

RÁCZ DÁNIEL

Pénzügyi Jogi Tanszék

Témavezető: dr. Simon Istán tanszékvezető egyetemi docens

A NEMZETKÖZI ADÓZÁS ÚJ KIHÍVÁSAI: A DIGITÁLIS GAZDASÁG

A nemzetközi adózás első számú szabályozási kihívása napjainkban az adóalap-erózió és a nyereségátcsoportosítás (*baseerosion and profit shifting, BEPS*) kérdése.¹ Ez a jelenség röviden azt az adótervezési gyakorlatot takarja, amellyel az adóalanyok (elsősorban a multinacionális vállalatok) a különböző adórendszerek eltérő szabályozásaiból adódó joghézagok és az adóegyezmények közötti eltérések kihasználására építve mesterségesen csökkentik az adóalapjukat, illetve a nyereségüket olyan kedvező adókulcsú államba csoportosítják át, ahol valójában nem folytatnak gazdasági tevékenységet.² Az adórendszerek közötti eltérések és az adóalanyok ezen gyakorlata, amellyel az adóköteles jövedelmet és az azt keletkeztető tevékenységet egymástól mesterségesen elválasztják, kettős nem-adóztatáshoz vagy nem megfelelő mértékű adóztatáshoz vezetnek, így globális szinten jelentős nagyságrendben maradnak adózatlanjövendelmek. Ennek a komplex problémakörnek az egyik eleme, kapcsolódó problémája a digitális gazdaság által a nemzetközi adójog területén támasztott kihívások kérdése.

Digitális gazdaság – új üzleti modellek

Az elmúlt évtizedben soha nem látott mértékű technológiai fejlődés ment végbe a világban, amely számtalan új megoldást hozott az információtechnológia és a telekommunikáció területén. Értve ez alatt elsősorban a számítástechnikai és kommunikációs eszközök, valamint az internet fejlődését, amelyek lehetővé tették az elektronikus kereskedelem és a különféle elektronikus (digitális, digitalizált) szolgáltatások tömeges elterjedését szerte a világon. Az elektronikus kereskedelem révén ma már vásárlók milliói vesznek naponta árut az interneten keresztül, töltenek le különböző médiatartalmakat és alkalmazásokat, tárolják adataikat felhőalapú tárhelyeken. Ez a fejlődés a gazdaság új szegmensét teremtette meg, amelyet átfogóan *digitális gazdaságnak* nevezhetünk. Ebbe a körbe sorolhatók az elektronikus

¹ Lásd: OECD: *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, OECD Publishing (a továbbiakban: BEPS Jelentés); OECD: *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, OECD Publishing (a továbbiakban: BEPS Akcióterv).

² BEPS Jelentés 5-7.; BEPS Akcióterv 10.; FÖLDES Gábor: 2007. 403-407.

kereskedelem legkülönbözőbb típusai, így az internetes vásárlás változatos formái, a webáruházak, az elektronikus könyv, zene, film vagy alkalmazások letöltése, az online hirdetések, az elektronikus fizetési szolgáltatások, a felhő alapú szolgáltatások, vagy éppen a 3D-nyomtatás.³

A digitális gazdaság körébe tartozó szolgáltatások közös jellemvonása, hogy azok tárgya jellemzően immateriális jószág, a szerződések a szolgáltató és a vásárlók mint távollévők között jönnek létre az interneten keresztül, valamint elektronikus úton zajlik a fizetés.⁴

Ez a fejlődés jelentősen átalakította a vállalkozások határon átnyúló tevékenységét. A hagyományos iparágakban, a hagyományos üzleti modellek szerint egy másik államban végzett vállalkozási tevékenység jellemzően szükségessé teszi a forrásországbeli fizikai jelenlétet, termelő tevékenység, marketing vagy disztribúciós tevékenység formájában. Emellett ezekhez a tevékenységekhez szükséges, hogy a vállalkozás a forrásországba szervezze a megfelelő erőforrásokat, többek között az alkalmazottakat és az infrastruktúrát. Lényeges körülmény, hogy a vállalkozások ezen tevékenységek útján – az adott tevékenység jellegéhez igazodó mértékben – számszerűsíthető, mérhető *értéket* hoznak létre a forrásországban. Az elektronikus kereskedelem fenti jellemzői azonban azt eredményezik a gyakorlatban, hogy egy külföldi illetőségű társaság úgy képes szolgáltatást nyújtani egy másik államban, hogy fizikailag nincs ott jelen. Más megközelítésben: az adóköteles nyereség (jövedelem) és az azt keletkeztető tevékenység földrajzilag elválíkat egymástól.⁵

Jóllehet, korábban is lehetséges volt egy másik államban terméket értékesíteni vagy szolgáltatást nyújtani fizikai jelenlét nélkül, a digitális gazdaságban létrejött üzleti modellek fejlődésével ez a tendencia tömegessé vált, egyúttal jelentős mértékűvé lett az a jövedelem globális szinten, amely a határon átnyúló elektronikus kereskedelemről származik.⁶ Az egyes államok egyre nagyobb figyelmet szentelnek a kérdésnek, hiszen alapvető érdekük, hogy az egyre növekvő elektronikus kereskedelmi tevékenységből származó jövedelmekhez kapcsolódóan adóztatási jogukat érvényesítsék, illetve az adóztatási jogok államok közötti elosztásának kérdését megfelelően rendezzék.⁷

³A digitális gazdaság részletes jellemzését lásd: OECD: *Public Discussion Draft – BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, 24 March 2014-14 April 2014 (a továbbiakban: a BEPS Vitaanyag) 61-90. pont.; továbbá lásd a francia kormány számára 2013 januárjában készült átfogó jelentést: *Task Force on Taxation of the Digital Economy – Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy*, 2013, 61. (a továbbiakban: Francia Kormányjelentés); a felhőalapú szolgáltatásokról ld.: David SHAKOW: 2013, 2-5. (http://scholarship.law.upenn.edu/faculty_scholarship/475).

⁴BEPS Vitaanyag, 91-106. pont.

⁵BEPS Vitaanyag 119. pont.

⁶Lásd: Francia Kormányjelentés.

⁷A világ legnagyobb IT vállalatai az USA-ban rendelkeznek illetőséggel, így a társasági adót ott fizetik meg, míg a tevékenységük nagy része az USA-n kívülre irányul. Amennyiben ezek az államok nem tudják adóztatni az ő piacukon elért nyereségeket, komoly aránytalanság keletkezik az államok közötti adóztatási jogok elosztásában. Ld. pl. Francia Kormányjelentés 61.

A forrásország adóztatási jogának hiányán felül sok esetben azzal a problémával is szembe kell nézni, hogy más adóelkerülési technikával a nyereség az illetőség szerinti államban sem adózik, vagyis kettős nem-adóztatási helyzet áll elő. Ez a helyzet komoly problémát jelent, hiszen ilyen esetben mindegyik érintett állam elesik az adóbevételről.

Kihívások a nemzetközi adójog szempontjából

A digitális gazdaságban működő vállalkozások működési modellje alapjaiban tér el attól a hagyományos üzleti működési modelltől, amelyre a nemzetközi adójog szabályait megalkották. Meg kell tehát vizsgálni, hogy a hatályos szabályok keretei között adható-e megfelelő válasz a digitális gazdaság által támasztott kihívásokra, és ha a válasz nemleges, milyen jellegű és mértékű változtatás szükséges.

Az OECD Modellegyezmény 7. cikke és az erre épülő kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények rendelkezései alapján jelenleg a forrásország a külföldi illetőségű vállalkozásnak csak azt a nyereségét adóztathatja, amely a forrásországban létesült *telephelyének* tudható be.

A Modellegyezmény 5. cikke alapján telephely alatt *olyan állandó üzleti helyet (fixed place of business)* kell érteni, amelyen keresztül a vállalkozás az üzleti tevékenységét egészben vagy részben kifejti. Vagyis a Modellegyezmény alapján a telephely a *fizikai jelenlétre* épül. Az 5. cikk 2. bekezdésének példalózó felsorolása alapján telephelynek tekinthető többek között az üzletvezetés helye, az iroda, a gyártelep vagy a műhely, továbbá a bánya, az olaj- és földgázkút, illetve a természeti kincsek kiaknázására szolgáló más telep. Azt azonban, hogy pontosan mit jelent a *fix hely*, a Modellegyezmény nem határozza meg, így annak tartalmát a joggyakorlat, illetve a Kommentár szövegének rendszeres felülvizsgálata alakította ki. A Modellegyezmény kiterjeszti a telephely fogalmát olyan területre is, amely nem felel meg a *fix hely* meghatározásnak, ez pedig a *függő képviselő* intézménye (5. cikk 5. bekezdés). Független képviselő az a – természetes vagy jogi – személy, aki a vállalkozás képviselőjeként és annak nevében szerződéseket köt egy másik állam területén. Ezzel együtt a Modellegyezmény meghatározza azokat az eseteket is, amikor a *fix hely* nem minősül telephelynek. Ilyenek a kizárólag raktározás, beszerzés vagy szállítás célra használt telepek, illetve az információszerzésre, előkészítő vagy kiegészítő tevékenység céljára használt *fix helyek* (5. cikk 4. bekezdés).

A nemzetközi adózás jelenlegi rendszerében az egyes forrásországok adóztatási jogát a *fix hely* által meghatározott telephely mint kapcsolószabály (*nexus*) hozza létre. Ha a forrásországban a nyereséget szerző vállalkozás nem rendelkezik telephellyel, egyéb kapcsolószabály hiányában a forrásország nem tudja adóztatni azt a nyereséget, amelyet az ottani vásárlóknak történő értékesítés útján a külföldi illetőségű vállalkozás elér. A telephely-koncepció lényege a külföldi illetőségű vállalkozás és a forrásország

adóztatási joga közötti „*kapcsolat*” megteremtése.⁸ Ilyenformán a telephely tulajdonképpen egyfajta mértékként funkcionál, amelynek a célja, hogy meghatározza azt a küszöböt, amely alatt a forrásország nem adóztathatja az adott jövedelmet arra tekintettel, hogy a külföldi illetőségű vállalkozás kapcsolata a forrásország gazdaságával nem kellően szoros.⁹ A telephely mint kapcsolószabály alapvető funkciója tehát, hogy meghatározza, mely esetekben minősül egy külföldi illetőségű vállalkozás forrásországbeli tevékenysége elég „*jelentősnek*” ahhoz, hogy a forrásország az ott keletkezett nyereséget adóztathassa.

Három mögöttes célt szolgál mindezzel a telephely koncepciója.¹⁰ Elsőként azt a nemzetközi igazságossági alapelvet, hogy a forrásország számára biztosított adóztatási jog a külföldi befektetők által is használt infrastruktúra, illetve gazdasági környezet megteremtésének és fenntartásának egyfajta gazdasági ellentételezése. Másodszor a telephely-koncepció egyik célja, hogy biztosítsa a tőke importsemlegességet (*capital import neutrality*), vagyis a belföldi és a külföldi tőke azonos adójogi kezelését. Harmadrészt a telephely gyakorlati szempontból ésszerű minimum határt jelent, amely alatt – az adóztatási jog hiányából kifolyólag – a forrásország adójogszabályai nem alkalmazandók a vállalkozásra, amely komoly adminisztratív terhet vesz le mind a vállalkozásokról, mind az államokról.

Történetileg a telephely koncepciójának kialakulása egészen az 1920-as évekig nyúlik vissza, amikor felismerve a kettős adóztatásnak a globális és nemzeti gazdaságra gyakorolt negatív hatásait, a Népszövetség keretein belül kidolgozták a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó első modelljellegű javaslatokat.¹¹ Az 1927-ben nyilvánosságra hozott *Double Taxation and Tax Evasion Report* című népszövetségi jelentés már szövegszerű javaslatot tartalmazott a kettős adóztatás elkerülésére szolgáló kétoldalú egyezmények tartalmára (*Bilateral Convention for the Prevention of Double Taxation*)¹². A telephely mint a szerződő államok közötti adóztatási jogok elosztására hivatott kapcsolószabály koncepcióját ez a modellegyezmény vezette be, és a struktúra a lényegét tekintve azonos formában került át az OECD Modellegyezménybe.

Fontos látni a telephely-koncepció kialakulásának gazdaságtörténeti környezetét. A 19. század vége és a 20. század eleje, a második ipari forradalom időszaka, a gyors gazdasági növekedés, a közlekedés és a technika rohamos fejlődésének korszaka volt. Azonban a globális kereskedelem példa nélküli élénkülése mellett is a termelés alapvetően helyhez kötött, immobilis jellegű maradt. Egy másik államban történő jövedelemszerző tevékenység feltételezte, hogy a termelési eszközök, a döntéshozatal, a

⁸ Leonardo F.M. CASTRO: 2012. 129-130. (<http://engagedscholarship.csuohio.edu/gblr/vol2/iss2/3>)

⁹ Ekkehart REIMER: 2011. 11.

¹⁰ REIMER uo. 11-13.

¹¹ REIMER uo. 10-11.; Guglielmo MAISTO (szerk.): 2009. 209-216.

¹² DoubleTaxation and Tax Evasion Report, Report Presented by the General Meeting of Government Experts, League of Nations Doc. C.216.M.85 1927 II (1927), (<http://faculty.law.ubc.ca/brooks/treaties/models/league1927.pdf>.)

munkaerő, az üzlethelység fizikailag is jelen legyen abban az államban. A fizikai értelemben vett telephely valamely formája szükségszerű volt a forrásországban.

A technikai fejlődés támasztotta kihívásokra a joggyakorlatnak számos alkalommal választ kellett adnia, de a 20. század elején kialakult és az OECD, illetve az ENSZ modellegyezményeiben továbbélő, a fizikai jelenlétre épülő telephely-konceptió lényegében mind a mai napig megőrizte eredeti alapformáját.¹³ A telephely-konceptiót elsőként a rádiózáshoz (és később a televízióhoz) kapcsolódó adózási kérdések tették próbára, de ezekben az esetekben sikerült a telephely fogalmi keretei között választ adni.¹⁴ Hasonló kihívást jelentett a későbbiekben a csomagküldő módszerrel árusító cégek tevékenysége.¹⁵

A legradikálisabb technikai változást az internet megjelenése és ezzel az elektronikus kereskedelem tömeges elterjedése jelentette, amely kihívásra válaszul az OECD a Modellegyezmény 5. cikkének értelmezéséhez a Kommentárba iktatta a kifejezetten az elektronikus kereskedelemre vonatkozó pontokat (5. cikk 42.1-42.10 pontok).¹⁶ A beiktatott pontok az elektronikus kereskedelem technikai feltételeit szemügyre véve azt vizsgálják, miként értelmezhető a szerver és a weblap telephely szempontból. A 42.1 pont rámutat, hogy az adójogi megítélés szempontjából különbséget kell tenni a szerver és a weblap között. Amíg az előbbi fizikailag megjelenő eszköz, amely meghatározott helyen kerül felállításra, addig az utóbbi: adatok és szoftverek összességéként előálló immateriális eszköz, amelyet egy szerveren tárolnak. Ennek megfelelően a szerver a fizikai megjelenése és elhelyezése folytán alkalmas arra, hogy telephelyet keletkeztessen, a weblap ugyanakkor az immateriális jellegéből kifolyólag nem keletkeztet telephelyet. A megkülönböztetésnek gyakorlati szempontból azért van jelentősége, mert a weblap tárolására használt szerver tulajdonosa (az internetszolgáltató) általában eltér a weblapot üzemeltető vállalkozástól. A 42.4 pont a fix hely követelményéből kiindulva megerősíti, hogy a szerver is csak abban az esetben keletkeztet telephelyet, ha az valóban fix, vagyis egy adott fizikai helyen megfelelő időn keresztül, állandó jelleggel üzemel. Amennyiben a szervert egyik helyről a másikra mozgatják, már nem felel meg ennek a követelménynek. A szerver működtetéséhez szükséges személyzet jelenléte azonban nem feltétele a telephely létrejöttének, önmagában a számítógépes eszköz megalapozza a telephelyet. A szolgáltató és a weblap üzemeltetője között a weblap tárolására létrejött szerződés alapján a weblap üzemeltetőjének nem keletkezik rendelkezési joga a szerver felett, továbbá a weblap immateriális jellegéből adódóan a weblap üzemeltetője nem rendelkezik fizikai

¹³ Benjamin HOFFART: 2007. 112.

¹⁴ HOFFART, uo.110.

¹⁵ Lásd a National Bellas Hess ügyet: National Bellas Hess Inc. vs Department of Revenue of Ill., 386 U.S. 753. (1967); illetve a Quill Corp. vs North Dakota ügyet: Quill, Corp. vs North Dakota, 504 U.S. 298 (1992).

¹⁶ OECD Committee on Fiscal Affairs, Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention Article 5, 2000. <http://www.oecd.org/dataoecd/46/32/1923380.pdf>

jelenléttel sem a szerver tárolási helyén. Ebből következően a weblap esetében nem állnak fenn a telephely létrejöttének feltételei.

Ugyanakkor a 42.7 pont szerint még akkor sem feltétlenül létesül telephely, ha a weblap üzemeltetője a szerver tulajdonosa is egyben. Amennyiben ugyanis a szerveren keresztül nyújtott elektronikus szolgáltatás csupán az 5. cikk 4. bekezdése szerinti előkészítő vagy kiegészítő jellegű tevékenységnek minősül, nem jön létre telephely. Ilyen tevékenységnek tekinthető például az ügyfelek és a vállalkozás közötti kommunikáció biztosítása, a reklámtevékenység, vagy az adatgyűjtés. Amennyiben azonban ezek a tevékenységek az adott vállalkozás tevékenységének lényegi elemét képezik, a szerver telephelynek minősül.

Jóllehet, az OECD a Kommentár fenti kiegészítésével kifejezett választ adott a digitális gazdaság által felmerült kérdések egy részére, ez a módosítás csak az 5. cikk értelmezéséhez ad eligazítást, a Modellegyezményben foglalt, a fizikai jelenlétre épülő telephely-koncepciót változatlanul hagyta abból kiindulva, hogy a telephely hagyományos fogalma ilyen módon is kellően rugalmasan képes reagálni a jövőbeli technikai kihívásokra. A jelenlegi szabályok alapján azonban az elektronikus kereskedelemben jellemző, a forrásországban történő értékesítést jelentő tevékenységek, mint például egy weblapról díj ellenében letölthető elektronikus könyv, nem elégítik ki a fix hely kritériumait, így jellemzően nem létesül telephely a forrásországban. Az adóztatási jogok elosztásának szempontjából a Kommentár elektronikus kereskedelemre vonatkozó 42.1-42.10 pontjaiban foglalt értelmezése nem hozott változást. Amennyiben a forrásország adóztatási jogának megteremtését tételezzük célként, megállapítható, hogy arra sem a Modellegyezmény jelenlegi telephely-koncepciója, sem annak Kommentár szerinti értelmezése nem ad kielégítő választ.

Lehetséges válaszok – új kapcsolószabály?

A fent ismertetett történeti előzményekből következően az államok közötti adóztatási jogok elosztása, a forrásország adóztatási joga a forrásország területén folytatott *értékteremtő tevékenységre (creation of value)* épül.¹⁷ Elvi alapjait tekintve a külföldi illetőségű vállalkozás és a forrásország közötti kapcsolat jelentős, kellően erős mivoltát a területén történő érték előállítás, létrehozatala alapozza meg.

A digitális gazdaság, az elektronikus kereskedelem lényegi jellemzőit tekintve leginkább abban tér el a hagyományos gazdaságtól, hogy az általa előállított, illetve eladott termék, szolgáltatás immateriális természetű (szellemi tulajdon tárgyai). Ez a jellemző megkérdőjelezi a jelenlegi rendszer alapját, az *értékteremtés helyének* koncepcióját.¹⁸ Elektronikus kereskedelmi tevékenységet folytató vállalkozások

¹⁷ HOFFART 2007. 110.

¹⁸ SHAKOW 2013. 27.

esetében igencsak problematikus annak pontos meghatározása, hogy pontosan hol és mi keletkezteti a nyereséget, és az üzleti láncolatban hol keletkezik az érték. Ilyen esetekben ugyanis maga az ötlet az immateriális jószág, illetve az ötlet, a megoldás üzleti értékesítése, fejlesztése jelenti az értéket.

Azoknál a vállalkozásoknál, ahol kifejezetten szellemi tulajdon hasznosítása jelenti a tevékenységet, alapvetően behatárolható a folyamat. Más a helyzet azonban a közösségi oldalak (mint például a Facebook), az ingyenes levelezőrendszerek, tárhelyek esetében, ahol a vállalkozás bevételei a hirdetésekéből származnak, ugyanis maga a szolgáltatás a felhasználók számára ingyenes. Ezekben az esetekben a gazdasági értelemben vett hozzáadott értéket a felhasználók által önkéntesen szolgáltatott és a vállalkozás által feldolgozott adatok tömege jelenti. Ilyen formán ezeknek az üzleti modelleknek a felhasználók „ingyenes munkája” jelenti az alapját.¹⁹

A forrásországok azon igénye, hogy a területükön keletkezett nyereséget adóztassák, a szuverenitásukból eredő igénynek tekinthető, így lényegében analóg például a területükön lévő természeti erőforrásokra vonatkozó igénnyel.²⁰ Gazdasági értelemben a forrásországnak a területén keletkezett jövedelmekre vonatkozó adóztatási jogát az a korábban már említett jogos gazdasági elvárás is megalapozza, hogy azok a külföldi illetőségű vállalkozások, amelyek forrásországbeli tevékenysége elér egy bizonyos szintet, járuljanak hozzá a forrásország azon kiadásaihoz, amelyekkel megteremtették az ő jövedelemszerzésük infrastrukturális feltételeit. Azok a szolgáltatások ugyanis (pl. utak, vasúthálózat, oktatási rendszer, rendvédelem stb.), amelyeket a forrásország a saját közkiadásai révén biztosít, nagyban hozzájárulnak a külföldi illetőségű vállalkozások jövedelemszerzéséhez a forrásország területén: egyfelől a szükséges infrastruktúra biztosításával, másfelől a piac, a fogyasztás, a fizetőképes kereslet megteremtése révén.²¹

Ezeket szem előtt tartva eljuthatunk arra a következtetésre, hogy a jelenlegi nexus-rendszer átalakításának elvi kiindulópontját az értékteremtés koncepciójáról a *fogyasztás helyének* koncepciója felé való elmozdulás jelentheti.²² Vagyis az adóztatási jogok elosztásának a gazdasági racionalitást előtérbe helyező szemléletét kell alapul venni, amely a fizikai jelenlét helyett a *gazdasági jelenlétet* tekinti a nexus alapjának. Az elektronikus kereskedelemben a forrásországbeli gazdasági jelenlét a területén történő értékesítést, a fogyasztást jelenti.

Az OECD 2014. márciusban nyilvánosságra hozta a BEPS Action Plan folyományaként a digitális gazdaságról szóló vitaanyagát.²³ Ebben az OECD

¹⁹ Francia Kormányjelentés, 49-61.

²⁰ Michael J. GRAETZ: 2001. 298.

http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2617&context=fss_papers

²¹ GRAETZ, uo. 298-299.; HOFFART 2007. 114.

²² SHAKOW 2013. 27-28.; HOFFART uo. 112-113.

²³ BEPS Vitaanyag.

összegyűjtötte azokat a lehetséges forгатókönyveket, amelyek alapján a nemzetközi adójog választ tud adni a digitális gazdaság támasztotta kihívásokra.

Az OECD egyik lehetséges opcióként egy új kapcsolószabály megalkotását vázolta fel, amely lehetőséget teremt a forrásországban tényleges fizikai jelenléttel nem rendelkező, digitális gazdaságban tevékenykedő társaságok nyereségének a forrásország általi adóztatására.²⁴ Az OECD a Modellegyezmény módosítása útján a „*jelentős digitális jelenlét*” mint új kapcsolószabály bevezetésének lehetőségét veti fel, amely kiegészítené a jelenlegi telephely-konceptiót. Ennek lényege, hogy a „*jellemzően digitalizált tevékenységet*” folytató vállalkozások jelentős digitális jelenléttel rendelkeznek egy adott (nem illetőségük szerinti) államban, amennyiben például a vásárlóikkal kötött szerződések meghatározó számban távollévők között, elektronikus úton jönnek létre, a megvásárolt digitális javakat széles körben használják az adott államban illetőséggel rendelkező vásárlók, vagy jelentős nagyságú bevételt szereznek a vállalkozások az adott államban illetőséggel rendelkező vásárlók fizetéseiből. Az, hogy ki tekinthető jellemzően digitalizált tevékenységet folytató vállalkozásnak, olyan fogalmi jellemzőkkel határozható meg, mint például, hogy a vállalkozás főtevékenysége digitális javak előállítására, a vállalkozás bevételeinek meghatározó része ezek szolgáltatásából származik, a vállalkozás nem rendelkezik fizikai jelenléttel a forrásországban, stb.

Látható, hogy ez a javaslat koncepcionális szinten a fizikai jelenlét helyett a *gazdasági jelenléte*t helyezi előtérbe, és a hagyományos értékteremtés helye mint nexust megalapozó tényező felől a *fogyasztás helye* irányába mozdul el. A forrásország adóztatási jogának megteremtése felé tett fontos lépés lenne ennek implementálása a Modellegyezmény szövegébe. Fontos ugyanakkor megjegyezni, hogy a BEPS Vitaanyag szövegezése igen nagy fogalmi bizonytalanságot eredményezne a jogalkalmazás számára, mivel mind a „*jellemzően digitalizált tevékenység*”, mind a „*jelentős digitális jelenlét*” definíciójának meghatározása komoly nehézségeket jelent. A kellően egzakt és jogbizonytalanságot nem okozó meghatározásnak világosan meg kellene határozni egy sor további fogalmat is, mint például mit jelent a *digitális jóság*, a *széles körben használt termék*, a *jelentős nagyságú bevétel* és így tovább. A definíciós nehézségek főként az érintett forrásországbeli piac meghatározásához kötődnek.

A fenti javaslat alternatívájaként mutatja be a BEPS Vitaanyag a korántsem új javaslatként megfogalmazódott „*virtuális telephely*” fogalmának bevezetését.²⁵ Erre vonatkozóan több lehetséges megoldást is felvázoltak, elsőként az úgynevezett „*virtuális fix üzleti hely*” fogalmát, amelynek lényege, hogy a szerveren tárolt weblapok telephely státusát automatikusan elismernék, amennyiben a vállalkozás az üzleti tevékenységét azon keresztül folytatja. A virtuális telephely másik lehetséges megoldása lehetne a „*virtuális függő ügynök*” koncepciója, amely a függő ügynök jelenlegi definíciójának kiterjesztését célozza olyan módon, hogy abba beletartozzanak az

²⁴ BEPS Vitaanyag, 212-216. pont.

²⁵ BEPS Vitaanyag, 217. pont.

elektronikusan kötött szerződések, és ilyen módon telephely jöjjön létre. Ezen javaslatokkal kapcsolatban is számos kérdés merül fel, hiszen a weblap telephellyé minősítése azt feltételezi, hogy a forrásország meghatározza, hogy az ő területén csak a meghatározott oldalról lehet szolgáltatást nyújtani. Ellenkező esetben ismét a forrásország fogyasztói oldalának definíciós nehézségeibe ütközünk.

Ezen a ponton szükséges megjegyezni, hogy a telephely fogalmának fentiek szerinti bővítése mellett is marad egy további körülmény, amely jelentősen árnyalná a forrásország adóztatási jogát, ez pedig a telephelynek betudható nyereség meghatározása.²⁶ A Modellegyezmény 7. cikk 2. bekezdése szerint a nyereség meghatározása szempontjából a telephelyet úgy kell tekinteni, mintha önálló entitás lenne. Mindkét szerződő államban azt a nyereséget kell a telephelynek betudni, amelyet akkor érhetne el, ha elkülönült és független vállalkozásként azonos vagy hasonló tevékenységet végezne azonos vagy hasonló feltételek mellett, figyelembe véve a vállalkozás által ellátott funkciók, a használt eszközök és a vállalt kockázatok megoszlását a telephely és a vállalkozás többi része között.²⁷ A traszferár-szabályok alkalmazása ezen a területen további nehézségeket jelent a gyakorlatban.²⁸

A BEPS Vitaanyag harmadik fő opciója a forrásadó bevezetése.²⁹ Ennek gondolata szintén megjelent már korábban a szakirodalomban.³⁰ A forrásadó lényege, hogy a forrásországban illetőséggel rendelkező vásárlók elektronikus szolgáltatás vásárlásához kapcsolódó fizetéseiből közvetlenül levonnák az adót. Ez a megoldás technikai értelemben is a fogyasztás oldalára teszi át a hangsúlyt. Gyakorlati szempontból logikus lehet a modell, hiszen az elektronikus kereskedelemben a fizetések elektronikus fizetés útján zajlanak, vagyis bankkártyás vagy elektronikus banki átutalási megbízással. Ilyen módon a fizetési műveletet lebonyolító pénzügyi intézmény közvetlenül le tudja vonni az adót. Kérdés viszont, hogy miként azonosítható, hogy az adott tranzakció során adóköteles jövedelmet utal a vásárló. Ehhez kapcsolódóan pedig ugyanazokat a definíciós nehézségeket kell áthidalni, amelyek a digitális jelenlét esetében felmerülnek.

A fenti javaslatokkal szemben felhozható tartalmi kritikákon túl fontos látni, hogy számos eljárási kérdést is felvet a koncepcióváltás jogi megvalósítása. A javaslatokkal szembeni egyik legfőbb elvárás az lenne, hogy a megvalósításuk ne rójon indokolatlanul nagy terhet az egyes állami adóhatóságokra és a piaci szereplőkre. A várható állami bevételek és a beszedésükhöz szükséges kiadások rendszerében, valamint a piaci szereplők korlátozásában meg kell találni a megfelelő egyensúlyt ahhoz, hogy az eredeti jogpolitikai célt elérjék az államok. Vagyis az adóztatási jogok igazságosabb, fairebb elosztása nem járhat sem a nemzeti gazdaságok, sem a globális gazdasági növekedés visszafogásával. Kérdéses ugyanakkor, hogy ennek a követelménynek meg

²⁶ CASTRO 2012. 143-146.; HOFFART 2007. 117.

²⁷ SIMON István: 2012. 527-528.

²⁸ 2010 Report on the Attribution of Profit to Permanent Establishment. OECD, 2010. július 22.

²⁹ BEPS Vitaanyag, 218. pont.

³⁰ HOFFART 2007. 114.; Richard L. DOERNBERG: 1998. 1022.

tud-e felelni egy olyan módosítás, amely esetlegesen a vállalkozások adóhatósági regisztrációját, az illetőséggel rendelkező vásárlók fizetéseinek regisztrációját teszi szükségessé, vagy éppen a pénzügyi intézményekre ró további kötelezettségeket a forrásadó levonása miatt.

A digitális gazdaság támasztotta kihívásokra a nemzetközi adójog területén közös választ kell adnia az államoknak a modellegyezmények (és itt természetesen nem csak az OECD Modellegyezményre gondolunk) módosításával. Az egyoldalú jogalkotási megoldások ugyanis nem vezethetnek eredményre olyan gazdasági modell esetében, amelynek a legfőbb jellemzője a határokon átívelő, multinacionális jelleg. Bár minden felvázolt megoldási javaslat kisebb-nagyobb hibában szenved, és a gazdasági szereplők részéről komoly ellenállás érződik³¹, úgy gondolom, hogy az ismertett jogtechnikai megoldások valamelyikének felvállalásával át kell törni a jelenlegi telephely koncepciót és a mögötte felépült hagyományos érvrendszert az értékteremtés helyével kapcsolatban, és meg kell nyitni az utat a forrásországok adóztatási joga előtt.

Bárhogyan is alakul, a jogtudomány szempontjából különösen fontos és talán modellértékű ez a vita: arról szól ugyanis, hogy a jogalkotás, a jogpolitika milyen választ talál a technikai fejlődés által a jogrendszerrel szemben intézett kihívásokra.

Felhasznált irodalom

CASTRO, Leonardo F.M.: Problems Involving Permanent Establishments: Overview of Relevant Issues in Today's International Economy. *Global Business Law Review*. Vol. 2. 2012. (<http://engagedscholarship.csuohio.edu/gblr/vol2/iss2/3>)

DoubleTaxation and Tax Evasion Report. Report Presented by the General Meeting of Government Experts, League of Nations Doc. C.216.M.85, 1927.

FÖLDES Gábor: Az adótan és az adójog általános része. In: Pénzügyi jog I. (szerk.: SIMON István), Osiris Kiadó, Budapest, 2007.

HOFFART, Benjamin: Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach. *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, 6, 2007.

GRAETZ, Michael J.: The David R. Tillinghast Lecture: Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies. *Tax Law Review*, 54, 2001. (http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2617&context=fss_papers)

³¹Comments Received on Public Discussion Draft. BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy. OECD, 2014. április 16.

MAISTO, Guglielmo (szerk.): Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law. *EC and International Tax Law Series* – Volume 5. 2009, IBFD.

OECD: *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, OECD Publishing.

OECD: *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, OECD Publishing.

OECD Committee on Fiscal Affairs, Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention Article 5, 2000.

OECD: *Public Discussion Draft – BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, 24 March 2014 - 14 April 2014. július 14.

REIMER, Ekkehart: Permanent Establishment in the Model Tax Convention. In: *Permanent Establishments: a Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective* (szerk.: Ekkehart Reimer, Stefan Schmid, Nathalie Urban), Kluwer International 2011.

Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy, 2013 (Task Force on Taxation of the Digital Economy).

SHAKOW, David: The Taxation of Cloud Computing and Digital Content. *Faculty Scholarship Paper 475*, 2013. http://scholarship.law.upenn.edu/faculty_scholarship/475

SIMON István: Nemzetközi adójog. In: *Pénzügyi jog II.* (szerk.: Simon István) Osiris Kiadó, Budapest, 2012.