatok széles körben ismertek, ezért a jelen cikk e változásokkal a digitális szektor méltányos adóztatása szempontjából foglalkozik, ezen belül is kiemelten a globális digitális szolgáltatók méltányos köztelherviselésének kérdésével. Globális digitális szolgáltatóknak azokat a cégeket nevezzük, amelyek a világ számos országa állampolgárai és vállalkozásai számára nyújtanak digitális szolgáltatásokat.

1. ábra

A HAGYOMÁNYOS ÉS DIGITÁLIS GAZDASÁGI SZEREPLŐK ELHELYEZKEDÉSE AZ ÜZLETI SZÉKTORBAN



Forrás: Teski et al. (2020, 10. oldal)

A MÉLTÁNYOS ADÓZÁS ÉRTELMEZÉSE

„Az adózási rendszerek legtöbb kritikája az adóztatás méltánytalanságára szokta ráirányítani a figyelmet. Nem könnyű azonban pontosan meghatározni, hogy mi a tisztességes és mi nem tisztességes. A tisztességes adózási feltételeknek két fogalma alakult ki, a horizontális méltányosság és a vertikális méltányosság. ... Az adórendszer horizontálisan méltányos akkor, ha a minden releváns szempontból azonos adófizetőket egyenlően kezeli. ... a vertikális méltányosság elvének megfelelően egyes adózók másokhoz képest több adóterhet képesek vállalni, s ténylegesen több adót is kell fizetniük.” (Stiglitz, 2000, 410–411. oldal). Következésképpen a horizontális méltányosság elvét alkalmazva a globális digitális szolgáltatóknak az adott országhoz köthető értékteremtő tevékenységük nyeresége után ugyanolyan mértékű adót kellene fizetniük, mint az adott országban letelepült vállalkozásoknak az ott keletkező nyereségük után.

A méltányos adózás követelményén nem változtat az, hogy a globális digitális szolgáltatók jogi helyzete különbözik a letelepült vállalkozásokétól, mivel ők nem rendelkeznek bejelentett telephellyel azon országok döntő többségében, amelyekben a gazdasági értéktelítő tevékenységüket végzik.

A méltányosság és a jogszerűség (igazságosság) különbözőségének lehetőségére már *Arisztotelész* is rámutatott, és megpróbált világos különbséget tenni a két fogalom között. A *Nikomakhoszi etika* V. könyvének 1137b szakaszában *Arisztotelész* külön bekezdésben hasonlítja össze a méltányosságot és az igazságosságot. Megítélése szerint e kettő sem nem teljes mértékben ugyanaz, sem nem általánosan különböző dolog. Hasonlóságukat tekintve mind az igazságosság, mind a méltányosság jó, de a méltányosság feljebbvaló. „A méltányos dolog igazságos ugyan, de nem a törvény szerinti értelemben, hanem úgy, hogy mint egy kiigazítása a törvény szerinti igazságos dolognak. (...)

a törvény mindig csak általános érvényű, viszont bizonyos dolgokban általános érvénnyel nem lehet helyesen intézkedni (...), a törvény mindig a nagy átlagot veszi, de amellet nagyon jól tudja, hogy ebben az eljárásban hiba van. S mindamellett ez jól van így, mert a hiba nem a törvényben van, sőt nem is a törvényhozóban, hanem a tárgy természetében, hiszen az emberi cselekvések tárgya eleve ilyen természetű. (...) a méltányosság lényege, hogy a törvényt helyesbíti ott, ahol abban az általánosítás miatt hézag mutatkozik” (*Arisztotelész*, i. e. 350, 1137b).

Helyezkedhetünk arra az álláspontra is, hogy a globális digitális szolgáltatók nem tekinthetők minden – az adóviselő-képesség szempontjából – lényeges jellemzőjükben azonosnak a letelepült vállalkozásokkal. Ezen álláspontból kifolyólag a vertikális méltányosság elvét indokolt alkalmaznunk, azaz nem azonos módon és mértékben, hanem a sajátosságaikhoz igazodóan, de tényleges adóviselő-képességük arányában méltányos adókat kivetni és megfizettetni a globális digitális szolgáltatókkal. Látni fogjuk, hogy ez a másik iránya a méltányos adóztatásukra irányuló törekvéseknek.

Elvi szinten a horizontális méltányosság érvényesítése az indokolt, kizárva a telephely szabad megválasztásából eredő adóoptimalizáció lehetőségét. „Minden adóoptimalizáció – lényegét tekintve manipuláció, szigorúbban fogalmazva »csalás«, hiszen az adóalany a bevételeket és a költségeket nem a felmerülésük helyén számolja el, ehhez fiktív, a piactól eltérített, tudatosan alakított árakat alkalmaz” (Kocziszky, Kardkovács 2019, 178. oldal). A globális digitális szolgáltatások esetében ezt a helyzetet árnyalja, hogy a bevételek és költségek felmerülésének helye szabadon megállapítható, következésképpen ennek szabályozására lenne szükség ahhoz, hogy a horizontális méltányosság elvét a gyakorlatban alkalmazni lehessen. Ehhez azonban nemzetközi konszenzusra lenne szükség a méltányos adózás tartalmát és mértékét illetően.

A legáltalánosabb meghatározás szerint a méltányosság „*olyan cél, amely az erőforrások egyének közötti megosztásával vagy elosztási módjával kapcsolatos*”.³ Ez a definíció két szempontból is érdekes. Az első az, hogy a megfogalmazás nem a méltányosság tartalmát, azaz magát a célt határozza meg, hanem azt a törekvést értékeli, hogy egyáltalán célokat tűznek ki az erőforrások megosztásakor, elosztási módjának meghatározásakor. Következésképpen már méltányosságról beszélhetünk akkor, ha az adózás mértékét illetően nem az erőviszonyok döntenek, hanem megpróbálnak magasabb célokat követni. A másik érdekeség, hogy a méltányosságot a cél függvényében értékeli, azaz a céltól függetlenül nem lehet megítélni, hogy az erőforrások megosztása méltányos volt-e vagy sem. A „*fenti definíciót indokolt lenne kiegészíteni a cél közösség általi elfogadottságával, valahogy így: a méltányosság olyan, az adott közösség által igazságosnak elfogadott cél, amely az erőforrások egyének közötti megosztásával vagy elosztási módjával kapcsolatos. Ez a kiegészítés összhangban van azzal a széles körben elfogadott nézettel, amely a méltányosság és a társadalmi igazságosság fogalmát szinonimának tekinti*”.⁴ E felfogás szerint az tekinthető méltányosnak, amit a társadalom igazságosnak fogad el, azaz találkozik a társadalom igazságérzetével. Természetesen fennmarad a kérdés, hogy a társadalom, illetve annak egyes közösségei mit tartanak igazságosnak, hiszen ez térben is időben is jelentősen változhat.” (Pulay, 2017, 418. oldal)

Összefoglalva azt mondhatjuk, hogy a globális digitális szolgáltatók méltányos adóztatása két feladat megoldását igényli. Egyrészt meg kell teremteni azokat a szabályokat, amelyek a digitális szolgáltatás bevételeit és költségeit egy adott országhoz kötik. Másrészt nemzetközi konszenzust kellene elérni abban a kérdésben, hogy az ily módon az országok között felosztható nyereség után a globális digitális szolgáltatóknak mekkora adót méltányos fizetniük.

Az első feladat esetében a költségek országok közötti megosztása jelentheti a nagyobb nehézséget, így második legjobb megoldásként az is felmerül, hogy az adott országhoz köthető bevételeik arányában fizessenek a globális digitális szolgáltatók egy speciális adót, ami többé-kevésbé mentesítené őket a nyereségük utáni adófizetési kötelezettség alól.

MIÉRT JELENT ÚJ KIHÍVÁST A MÉLTÁNYOS KÖZTEHERVISELÉS A DIGITÁLIS SZÉKTORBAN?

A nemzetállamok adóbevételek realizálásával kapcsolatos nehézségei nem új keletűek, a globalizáció és a digitális gazdaság térnyerése azonban új kihívást jelent az adóelkerülés megakadályozása szempontjából. A hagyományos gazdaságban a földrajzilag kötött államhatárokkal bíró országokban pontosan definiált szabályok alapján történik az adóbeszedés, az adóbevételek becslése meglehetősen pontos. A költségvetési kiadások a hagyományos gazdaságból származó adóbevételek alapján relatív pontossággal tervezhetők. Az első kihívást a globalizáció jelenti, amelynek következtében a gazdaságban a természetes államhatárok kezdenek elmosódni, kaput nyitva a profit országok közötti adóoptimalizáció-célú átcsoportosításának, ami a nemzetállamok szempontjából az adóalap erózióját jelenti. A második kihívás a globális digitális szolgáltatások térnyerése, mivel ezeknek a tevékenysége nem kötődik telephelyekhez, azaz egy adott telephelyről országok sokaságában nyújtható a szolgáltatás. Következésképpen a profitot sem kell a különböző országok telephelyei között átcsoportosítani. Az adóoptimalizálás miatt elegendő egy olyan országban telephelyet választani, amely a nyereség adóztatására a legkedvezőbb feltételeket nyújtja.

Ebből adódóan a globális digitális szolgáltatók méltányos közteherviselése érvényesítése

érdekében az adóstratégiai-adótervezési folyamatokat alapjaiban szükséges átgondolni, az adóügyi illetőségtől kezdve, az adóalany meghatározása, az adó tárgyának pontos mibenléte, az adó alapjának kalkulációja tekintetében.

A globális digitális szolgáltatók számára az országok alapvetően három kategóriába sorolhatók annak megfelelően, hogy milyen szerepet töltenek be a nemzetközi adózás struktúrájában. Az első csoport a „piacország”, amely az az ország, ahol a globális digitális szolgáltatók vevői találhatóak. A „közvetítő országok” azok az országok, amelyek adórendszerét a globális digitális szolgáltatók adóoptimalizálás céljából használják. A harmadik csoport az „anyavállalat-ország”, ahol a globális digitális szolgáltatók végső anyavállalata adóügyi illetőséggel rendelkezik. Mindhárom országtípus lényeges szerepet tölt be a globális digitális szolgáltatók struktúrájában, a végeredmény pedig az, hogy a globális digitális szolgáltatók világszinten csak minimális mértékben adóznak a megtermelt profit után (Varga, 2020). A globális digitális szolgáltatók az adózás területén az az érik el az igazi előnyt, hogy olyan agresszív adótervezési technikákat alkalmaznak, amelyek kihasználják az egyes országok adórendszereiben lévő különbségeket, ezáltal mesterségesen csökkentik adóköteles jövedelmüket, vagy nyereségüket alacsony adókulcsú országba csoportosítják át, ahol alig, vagy egyáltalán nem végeznek szinte semmilyen valós gazdasági tevékenységet (Erdős, 2019).

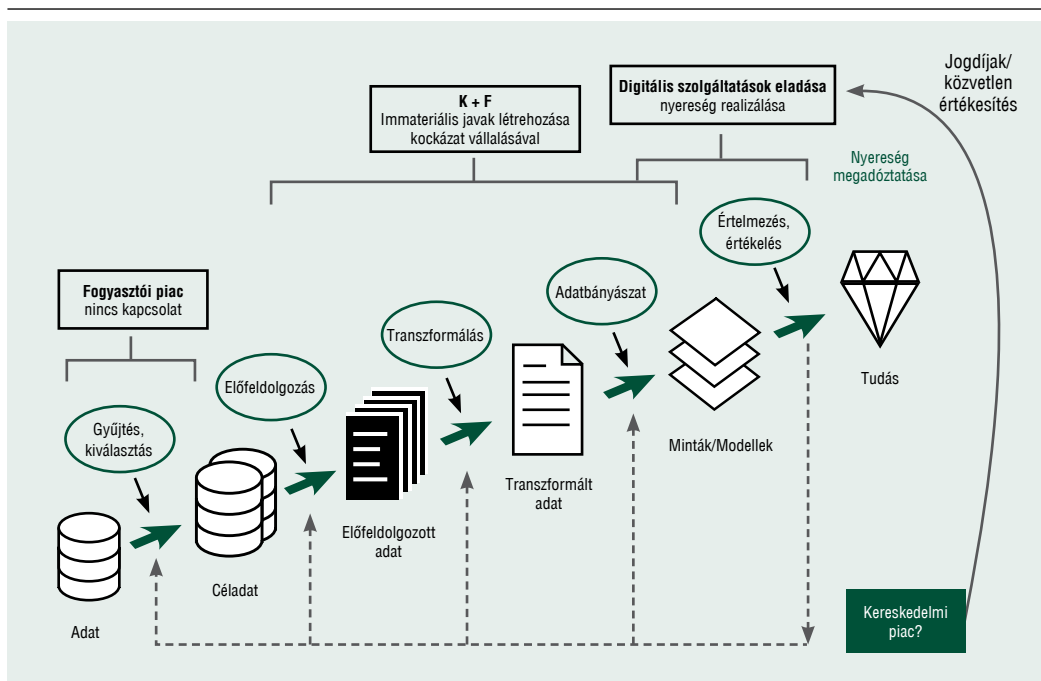
Ahmad és Ribarsky (2018) szerint a globális digitális szolgáltatók megjelenése új helyzetet teremt az adózásban, és az eddig alkalmazott adószabályokat, amelyeket eredetileg még fizikai jelenlétén alapuló üzleti modellekre alakították ki, újra kell értelmezni. *Erdős* (2019) arra mutatott rá, hogy a globális digitális szolgáltatók olyan nemzetközi adóstruktúrát alakítanak ki, amelynek eredményeképpen elkerülnek az adóköteles jelenlét (telephely) keletkezését. Ez megegyezik *Ahmad és Ribarsky*

(2018) véleményével, akik szerint a globális digitális szolgáltatók jellemzően olyan országban rendelkeznek ügyfelekkel, illetve teremtenek gazdasági értéket, ahol fizikailag nincsenek jelen. A fizikai jelenlét hiánya, illetve a többnyire immateriális eszközökből történő jövedelemszerzés a globális digitális szolgáltatások esetében legtöbbször a közteherviselés elmaradását eredményezi. A digitális szektor esetében további problémát jelent az adóalaphoz kapcsolódó értékteremtés helyének meghatározása, illetve, hogy mit jelent a digitális tevékenység értéke, és hogyan lehet azt mérni (Jakurty, 2017). Ezért a továbbiakban ezt a problémakört tekintjük át.

ÉRTÉKTEREMTÉS A DIGITÁLIS SZEKTORBAN

A hagyományos gazdaság vállalkozásaival szemben a globális digitális szolgáltatók esetében sajátos az értékteremtés. Mivel a globális digitális szolgáltatók tevékenységüket fizikai jelenlét nélkül is végezhetik, a termelő és fogyasztó közötti határvonalak elmosódnak. A digitális térben zajló értékteremtés folyamatáról *Olbert és Spengel* (2019) tanulmányában azt írja, hogy az értékteremtés fokozatai nehezen érhetők tetten, ugyanis a digitális szektorban az értéket gyakran algoritmusok, felhasználói adatok, funkciók és a tudás kombinációjából hozzák létre. A digitális szektor kulcsfontosságú eleme az adat, azonban nem minden gyűjtött adat alapján jön létre érték. Az adatok felhasználásával, minőségükre vonatkozó elemzéssel megy végbe az értékteremtés folyamata. Ezt a fajta adatelemzési módszert *Olbert és Spengel* (2019) adatbányászatnak definiálta. A digitális szektor szereplői az adatok bányászata révén jutnak bevételhez, illetve profithoz. *A 2. ábra* azt szemlélteti, hogy a folyamat a nyers adatok keletkezésén alapul, amelyekből a globális digitális szolgáltatók azonosítják

A DIGITÁLIS SZEKTOR ÉRTÉKTEREMTÉSI FOLYAMATA AZ ADATBÁNYÁSZAT RÉVÉN



Forrás: Teski et al. (2020, 12. oldal)

az értékteremtéshez szükséges releváns adatokat. Ezt követi az adatok előzetes feldolgozása, majd transzformálása, így már a későbbi elemzés szempontjából hasznosítható adatokat nyernek ki. Az átranszformált adatok elemzésével olyan minták és modellek alkothatók, amelyek kiértékelésével létrejön a felhasználók preferenciáit megismerő tudás mint a folyamat végső célja. A globális digitális szolgáltatók e tudás felhasználásával értékesítik szolgáltatásaikat, amelyből nyereséget realizálnak.

A felhasználói preferenciák tudásából származó értékteremtés és az abból származó nyereség kapcsán Vestager (2019) azt a véleményt fogalmazta meg, hogy „rengeteg értékes ingyenes online szolgáltatás elérhető, de nem létezik ingyenebéd.”⁵ Véleményében Vestager arra utal, hogy az interneten elérhető akár ingyenesen hirdetett szolgáltatások igénybevétele is jelentős mértékű értéket teremthet a digitá-

lis szolgáltatók részére. Ezekért a szolgáltatókért, ha készpénzben nem is, adatainkkal, preferenciáinkkal mindenképp fizetünk.

Ezt ismerte fel a Gazdasági Versenyhivatal (GVH), amikor 2019 decemberében megállapította, hogy a Facebook Ireland Ltd., mint globális digitális szolgáltató jogsértést követett el, amikor ingyenesen hirdette szolgáltatását, mivel a fogyasztóknak valóban nem kellett díjat fizetniük a szolgáltatás igénybevételeért, de felhasználói aktivitásukkal és adataik megosztásával üzleti hasznot hajtottak a vállalkozásnak és így fizettek a szolgáltatásért. A GVH az eset kapcsán publikált cikkében úgy fogalmazott, hogy „a Facebook (úgynevezett zéróáras) üzleti modelljének lényege, hogy az oldalon megosztott tartalmakkal magához vonzza a fogyasztókat, akiknek érdeklődéséről, viselkedéséről, vásárlási szokásairól részletes adatokat gyűjt. Ezen adatok birtokában célzott reklámo-

zási lehetőséget értékesít üzleti ügyfelei részére, a reklámokat pedig a posztok között elhelyezve juttatja el a fogyasztókhoz.”⁶ A GVH álláspontja szerint a regisztrációs oldalon megjelenített „Ingyenes és bárki csatlakozhat”, „Ingyenes és az is marad” üzenetek elterelték a fogyasztók figyelmét a regisztrációval vállalt ellentételezésről és ezek következményeiről. A jogsértés következményeként a GVH történetének legnagyobb fogyasztóvédelmi bírságát 1,2 milliárd forintot szabott ki a Facebookra.

Tehát a globális digitális szolgáltatók jövedelemtermelésének egyik új módja az, hogy a digitális platformok felhasználói is szerepet játszanak az értékteremtésben azzal, hogy megosztják preferenciáikat a közösségi médián. Az így keletkezett nyereség kapcsán viszont felmerül: nem feltétlenül épül be a közteherviselésbe ott, ahol a megosztás történt, vagy ahol vélhetően a hirdetési algoritmusokat kifejlesztették. Ez azt jelenti, hogy a nyereséghez való felhasználói hozzájárulást (értékteremtést) a globális digitális szolgáltatók az adózás során nem veszik figyelembe.

Közteherviselés szempontjából a kérdést az is nehezíti, hogy a digitális értékteremtő folyamatok a felhasználók megadott preferenciáitól, illetve a szolgáltatók üzleti modelljétől függően eltérők lehetnek, az értékteremtés teljesen eltérő módon történhet meg. Egyes szolgáltatók esetében az adatok összegyűjtése után történik az értékesítés, más szolgáltatók esetében a felhasználói adatokat belső használatra összegyűjtik, kiválasztják, feldolgozzák, transzformálják, az adatokból kinyert információk segítségével fejlesztik a szolgáltatásaikat. Megint más szolgáltatók a megnevezett adatbányászati folyamatot termékfejlesztésre használják, ezért a termékekbe beépülve történik meg az értékteremtés, a termékek által történik meg a bevétel realizálása. Ezek mellett vannak szolgáltatók, akik a teljes adatbányászati folyamat végrehajtását követően a tudást nem termékekbe építik, hanem értékesítik azt, így

jutva bevételhez. Mindezeket figyelembe véve a közteherviselés érvényesítése érdekében az adott szolgáltató által alkalmazott üzleti modellt és a végrehajtott adatbányászat teljes folyamatát elemezni és egyedileg értékelni szükséges a tevékenységek tényleges értékteremtése szempontjából. Ezek után van lehetőség a közteherviselés érvényesítésére (Olbert, Spengel, 2019).

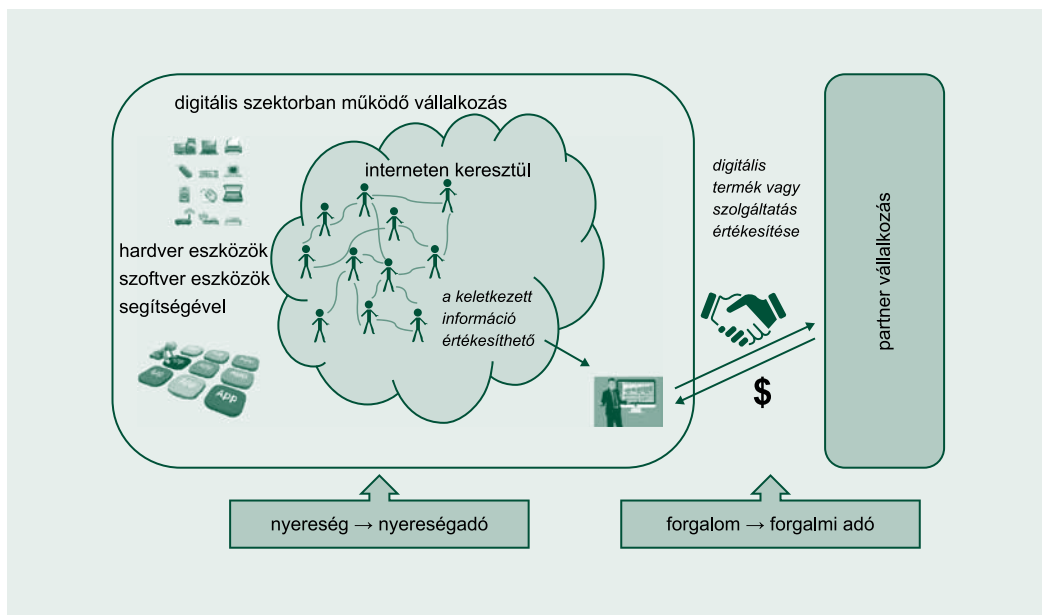
A globális digitális szolgáltatók hardver- és szoftvereszközök, valamint a technológia biztosításával hozzák létre az adatkapcsolatot (lásd 3. ábra). Azok elemzése alapján olyan információk keletkeznek a szolgáltatóknál, amelyek termék- vagy szolgáltatásértékesítés alapjául szolgálhatnak. A partnervállalkozással létrejövő kapcsolat olyan forgalmat eredményezhet, amelynek bevétele a hozzáadott érték adóalapja lehet. Amennyiben a szolgáltató összességében nyereséges, nyereségadó is terheli.

A DIGITÁLIS GAZDASÁG ADÓZTATÁSÁVAL KAPCSOLATOS NEMZETKÖZI JAVASLATOK

Mivel nem tisztázott, hogy mit jelent az érték, hol történik az adóalaphoz kapcsolódó értékteremtés és az miként mérhető, ezért a globális digitális szolgáltatók nyereségük arányában sokkal kevesebbet adóznak, mint a hagyományos gazdaság szereplői, illetve nem feltétlenül ott adóznak, ahol hozzáadott értéket teremtenek. Ez számos ország számára adóbevétel-kiesést jelent, illetve hátrányosan érinti a hagyományos gazdasági szereplők versenyhelyzetét. A nemzetek tehát érdekelték abban, hogy a globális digitális szolgáltatást nyújtó vállalkozások adóelkerülési lehetőségei csökkenjenek.

A tisztességes gazdasági verseny fenntartása érdekében többek között az OECD és az Európai Unió is fogalmazott meg javaslatokat a globális digitális szolgáltatók közteherviselése vonatkozásában.

A DIGITÁLIS SZÉKTOR ÉRTÉKTEREMTÉSE FELHASZNÁLÓI PREFERENCIÁK MEGOSZTÁSA ALAPJÁN



Forrás: Teski et al. (2020, 13. oldal)

AZ OECD JAVASLATAI A GLOBÁLIS DIGITÁLIS SZOLGÁLTATÓK ADÓZTATÁSÁRA

Az OECD 2013-ban elindított adóalap-erőzítéssel és nyereségátcsoportosítással foglalkozó projektje kiemelten foglalkozik a digitális gazdaság adóztatásának kihívásaival. Az adóalap-erőzítés és nyereségátcsoportosítás elkerülése érdekében kialakított 15 pontos akcióterv alapvetően három kulcspillérből állt:

- a határokon átnyúló tevékenységeket érintő nemzeti szabályok koherenciájának javítása,
- a gazdasági tevékenység során létrejött értékteremtés helyén való adóztatásának biztosítása, valamint
- az átláthatóság javítása a vállalkozások és a kormányok számára.

A projekt keretében megfogalmazott tizenöt akcióterv közül az 1. akcióterv tárgyal-

ja a globális digitális szolgáltatókhoz kapcsolódó kihívásokat. Az OECD 2015 októberében közzétett javaslatai alapján a globális digitális szolgáltatókhoz kapcsolódó kihívásokat az 1. akcióterv több pontjának keretein belül lehet és kell kezelni, így különösen a telephelyszabályok, a transzferárszabályok és az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok módosításával és összehangolásával. A telephelyszabályok kapcsán többek között javasolták a „feldarabolás tilalmát”, miszerint nem kerülhető el a telephely azáltal, hogy az összetett tevékenységet sok kisebb kiegészítő, előkészítő jellegű tevékenységre darabolják. A transzferárszabályokban javasolt változások különösen arra irányulnak, hogy elejét vegyék a szellemi javak és az azokhoz kapcsolódó jogok átruházása révén alkalmazott aránytalan mértékű nyereségallokációnak. Az ellenőrzött külföldi társaságok szabályai kapcsán az 1. akcióterv

azt javasolta, hogy a digitális szolgáltatásokhoz kapcsolódó jövedelmek is kerüljenek a szabályozás hatálya alá. Az 1. akcióterv választ adott az eddig azonosított egyes problémákra, azonban a globális digitális szolgáltatók könnyen módosíthatják struktúráikat oly módon, hogy nem esnek többé a szigorító szabályozás hatálya alá. Az OECD álláspontja szerint ahhoz, hogy az adóalap-erőzíóval és nyereségátcsoportosítással foglalkozó projektje valóban hatékony segítséget nyújtson, elengedhetetlen az adóhatóságok közötti együttműködés és az átláthatóság, továbbá a javaslatok folyamatos felülvizsgálata (Varga, 2020).

Az OECD 2018-ban meghatározta az erősen digitalizált vállalkozások három legfőbb jellemzőjét, amelyek a legnagyobb kihívást jelenthetik a nemzetközi adóelvekkel szemben:

- a tényleges fizikai jelenlét nélküli meghatározó jelenlét egy adott országban,
- a digitális szektor vállalkozásainak befektetett eszközei között jellemzően magas az immateriális javak aránya, az immateriális javaknak egyre nagyobb hatása van a vállalkozások értékteremtésére, továbbá a vállalkozások rugalmasan tudják meghatározni az immateriális javak helyét az országok között, így befolyásolhatják az adózás helyét is,
- az adatok és a felhasználók részvétele kiemelt jelentőségű: az adatok szélesebb körű felhasználásával a vállalkozások jelentősen javíthatják termékeiket és szolgáltatásaikat, továbbá a felhasználói adatok gyűjtése, elemzése profitot teremt.

Az OECD 2020-ban globális konszenzus elősegítése érdekében megújított javaslatcsomagot hozott nyilvánosságra, amely alapvetően két pilléren épül.

Az első az adóztatási jogok felosztásának megváltoztatására irányul oly módon, hogy részben a piac országához rendelné a profitot. Eszerint az adóztatás jogát három szempont szerint osztanák fel, ahol:

- a tevékenységet ténylegesen végzik,
- a marketing és a technikai működtetés operatív lebonyolítása folyik,
- a fogyasztók ténylegesen találhatók.

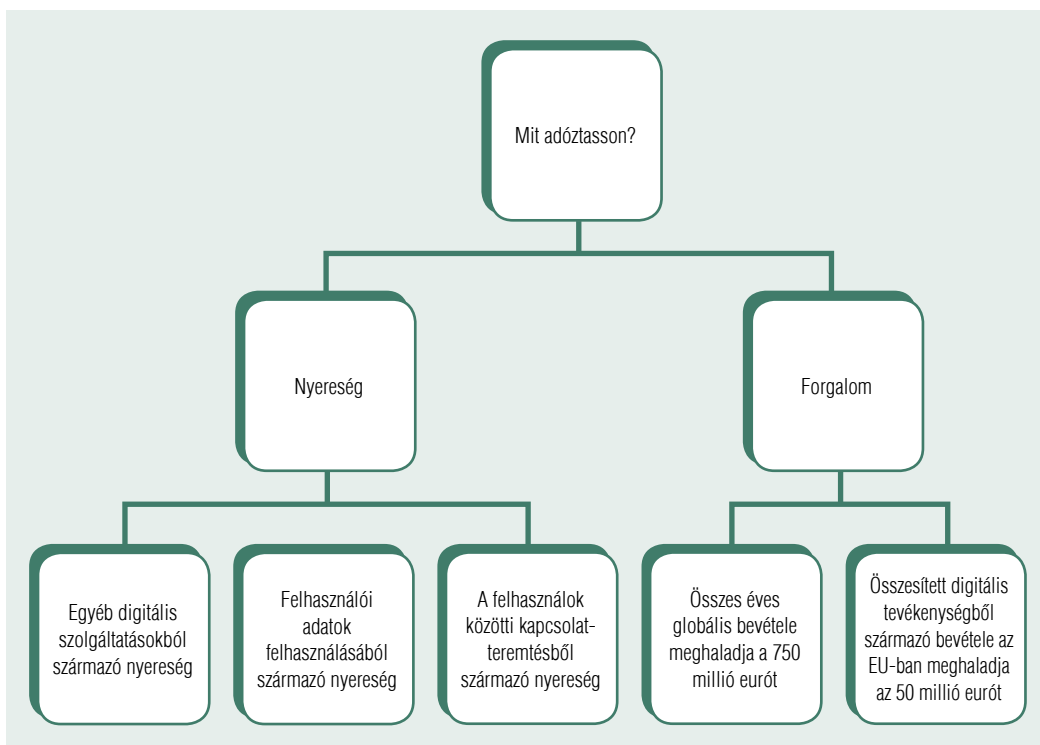
A második pillér egy globális minimumadó bevezetése lenne annak érdekében, hogy ne lehessen olyan módon kijátszani az adózást, hogy a tevékenység egy részét alacsony adókulcsú államba helyezik.

A javaslat előreláthatólag a 750 millió eurót meghaladó globális árbevételt célozza meg. A minimumadókulcs várhatóan 12,5 százalék körülire lesz majd tehető (OECD, 2020).

AZ EURÓPAI UNIÓ DIGITÁLIS GAZDASÁG MEGADÓZTATÁSÁRA VONATKOZÓ ELEMZÉSEI ÉS JAVASLATAI

Az Európai Bizottság 2018-ban megfogalmazott álláspontja szerint a tagállamok adórendszerei közötti eltérések, a digitális vállalkozások mobil és „virtuális” jellegével kombinálva, a vártnál jobban csökkenthetik az adóbevételeket. Az Európai Unió az adóbevételek biztosítása terén magáénak vallja azt az elvet, hogy a méltányos adóztatás az Európai Unió szociális és gazdasági modelljének fontos része. Az adóbevételek hiánya és az adóelkerülés kockázatot jelent a tagállamok részére a funkcióik teljesítésére nézve, torzítja a versenyt és aláássa az állam és az állampolgárok közötti viszonyt. Az uniós tagállamok szempontjából további kihívást jelent az, hogy a digitális szektort érintő tagállami adópolitikák összehangolása nélkül a tagállamok közötti adóverseny káros következményekkel járhat az Európai Unió gazdaságának egészére. Mindezek elkerülése érdekében az Európai Bizottság két javaslatot dolgozott ki a társasági adó átfogó (nyereség-) reformjára, valamint egy ideiglenes megoldásként az egyes digitális szolgáltatások adóztatására (forgalomra) vonatkozóan (lásd 4. ábra).

AZ EURÓPAI BIZOTTSÁG ADÓZTATÁS IRÁNYULTÁSÁRA VONATKOZÓ JAVASLATAI



Forrás: Európai Bizottság, A digitális gazdaság méltányos adózása (2018) alapján saját szerkesztés

Az átfogó társasági adó reformjához kapcsolódó javaslat célja, hogy a tagállamok a szolgáltatók fizikai jelenléte nélkül is megadóztathassák a területükön képződő nyereséget. A meglévő társasági adójogszabályok módosításának lényege a 'szignifikáns digitális jelenlét vagy digitális telephely' fogalmának beemelése az adózási rendbe, így befolyásolva és átalakítva az adóalany fogalmát. A javaslat értelmében egy digitális platformról akkor mondható el, hogy adóköteles digitális jelenléttel rendelkezik egy tagállamban, ha éves bevétele túllépi a 7 millió eurós küszöböt, vagy 100 ezernél több felhasználóval⁷ rendelkezik a tagállamban, vagy pedig egy adóévben 3000-nél több digitális szolgáltatásra vonatkozó üzleti szerződést létesít (Varga, 2020).

Az Európai Bizottság (2018) másik javaslata egy ideiglenes, szűk tárgyi hatályú új adónem a digitális szolgáltatási adó. Hatálya alá azok a szolgáltatások tartoznának, amelyek esetében a digitális tevékenységben való felhasználói részvétel alapvető inputnak számít. Az adó alapját a következő szolgáltatások nyújtásából származó bevételek képezik:

- digitális hirdetés elhelyezése a platform felhasználóit célozva;
- a digitális platform felhasználóinak tevékenységéből származó, e felhasználóktól/felhasználókról gyűjtött adatok értékesítése vagy üzleti célú felhasználása;
- olyan többoldalú digitális közvetítési szolgáltatások rendelkezésre bocsátása, amelyek lehetővé teszik a felhasználó számára,

hogy megtaláljanak más felhasználókat és kapcsolatba lépjenek velük, valamint amelyek megkönnyíthetik a kapcsolódó termékek és szolgáltatások felhasználók közötti közvetlen értékesítését.

Adóalanynak minősül az a szolgáltató, amely:

- a legutóbbi teljes pénzügyi évre vonatkozóan bejelentett összes bevétele meghaladja a 750 millió eurót,
- a pénzügyi évben az Európai Unióban szerzett adóköteles összbevétele meghaladja az 50 millió eurót.

A digitális szolgáltatási adó kulcsát 3 százalékban határozták meg, amelyből az Európai Bizottság (2018) számításai szerint évi 5 milliárd euró pluszbevétel származhat.

A tervezetet 2018 decemberéig kívánták elfogadni, azonban az ECOFIN 2018 novemberében tartott ülésén a javaslatot több tagállam is ellenezte. Az EU adózási döntéseinek meghozatalához egyhangúság szükséges (Varga, 2020). Az Európai Unió Tanácsa (2020) álláspontja az, hogy a digitális adózás tekintetében nemzetközi megoldás lenne a legmegfelelőbb, mivel ez megakadályozná a széttöredezettséget és az egyoldalú intézkedéseket.

A TAGÁLLAMOK ÖNÁLLÓ MEGOLDÁSAI

Az OECD-nek a 2020-ban megfogalmazott két pillérrel az volt a célja, hogy 2020. év végéig megszűlessen a globális adórendszer átalakítását célzó konszenzus, azonban ez nem teljesült. Az Európai Unió egyes tagállamai egyre nagyobb nyomást gyakorolnak a megoldás létrejötté érdekében. Egyes tagállamok már korábban is önálló törekvések irányába mozdultak el. Az egyéni megoldásokat választó tagállamok jellemzően az Európai Bizottság digitális szolgáltatási adóra vonatkozó javaslatát vették alapul.

Olaszország és Ausztria 2020. január 1-jétől vezette be a digitális szolgáltatásokat terhelő

adót. Mindkét tagállamban azokra a digitális vállalkozásokra vagy vállalatcsoportokra vonatkozik az adó, amelyek globális árbevétele eléri a 750 millió eurót. A két tagállam gyakorlatában a nemzeti szinten elért bevétel, valamint az adó mértéke jelenti a különbséget. Olaszország esetében azokra a digitális vállalkozásokra vagy vállalatcsoportokra vonatkozik az adó, amelyek eléri az 5,5 millió euró, Ausztria esetében 25 millió euró árbevételt nemzeti szinten. Az adó mértéke Olaszországban 3 százalék, Ausztriában 5 százalék. Olaszországban az adóköteles tevékenységek körébe tartoznak többek között a digitális hirdetési szolgáltatások, a közösségi megosztáson alapuló digitális felületek működtetése, valamint a digitális felületek használata során gyűjtött felhasználói adatok továbbítása. Az osztrák adó szűkebb alanyi kört érint, kifejezetten az online hirdetési szolgáltatókat célozza, az egyéb digitális szolgáltatási formákat nem (Varga, 2020).

Franciaország 2020 végén vetette ki ismételen az eredetileg 2019-ben bevezetett digitális adót, amelyet az Egyesült Államokkal folytatott tárgyalások következtében 2020 januárjában felfüggesztett. A francia megoldás az olasz és osztrák gyakorlattal összhangban lényegében az Európai Bizottság digitális szolgáltatási adóra vonatkozó javaslatát ismétli meg. Adóalanynak tekinti azokat a vállalkozásokat, amelyeknek a digitális szolgáltatásnyújtásból származó 750 millió euró összbevétele mellett 25 millió euró bevétele van a franciaországi tevékenységére visszavezethetően. Az adó mértékét 3 százalékban határozták meg. Az adókötelezettség azokra a digitális szolgáltatásokra terjed ki, amelyek magukban foglalják az online hirdetési felületek rendelkezésre bocsátását, valamint az olyan digitális platformok biztosítását, melyek a felhasználók interakcióinak elősegítésére szolgálnak a termékek és szolgáltatások értékesítése céljából.

A felsorolt tagállamok mellett hasonló megoldás bevezetése van folyamatban Cseh-

országban is. A cseh javaslat is tartalmazza a 750 millió eurót meghaladó bevételt, mint az adóalanyiség egyik feltételét (KPMG, 2019). Ugyanakkor a nemzeti szintű bevétel, valamint az adó mértékének meghatározása tekintetében még nem született döntés. A nemzeti bevétel esetében a várható küszöbérték megközelítőleg 5 millió euró, az adó mértéke pedig 5-7 százalékos lesz. Az adó bevezetésére legkorábban 2021 júliusában kerülhet sor (USTR, 2020).

A GLOBÁLIS DIGITÁLIS SZOLGÁLTATÓK MÉLTÁNYOS KÖZTEHERVISELÉSÉNEK MAGYARORSZÁGOT ÉRINTŐ SZEMPONTJAI

Az Európai Bizottság által kidolgozott megoldást „külön utasként” bevezető tagállamok jellemzően úgy tervezik, hogy a bevezetett digi-

tális adók hatályukat veszítik, amennyiben az EU vagy az OECD szintjén megegyezés születik a digitális közteherviselésről. Magyarország szempontjából is érdemes átgondolni, hogy a nemzetközi megoldás megszületéséig nemzeti szabályozással bevezetésre kerüljön-e a globális digitális szolgáltatók által fizetendő adó.

Önálló adó bevezetése tekintetében mérlegendő, hogy az adóalap-erózió és profit-átcsoportosítás elleni általános küzdelem vagy a digitális szolgáltatások speciális eseteiből származó nyereség megadóztatása a cél. Továbbá azt is érdemes mérlegelni, hogy milyen érvek szólnak az adó bevezetése mellett és milyenek ellene, illetve, hogy milyen előnyök és hátrányok merülhetnek fel. Az 1. táblázatban összefoglaltuk a globális digitális szolgáltatásokra nemzeti szinten kivethető adó mellett és ellen felhozható érveket.

1. táblázat

A DIGITÁLIS ADÓ BEVEZETÉSE MELLETT ÉS ELLEN FELHOZHATÓ ÉRVEK

A digitális adó bevezetése melletti érvek	A digitális adó bevezetése elleni érvek
<ul style="list-style-type: none"> ▶ A jelenlegi adószabályok a digitális környezethez mérten elavultak. ▶ Az államháztartás bevételei nőnek. ▶ A digitális szektor globális szereplőinek lehetőségei csökkennek az adóelkerülésre. ▶ A jellemzően hazai keretek között digitális szolgáltatást nyújtó cégek versenyhátránya csökken. ▶ Méltányos a hagyományos gazdaság szereplőinek szempontjából. ▶ Javítja az adószabályok fenntarthatóságát. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Az egyedi adó bevezetéséből származó adóverseny káros következményekkel járhat. ▶ A globális digitális szolgáltatókat hátrányosan érintő szabályozások hatására ellenlépések alkalmazását helyezhetik kilátásba a szolgáltatók anyaországai. ▶ Az önálló adó bevezetése kapcsán nem állnak rendelkezésre olyan mutatók, amelyek alátámasztanák globális digitális szolgáltatók tekintetében az adó érvényesíthetőségét. ▶ Az adminisztratív terhek növekedésével jár mind adózói, mind beszedői oldalon, ami nincs arányban az adóbevétel kezdetben várható összegével. ▶ Az adóérvényesítés fokozott nyomom követést igényel. ▶ A nemzetközi megoldás várhatóan megszületik, addig felesleges a nemzeti megoldásokba energiát fektetni.

Forrás: saját szerkesztés

ÖSSZEZÉS, KÖVETKEZTETÉS

Összegésként újra idekíváncozik az Arisztoteléstől idézett gondolat: „(...) *a méltányosság lényege, hogy a törvényt helyesbíti ott, ahol abban az általánosítás miatt hézag mutatkozik*” (Arisztotelész i. e. 350, 1137b). Tehát Arisztotelész szerint az általánosságban alkalmazható törvény nem tud figyelembe venni minden esetet, s éppen ezért van szükség a méltányosságra, azaz az általánosan megfogalmazott szabály kiterjesztésére arra az esetre, amelyet a törvényi szabályozás nem tudott átfogni. Ezzel egyetértünk. Ugyanakkor, ha a törvény által le nem fedett esetek nagy számban fordulnak elő és tipikussá válnak, akkor célszerű a törvényt úgy módosítani, hogy maga a törvény állapítson meg ezekre az esetekre is igazságos, a horizontális vagy a vertikális méltányosság követelmé-

nyeit tükröző szabályokat. A globális digitális szolgáltatások térnyerésével elérkeztünk ahhoz az állapothoz, amikor már a törvényt (a nemzetközi adózási alapelveket) lenne célszerű módosítani, újra értelmezve a szolgáltatók fizikai jelenlétének fogalomkörét. A cikkben leírtak nyilvánvalóvá teszik, hogy ez nem egyszerű feladat, és komolyan sérti a jelenlegi helyzet haszonélvezőinek az érdekeit. A többség érdeke azonban nem ez, hanem az, hogy a globális digitális szolgáltatók nyereségük arányában hasonló mértékben adózzanak, mint a hagyományos gazdaság szereplői, és abban az országban adózzanak, amelyhez kapcsolódóan a nyereségük forrását jelentő érték létrejön. A világgazdaság teljesítményében a globális digitális szolgáltatók egyre nagyobb részarányt képviselnek, így a jelenlegi méltánytalan adóztatási rendszer megváltoztatása is egyre sürgetőbbé válik.

JEGYZETEK

- ¹ A cikk a szerzőknek az Állami Számvevőszéknél végzett munkájuk keretében készített, és az ÁSZ honlapján nyilvánosságra hozott elemzése alapján készült, de a cikkben írtak a szerzők álláspontját tükrözik.
- ² Érték alatt azt a gazdaságilag mérhető teljesítményt értjük, amely végső soron a nyereséget eredményezi.
- ³ Barr, N (2009) 583. oldal
- ⁴ A társadalmi igazságossággal kapcsolatos különböző politikaelméleti és gazdaságelméleti nézeteket tömören foglalja össze Barr N. (2009) 3–5. fejezete. A méltányosság filozófiai és közgazdasági értelmezéseinek kiváló összefoglalását adja Megyeri Eszter (2012).
- ⁵ Internets of the World Conference, Copenhagen, 5 December 2019, idézet Margrethe Vestager az Európai Bizottság digitális korszakért felelős ügyvezető alelnökének beszédéből.
- ⁶ https://www.gvh.hu/sajtoszoba/sajtokozleme nyek/2019_es_sajtokozlemenyek/12-milliard-ft-birsagot-szabott-ki-a-gazdasagi-versenyhivatal-a-facebook-ra (letöltés ideje: 2021. március 20., 14:51)
- ⁷ A javaslat a felhasználót az adott területen felhasználónak tekinti, ha az adózási időszakban az adott adóilletőségi területen eszközt használ a digitális szolgáltatás nyújtásához szükséges digitális platform eléréséhez, amelyen a digitális szolgáltatásokat nyújtják.

IRODALOM

- AHMAD, N., RIBARSKY, J. (2018). Towards a Framework for Measuring the Digital Economy, 16th Conference of IAOS OECD Headquarters, Paris, France, 19-21 September 2018
- ARISZTOTELÉSZ (1997). *Nikomakhoszi etika*. Európa Kiadó, Budapest
- BARR, N. (2009). *A jóléti állam gazdaságtana*. Akadémiai Kiadó, Budapest
- ERDŐS É. (2019). A digitális gazdaság és kereskedelem árnyoldala: a digitális adóelkerülés nemzetközi tendenciái. *Miskolci Jogi Szemle*, 14. évfolyam 2. különszám 1. kötet, 235–245. oldal
- JAKURTI, E. (2017). Taxing the Digital Economy – It’s Complicated, Future Development. <https://www.brookings.edu/blog/future-development/2017/12/13/taxing-the-digital-economy-its-complicated/> (Letöltve: 2021. február 3.)
- KARDKOVÁCS K., KOCZISZKY Gy. (2019). Méltányos adó és adórendszer In: *Etikus Közgazdaságtan*, Magyar Nemzeti Bank 163–202. oldal
- MEGYERI E. (2012). A méltányosság – egy kísérlet a fogalom tisztázására. *Vezetéstudomány*, XLIII: évfolyam 6. szám 25–39. oldal, <https://doi.org/10.14267/veztud.2012.06.03>
- OLBERT, M., SPENGLER, C. (2019). Taxation in the Digital Economy – Recent Policy Developments and the Question of Value Creation. *ZEW – Centre for European Economic Research Discussion Paper*, No. 19-010, <https://doi.org/10.2139/ssrn.3368092>
- OOSTROM, L., WALKER, A., STAATS, B., SLOOTBEEK-VAN LAAR, M., ORTEGA, A. S., ROOIJAKKERS, B. (2016). Measuring the Internet Economy in The Netherlands: A Big Data Analysis. *CBS Discussion Paper*, 2016 (14)
- PULAY Gy. (2017). *Egyenlőség, méltányosság, igazságosság* In: Vezetés a közjó szolgálatában – Közpénzügyi gazdálkodás és menedzsment. Állami Számvevőszék Typotex Kiadó, 121–156. oldal
- STIGLITZ, J. E. (2000). *A kormányzati szektor gazdaságtana*. KJK Kerszöv
- TESKI N., PULAY Gy., WELTHERNÉ SZOLNOKI D., MELCHER I. (2020). A digitális gazdaság megadózta-tásának aktuális kérdéseiről, a modern gazdasághoz illeszkedő új uniós adószabályokról, értékelő elemzés figyelemmel a terület ellenőrizhetőségére. Állami Számvevőszék
- VARGA E. (2020). *A digitális vállalkozások adóztatásának kihívásai*. In: Közös kihívások – egykor és most. Tanulmánykötet, Magyar Rendészettudományi Társaság Vám- és Pénzügyőri Tagozat, Budapest, 267–280. oldal
- Európai Bizottság (2018). Javaslat A Tanács irányelve az egyes digitális szolgáltatások nyújtásából származó bevételek után fizetendő digitális szolgáltatási adó közös rendszeréről. Brüsszel, 2018.3.21.COM(2018) 148, final <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:HU:PDF> (Letöltve: 2021. március 23.)
- European Commission (2018). Fair Taxation of the Digital Economy. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en (Letöltve: 2021. február 5.)
- European Commission (2019). A Fair Share Taxation in the EU for the 21st Century. 2011/833/EU (OJ L 330, 14.12.2011, p. 3, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/a_fair_share_brochure_taxud_en.pdf (Letöltve: 2021. március 21.)

Európai Unió Tanácsa (2020). A Tanács következtetései a méltányos és hatékony adóztatásról a helyreállítás idején, a digitalizációhoz kapcsolódó adóügyi kihívásokról, valamint a jó adóügyi kormányzásról az EU-ban és azon túl. Brüsszel, 2020. november 27. (OR. en) 13350/20, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13350-2020-INIT/hu/pdf> (Letöltve: 2021. március 21.)

International Monetary Fund (2018). Measuring the Digital Economy, IMF Staff Report, February 28, 2018, <https://doi.org/10.5089/9781498307369.007>

KPMG (2019). Government Approves Digital Services Tax. <https://danovky.cz/en/government-approves-digital-services-tax> (Letöltve: 2021. március 21.)

Office of the United States Trade Representative – USTR (2021). Status Update on Digital Services Tax Investigations of Brazil, the Czech Republic, the European Union, and Indonesia. <https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/StatusUpdate301In>

vestigationsBEUIndCR.pdf (Letöltve: 2021. március 31.)

Organisation for Economic Co-operation and Development (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>

Organisation for Economic Co-operation and Development (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>

Organisation for Economic Co-operation and Development (2018). OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress Report July 2018 – May 2019

Organisation for Economic Co-operation and Development (2020). OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress Report July 2019 – July 2020.