

A legnagyobb dotcom társaságok adóztatása Nagy-Britanniában

Bevezetés

Az Egyesült Királyság a dotcom társaságok egyik legjelentősebb piaca. A brit költségvetésbe beérkező adóbefizetések ugyanakkor nincsenek összhangban a brit értékesítésekből származó árbevétellel, a dotcom társaságok többnyire alacsony adóterhelésű országokba csoportosítják nyereségük jelentős részét. Jelen tanulmány azt vizsgálja, hogy hogyan alakul a dotcom társaságok adóztatása Nagy-Britanniában. Ennek keretében elsőként bemutatjuk, hogy a digitális társaságok nyereségét milyen adók terhelik Nagy-Britanniában, és részletesen elemezzük azt, hogy Nagy-Britannia által sajátos megoldásként bevezetett eltérített profitadó hogyan igyekszik az adóztatás körébe bevonni az agresszív adótervezésben érintett digitális vállalkozásokat. Az öt legnagyobb dotcom társaság, az Apple, a Facebook, az Amazon, az eBay és a Google elmúlt években a brit költségvetéshez teljesített adóbefizetéseinek részletes vizsgálatával elemezzük azt, hogy az eltérített profitadó milyen hatással volt a digitális vállalkozások brit adóztatására. Végül elemezzük a digitális vállalkozások adóztatásának kihívásaival foglalkozó nemzetközi célkitűzések Nagy-Britanniára gyakorolt hatását és a jövőben várható változásokat. A tanulmány kifejezetten a digitális vállalkozások nyereségét terhelő (közvetlen) adókra terjed ki, és nem érinti az egyéb (közvetett) adók kérdéskörét.

Nagy-Britannia társasági adórendszere, az elmúlt évtizedekben zajló változások

Nagy-Britanniában a társaságok nyereségét társasági adó terheli. Nagy-Britannia fejlett gazdaságának és tőkeexportőr jellegének köszönhetően hagyományosan a magas adóterhelésű országok közé tartozott, azonban az elmúlt évtizedekben számos törekvés történt arra, hogy a vállalkozások terheit csökkentsék, és a brit adórendszert vonzóbbá tegyék a vállalkozások számára. A változások jól nyomon követhetők a társasági adómértékek változásában, amely több ízben történt az elmúlt évtizedek során.

1980-ban a brit társasági adó mértéke 52% volt, ami meghaladta az OECD-országok akkori átlagát. Nagy-Britannia a 80-as évektől fokozatosan csökkentette a társasági adó mértékét, ami 2008-ra elérte a 28%-ot. Ez az érték akkor kevéssel haladta meg az OECD-országok átlagát, az Európai Unió egyes tagállamainak jelentős társaságiadó-csökkentése – például a 12,5%-os ír adómérték – miatt a brit társasági adó és az ahhoz kapcsolódó adórendszer továbbra sem volt versenyképes az európai piacon.

Ennek a felismerésnek az eredményeként 2010-ben jelentős adóreformot határoztak el, amelynek keretében a társasági adó mértékét fokozatosan tovább csökkentették. Az adómérték 2014-ben 21%, 2015-ben 20%, később 19%-ra csökkent, és 2020-ra el kell érnie a 17%-ot. A reform célja, hogy a brit adórendszer vonzóvá váljon a nemzetközi vállalkozások számára, és egyrészt megállítsák a brit multinacionális vállalkozások elvándorlását, másrészt elősegítsék a külföldi társaságok Nagy-Britanniában történő letelepedését.

A kedvező társasági adórendszert nemcsak a társasági adó mértékének csökkentésével, hanem speciális adókedvezményekkel is igyekszik elősegíteni a brit jogalkotó. Ennek részét képezik a kutatás-fejlesztési tevékenységhez fűződő adókedvezmények, valamint a szellemi tulajdonból származó jövedelem kedvező adóztatása. Ez utóbbi az innovatív vállalkozásokat támogatja, és a szabadalmaztatott találmányokból származó nyereség vonatkozásában csökkentett mértékű, 10%-os társasági adómértéket tesz lehetővé (*patent box*). Kedvező adóelbánást élveznek továbbá azok a magánszemélyek, akik meghatározott feltételeknek megfelelő *startupvállalkozások* részesedéseibe vagy kiemelten kockázatos, gyorsan növekvő vállalkozásokba fektetnek be.¹ Az említett adókedvezmények elérhetők a digitális vállalkozások számára is, sőt alkalmazásuk jelentős adómegetakarítást eredményezhet az innovációban rendszerint élenjáró digitális vállalkozások számára.

A brit társasági adórendszer az elmúlt években tehát jelentős lépéseket tett annak érdekében, hogy kedvező feltételeket teremtsen a Nagy-Britanniában működő nemzetközi vállalkozások számára. A bevezetett reformok elsődleges eredménye az volt, hogy elejét vették a brit társaságok korábbi, igen jelentős elvándorlásának, amelynek sok esetben adóztatási okai voltak.² A reformok egyelőre nem vezettek arra, hogy a külföldi vállalkozások nagy számban Nagy-Britanniában telepedjenek le, és ez igaz a multinacionális digitális vállalkozásokra is. Ezek a társaságok összetett nemzetközi struktúráik révén jóval kedvezőbb adótervezési lehetőségeket tudnak igénybe venni, amelyek segítségével elkerülhetik vagy minimálisra csökkenthetik a brit társaságiadó-terheket.

A dotcom társaságok jelenléte a brit piacon

Nagy-Britannia az első helyen szerepel azon országok között, ahol kiemelkedő az internet GDP-re gyakorolt hatása. Becslések szerint 2016-ban a bruttó hazai termék 12,4%-a származott a digitális gazdaságból³ szemben a hat évvel korábbi 8,3%-os értékkel.

¹ Ezt két program segíti elő, a *Seed Enterprise Investment Scheme* (SEIS), a startupvállalkozások befektetési programja, míg az *Enterprise Investment Scheme* (EIS), a kockázatos, gyorsan növekvő vállalkozások befektetési programja.

² William McBride: *Tax Reform in the UK Reversed the Tide of Corporate Tax Inversions. Tax Foundation, Fiscal Fact*, (2014), 442.

³ A brit kormány értelmezésében a digitális gazdaság a következő szektorokat foglalja magában: számítógépek, digitális készülékek gyártása, nagykereskedelme és javítása, hirdetési tevékenység, szoftverértékesítés, médiatartalom előállítás, telekommunikációs szolgáltatások, számítógépes programozás, adatfeldolgozás. Ez egy szűk értelmezés, azonban tágabb értelemben a digitális gazdaság erőteljesen jelen van más szektorokban, így a pénzügyi szektorban, az üzleti szolgáltatások terén stb.

A digitális gazdasághoz kapcsolható bevétel elérte a 347 milliárd USA-dollárt, ami azt jelenti, hogy a digitális szektor az ingatlanpiac után a második legnagyobb tételt képviseli a brit gazdaságban. A digitális gazdaságból származó bevételek megelőzik a termelésből származó bevételeket, ez utóbbiak harmadik helyen szerepelnek a nemzetgazdasági bevételek között.

A kiskereskedelem majdnem egynegyede – 23%-a – az online piactéren bonyolódik, és ez az arány folyamatosan növekszik, ahogyan újabb és újabb piaci szereplők jönnek létre, illetve a már meglévő kereskedők felfedezik és használni kezdik az online értékesítés lehetőségét. A dotcom társaságok számára tehát a brit vásárlók nemzetközi összehasonlításban is kiemelkedő piacot jelentenek.

A digitális gazdaság a munkahelyteremtésben is első helyen szerepel, becslések szerint 2,8-szor gyorsabban teremt munkalehetőséget, mint a gazdaság egyéb szegmensei. A digitális szektorban 1,4 millió munkavállaló dolgozik Nagy-Britanniában,⁴ és ez az érték folyamatosan növekszik.

Az említett nagyságrendek fényében érthető, hogy Nagy-Britannia egyértelműen elkötelezett a digitális szektor támogatására. Nagy-Britannia felismerte a digitális gazdaság gazdaságban betöltött szerepét, és el kívánja érni, hogy a digitális szektor hozzájárulása a brit gazdasági teljesítményhez 2025-re elérje a 200 milliárd fontot. Ez a teljesítmény megkétszerezését jelenti a tíz évvel korábbi hozzájáruláshoz képest.⁵

A dotcom társaságok által használt adótervezési technikák és Nagy-Britannia

Az OECD adóalap-erózióval és nyereségátcsoportosítással foglalkozó projektje (angolul *Base Erosion and Profit Shifting*, rövidítve: *BEPS*) kiemelten foglalkozik a digitális gazdaság adóztatásának kihívásaival. A projekt keretében megfogalmazott tizenöt akcióterv közül az 1. akcióterv tárgyalja a digitális gazdaság kihívásait, és az országokat három kategóriába sorolja annak megfelelően, hogy azok milyen szerepet töltenek be a digitális társaságok nemzetközi adóstruktúráiban. A *piac országa* az az ország, ahol a digitális társaságok vevői találhatóak. A *közvetítő ország(ok)* az(ok) az ország(ok), amelynek adórendszerét a digitális szolgáltatásokat nyújtó cégcsoport adóoptimalizálás céljára felhasználja. Az *anyavállalat országa* az az ország, ahol a digitális szolgáltatást nyújtó cégcsoport végső anyavállalata adóügyi illetőséggel rendelkezik. A BEPS-projekt által felvázolt egyszerűsített séma szerint mindhárom típusú ország lényeges szerepet tölt be a digitális cégcsoportok struktúráiban, a végeredmény pedig az, hogy a digitális cégcsoport világszinten nem vagy csak minimális mértékben fizet nyereségadót a megtermelt profit után.

Nagy-Britannia tipikusan a piac országát testesíti meg a digitális vállalkozások cégstruktúráin belül. Mivel Nagy-Britannia a magas adóterhelésű országok közé tartozik,

⁴ Az érték a Nagy-Britanniában foglalkoztatott munkavállalók 5%-a.

⁵ 2015-ben a digitális gazdaság hozzájárulása a brit gazdasági teljesítményhez 118 milliárd font volt.

a szigetországban működő dotcom társaságok kifejezetten érdekeltek abban, hogy brit társaságiadó-kötelezettségüket a lehetőségekhez képest minimálisra csökkentsék.

A BEPS 1. akcióterve három tipikus technikát azonosít abban a tekintetben, hogy a digitális társaságok milyen módszerrel kerülik el a piac országában az adókötelezettséget. Egyrészt a digitális vállalkozás olyan nemzetközi adóstruktúrákat alakít ki, amelyek eredményeképpen elkerülik az adóköteles jelenlét keletkezését a piac országában (telephely keletkezésének elkerülése). Másrészt, ha mégis keletkezik telephely a piac országában, igyekeznek úgy csoportosítani a funkciókat, eszközöket és kockázatvállalást a cégcsoporton belül, hogy minimális adóalap legyen allokálható a piac országában létesült telephelyhez (nyereségallokáció minimalizálása). Harmadrészt, ha a piac országában keletkezik adóztatható adóalap, akkor az elismert költségek maximális kihasználásával igyekeznek csökkenteni az adóalapot (költségek maximalizálása). Bár ezeket az adóelkerülési technikákat nem csak a digitális társaságok alkalmazzák, a digitális társaságok helyzetét jelentősen megkönnyíti, hogy a digitális gazdaságban egyszerűen kiküszöbölhető a vállalkozás állandó fizikai jelenléte a piac országában.

A Nagy-Britanniában működő dotcom társaságok szintén az említett három módszert használják a nyereséget terhelő brit adókötelezettségek csökkentésére. Általában elmondható, hogy az elsődleges adótervezési technika hagyományosan a telephely keletkezésének elkerülése, illetve a nyereségallokáció minimalizálása, de a közelmúltban történt nemzetközi fejlemények eredményeként egyre nagyobb szerepet kap a költségek maximalizálása is.

A továbbiakban megvizsgáljuk, hogy az említett módszerek hogyan teszik lehetővé a brit társaságiadó-terhek optimalizálását.

Telephely keletkezésének elkerülése

A nemzetközi adóztatás hagyományos szabályai szerint, ha egy vállalkozásnak nincs állandó fizikai jelenléte egy adott országban, akkor nem jön létre adóköteles jelenlét, és nem keletkezik adókötelezettség.⁶ A külföldi illetőségű adózók esetében a *telephely* adójogi fogalma testesíti meg az állandó fizikai jelenlétet, és a telephely fennállásának feltételeit a kettős adóztatás elkerülését célzó egyezmények, egyezmény hiányában a belső jog szabályai rendezik. A kettős adóztatási egyezmények többnyire az OECD-modellegyezményre vagy más modellegyezményre épülnek, amelyek szerint a telephely keletkezésének egyik fő kritériuma, hogy az adott vállalkozás olyan fizikai jelenléttel – irodával, üzletvezetés helyével, műhellyel, gyártóegységgel stb. – rendelkezzen az adott országban, amely ténylegesen szolgálja az üzleti tevékenységét.

A tényleges fizikai jelenlét mellett telephelyet keletkeztethet az is, ha a piac országában a vállalkozás a nevében eljáró képviselővel, úgynevezett „függő ügynökkel” rendelkezik.

⁶ Csabai Róbert – Czoboly Gergely: A digitális cégek adóztatásának kihívásai – nemzetközi válaszkísérletek. *Adó*, 30. (2016), 12–13.

A függő ügynök egy olyan személy, aki a vállalkozás nevében jogosult szerződéseket kötni, és ezt a jogát rendszeresen gyakorolja.⁷

A digitális gazdaságban működő vállalkozások rendszerint az internet segítségével, online felületen keresztül értékesítenek, ezért a piac államában sok esetben nincs állandó fizikai jelenlétük, vagy olyan minimális jelenléttel rendelkeznek, amely a nemzetközi adójog hagyományos szabályai szerint csak kiegészítő, előkészítő jellegűnek minősül, ezáltal nem keletkeztet telephelyet. Előfordulhat, hogy a piac államában szervert telepítenek a tevékenység elősegítéséhez, vagy szoftvereket alkalmaznak, de a jelenleg érvényes nemzetközi adózási szabályok szerint egy vállalkozás automatizált készülékei, így különösen a szerverek csak bizonyos feltételek fennállása esetén, a szoftverek és adatok pedig rendszerint nem keletkeztetnek telephelyet.⁸ Az OECD-modellegyezmény, valamint annak kommentárja értelmében egy weboldal működtetése vagy hasonló virtuális jelenlét sem eredményez telephelyet.⁹ Fizikai jelenlét hiányában a tevékenységből származó jövedelem a piac országában nem, csak az illetőség országában adóztatható.¹⁰

A brit adószabályok¹¹ a nemzetközi gyakorlattal összhangban szintén kimondják, hogy egy külföldi vállalkozás adókötelezettsége csak akkor állapítható meg, ha a vállalkozás telephellyel, vagyis bizonyos szintű fizikai jelenléttel rendelkezik Nagy-Britanniában. A brit belső jogban érvényes telephelyfogalom nagymértékben megegyezik az OECD-modellegyezményben foglalt fogalommal, így kettős adóztatási egyezmény hiányában is a korábban ismertetett irányelvek alkalmazandók. Szerverek telephely-keletkeztetése kapcsán érdemes azt kiemelni, hogy mindig meg kell vizsgálni, mi a szerver szerepe az üzleti tevékenységben. Ha a tevékenység tárhelyszolgáltatás vagy szoftverek tárolása, akkor a szervernek lényeges szerepe van a fő tevékenység megvalósításában, ezért telephelyet keletkeztethet. Ha a vállalkozás egy weboldalon keresztül értékesít (*e-tailer*, internetes kereskedő), a brit adóhatóság álláspontja szerint még nem jön létre telephely Nagy-Britanniában. Vagyis a szerver jelenlétét mindig a vállalkozás belföldön végzett egyéb tevékenységével összefüggésben kell megítélni.

A *függő ügynök* telephely-keletkeztető voltának megítélésekor nagymértékben kell vizsgálni az ügynöki tevékenység egészét, és annak szerepét a megbízó vállalkozás tevékenységében. A brit adóhatóság a körülmények alapján mérlegeli, hogy létrejön-e telephely.

⁷ OECD-modellegyezmény 5. cikk, 5. bekezdés: A telephelyfogalom az OECD-modellegyezmény kommentárjának 2017-es módosításával kiegészült, és a visszaélések elkerülése érdekében kiterjed például a bizományosi struktúrákra is.

⁸ Lásd OECD-modellegyezmény kommentárja 5. cikk 42.2. pont: A szoftverek és az adatok nem rendelkeznek egy földrajzi helyhez, ezért nem jön létre olyan állandó üzleti hely, amely az adóztatási jog alapjául szolgáló kapcsolóelvvel, úgynevezett nexust keletkeztetne.

⁹ OECD Adóügyi Bizottsága: *Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Convention on Article 5*. 2000; OECD: *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for Taxing E-Commerce?* Final Report, 2005.

¹⁰ Csabai–Czoboly (2016): i. m.

¹¹ Lásd a 2010. évi brit társaságiadó-törvény 24. rész 2. fejezetét, amely a kettős adóztatási egyezmények 5. és 7. cikkeiben foglalt szabályokhoz hasonló szabályokat tartalmaz.

A telephely keletkezésének megállapításakor tehát valamennyi körülményt együttesen, körültekintően kell vizsgálni, ennek során a brit adóhatóságnak kiemelt szerepe van. Az elmúlt évek gyakorlata azt mutatja, hogy a brit adóhatóság óvatos a telephely keletkezésének megállapítása során, és az alapul szolgáló belföldi és nemzetközi szabályokat szűk keretek között értelmezi.

A nyereségallokáció minimalizálása

Abban az esetben, ha a telephely fennállása valamely okból mégis megállapítható, további kérdést vet fel, hogy mekkora az az adóköteles jövedelem, amely a telephelyhez allokálható, és ezáltal a telephely országában adóztatható.

A telephelyhez allokálható adóköteles nyereség megállapítása tekintetében az OECD profitallokálási szabályait lehet alapul venni, ezeket a szabályokat a brit adóhatóság is nagymértékben követi. A profitallokáció során a szolgáltatási láncon belül meg kell vizsgálni az egyes funkciókat, ideértve az immateriális javak fejlesztésére, bővítésére, fenntartására, védelmére és felhasználására vonatkozó feladatokat és kockázatviselést, és a csoporton belüli ügyleteket a transzferár-szabályozás értelmében úgy kell minősíteni, mintha független felek között jönnének létre.

A nyereségallokáció vizsgálata során a legnagyobb nehézséget Nagy-Britanniában is az jelenti, hogy a profitallokáció hagyományos szabályai a digitális vállalkozások esetében nem adnak megnyugtató eredményt. A jelentős emberi funkciók, használt eszközök és vállalt kockázatok rendszerint nem Nagy-Britanniában találhatók, ami a telephelyhez allokálható nyereség mértékét jelentősen korlátozza. Jellemző adóelkerülési mód, hogy a Nagy-Britanniában lévő telephely pusztán technikai, kisegítő feladatot lát el, azonban a szellemi javak feletti rendelkezési jog, a lényeges kockázatvállalás Nagy-Britannián kívüli csoportvállalatnál található.

A fentiekben túl annak megállapítása is nehézségekbe ütközik, hogy egyáltalán melyek azok a tényezők, funkciók, amelyek a nyereség keletkezésében meghatározó szerepet játszanak. Ilyen értelemben már nem is hagyományos értelemben vett transzferárkérdéssel állunk szemben, hanem a nyereségallokáció alapját képező tényezők értékelésének kérdésével. Az eredmény, hogy még ha telephelye is keletkezik egy vállalkozásnak, megfelelő nyereségallokáció hiányában a telephelyhez rendelhető adóalap minimálisra csökkenthető.

A költségek maximalizálása

A nemzetközi gyakorlattal összhangban a társasági adó alapját Nagy-Britanniában sem az árbevétel, hanem a nyereség alapulvételével kell megállapítani, vagyis az adóalap meghatározása során az árbevételt csökkentik bizonyos, a tevékenységgel összefüggésben felmerült elismert költségek. Ezek között a brit társasági adórendszer is elismeri adóalap-csökkentő költségként a fizetett kamatokat, jogdíjakat, különféle szolgáltatási

díjakat. Az adóalap meghatározása során további csökkentő tételek is befolyásolhatják az adóalapot, ilyenek lehetnek a korábbi években felhalmozott veszteségek, munkavállalói részvételi programokhoz, kutatás-fejlesztéshez kapcsolódó kedvezmények. A Nagy-Britanniában működő dotcom társaságok előszeretettel használják ezeket a technikákat. Különösen jellemző a brit társaságiadó-alap csökkentése más államban lévő leányvállalatnak teljesített jogdíjkifizetések révén.

A dotcom társaságok adóelkerülésének nagyságrendjei

Egy a 2014-es adóévre vonatkozó kutatás szerint az öt legnagyobb dotcom társaság, azaz az Apple, a Facebook, az Amazon, az eBay és a Google éves szinten közel 1 milliárd font¹² adó megfizetését kerülte el Nagy-Britanniában annak köszönhetően, hogy a szigetországban folytatott tevékenységéből származó árbevételt különböző adótervezési struktúrák segítségével más, kedvező adóterheléssel rendelkező országokba csoportosították át. Az említett vállalkozások Nagy-Britanniában végzett értékesítéseinek volumenét az alapul szolgáló struktúrák bonyolultsága miatt nehéz meghatározni, de becslések szerint az érintett öt cég brit értékesítésekből származó tényleges árbevétele 2014-ben meghaladta a 18 milliárd fontot. Ehhez képest a hivatalos brit számviteli nyilvántartásokban az öt vállalkozás együttesen csupán 2,6 milliárd font árbevételt szerepeltetett, és a brit fogyasztók felé történő értékesítésekből származó árbevétel jelentős részét luxemburgi és írországi csoportvállalatok könyveiben mutatták ki. Ennek eredményeként az öt dotcom társaság a 2014-es adóévben mindössze 44,7 millió font brit társasági adót vallott be adóbevallásaiban, amely az összes árbevétel csupán 0,21%-a.¹³

A 2014-es évre vonatkozó adatokat és arányszámokat a legnagyobb öt dotcom társaság vonatkozásában az 1. táblázat szemlélteti.

1. táblázat: Az öt dotcom társaság brit társaságiadó-terhei 2014-ben (GBP), a brit piacról származó teljes becsült árbevétel arányában

Társaság neve	Brit piac árbevétele	Bevallott brit árbevétel	Adózás előtti nyereség	Társasági adó	Társasági adó/piac árbevétele (%)
Amazon	5,3 milliárd	679 millió	34,4 millió	11,9 millió	0,225
Apple	7,2 milliárd	1,0 milliárd	97,3 millió	11,8 millió	0,1639
eBay	1,6 milliárd	190 millió	8,8 millió	617 ezer	0,0386
Facebook	798 millió	105 millió	-28,5 millió	4,327	0,0005
Google	3,3 milliárd	642 millió	70,0 millió	20,4 millió	0,6182
Összesen	18,2 milliárd	2,6 milliárd	182,0 millió	44,7 millió	0,21

Forrás: a Mirror adatai alapján a szerző szerkesztése

¹² A tanulmányban az adatokat fontban adjuk meg az átláthatóság érdekében. Viszonyításképpen, a 2017. november 30-án közzétett hivatalos Magyar Nemzeti Bank-árfolyam szerint 1 font = 355,68 forint.

¹³ Nick Sommerlad: Google, Facebook, Amazon, eBay and Apple Avoided £1billion of UK Tax. *Mirror*, 2016. január 26.

A 2014-re vonatkozó adatok jól érzékeltetik, hogy a dotcom társaságok által a brit piacon megtermelt árbevétel csak kis részben jelenik meg a brit számviteli nyilvántartásokban, továbbá a kimutatott árbevétel nem jelenti azt, hogy az érintett vállalkozások jelentős társaságiadó-befizetéseket teljesítenének a brit költségvetés felé. A mögöttes okok a BEPS-projektben is megfogalmazott azon felismerésre vezethetők vissza, hogy a nemzetközi adózás hagyományos szabályai a digitális gazdaságban nem vezetnek megfelelő eredményre, nem biztosítják az adóztatási jog megfelelő elosztását az államok között. Ez a válság Nagy-Britannia számára súlyos adóbevétel-kiesést jelent.

Az eltérített profitadó mint egyoldalú megoldási kísérlet a dotcom társaságok adóztatására

A 2014-re vonatkozó statisztikákból levonható következtetések a brit kormány számára is felvetették annak az igényét, hogy az agresszív adótervezésben érintett multinacionális vállalkozásokkal szemben fellépjenek. Emellett a brit közvélemény is kifejezetten nehezményezte azt, hogy egyes – Nagy-Britanniában tevékenykedő – nemzetközi vállalkozások egyáltalán nem vagy elenyésző mértékben fizetnek brit társasági adót tevékenységük után. Megfogalmazódott az, hogy a digitális gazdaságban tevékenykedő vállalkozások tisztességtelen versenyelőnyt élveznek a belföldi vállalkozásokkal szemben, mivel erodálják a brit adóalapot, és kivonják magukat a közteherviselés általános követelménye alól.¹⁴

A gazdasági és a politikai nyomás jelentős szerepet játszott abban, hogy Nagy-Britannia az OECD BEPS digitális vállalkozások adóelkerülésével foglalkozó akciótervének kidolgozásával párhuzamosan, a BEPS 1. akcióterv eredményeinek közzétételét kissé megelőzően vezette be a *diverted profit tax*, rövidítve *DPT* elnevezésű eltérített profitadót.¹⁵ Az eltérített profitadót 2015 áprilisától alkalmazzák.

Az eltérített profitadó célja azon multinacionális vállalatok megadóztatása, amelyek összetett nemzetközi adóstruktúrák révén, agresszív adótervezési technikákkal más országokba csoportosítják a brit piacra történő értékesítésekből származó adóköteles jövedelmeiket, elkerülve a brit adóztatást.¹⁶ A szabályozás elsősorban a technológiai

¹⁴ Francesco Boccia – Robert Leonardi: *The Challenge of the Digital Economy: Markets, Taxation and Appropriate Economic Models*. Cham, Palgrave Macmillan, 2016.

¹⁵ A politikai nyomást jól érzékelteti a brit adóhatóságnak az eltérített profitadó bevezetése kapcsán tett nyilatkozata, amely szerint „a brit közvélemény nevében közelről meg fogunk vizsgálni minden egyes üzleti struktúrát, hogy biztosítsuk, hogy megfizessék az összes, Nagy-Britanniát megillető adót. Az új eltérített profitadó biztosítani fogja, hogy Nagy-Britannia tisztességes részt kapjon a multinacionális vállalatok nyereségéből, arra késztetve ezen vállalatokat, hogy átalakítsák adóstruktúrájukat, és ne csoportosítsák át nyereségüket más országokba”. Lásd Simon Bowers: EBay Pays £1.1m UK Tax on Revenues it Told US Investors were £1.1bn. *The Guardian*, 2016. október 8.; Samuel Gibbs: Facebook to Pay Millions More in UK Tax. *The Guardian*, 2016. március 4. Az eltérített profitadó szabályainak alkalmazása során a brit adóhatóságnak különösen fontos szerepe van az adómegállapításban.

¹⁶ Az eltérített profitadóval kapcsolatos brit álláspontot jól tükrözi George Osborne pénzügyminiszternek az eltérített profitadó bevezetésével egyidejűleg tett nyilatkozata, amely szerint: „Nagy-Britannia a világon az egyik legalacsonyabb társasági adót biztosítja, cserében viszont elvárjuk, hogy az adót megfizessék.”

szektorban működő multinacionális vállalkozásokat célozta, ezért „Google-adó” néven került be a köztudatba. Az új adónemtől a bevezetéskor a 2015–2019 közötti időszakra 1,35 milliárd font többletbevételt remélt a brit költségvetés.

Az eltérített profitadóból származó tervezett bevételek nagyságrendjükben nem jelentősek a brit költségvetés szempontjából. Ennek kapcsán a jogalkotó és a brit adóhatóság is azt az álláspontot képviselte, hogy az elérni kívánt cél nem a költségvetési bevételek eltérített profitadóból származó közvetlen növelése, hanem annak „kikényszerítése”, hogy az érintett vállalkozások módosítsanak adóstruktúráikon, és ennek eredményeként növeljék közvetetten az egyéb brit adóbevételeket (például társasági adó, új munkavállalók bérhez kapcsolódó közterhei, forgalmi és fogyasztási típusú adók stb.). A továbbiakban az eltérített profitadó részletszabályaival foglalkozunk.

Az eltérített profitadó főbb szabályai

Adóalanyok köre

Az eltérített profitadó háttérében rendkívül összetett jogi szabályozás áll, de az adó jellemzően az adóelkerülő multinacionális vállalkozások két fő csoportját célozza.¹⁷

- Az első eset, amikor egy külföldi vállalkozás a brit piacon olyan üzleti modell útján értékesít terméket, nyújt szolgáltatást, hogy „megalapozottan feltételezhető”, hogy cél a brit telephely, ezáltal a brit adóköteles jelenlét elkerülése (telephely elkerülése).
- A másik eset, ha van ugyan Nagy-Britanniában bejegyzett, brit adóügyi illetőségű vállalkozás, de a brit vállalkozásnak más államokban lévő csoportvállalkozásokkal kötött ügyletek eredményeként nincs lényeges gazdasági jelenléte Nagy-Britanniában, ezáltal a brit illetőségű vállalkozásnak betudható tevékenység korlátozott, és az adófizetési kötelezettség alacsonyan tartható vagy elkerülhető (lényeges gazdasági jelenlét hiánya).

Elemzők rámutatnak, hogy az említett két esetkör tipikusan a Google-típusú, illetve a Starbucks-típusú struktúrákat kívánja bevonni az adóztatás körébe.¹⁸ A Google struktúrája a telephely elkerülésének mintapéldája, hiszen a később bemutatott *dupla ír* modell alkalmazásával a Google jellemzően külföldről értékesít a brit piacra, brit fizikai jelenlétel, telephellyel nem rendelkezik, és a nemzetközi adójogi struktúra egésze világszinten

Lásd Simon Bowers: Amazon to Begin Paying Corporation Tax on UK Retail Sales. *The Guardian*, 2015. május 23. A nyilatkozat utalás volt azokra a bevezető részben már említett brit adópolitikai változtatásokra, amelyek a gazdasági válság bekövetkezését követően fokozatosan csökkentették a társasági adómértéket, ösztönözve a külföldi befektetéseket és azt, hogy a vállalkozások Nagy-Britanniában vallják be árbevételüket, és teljesítsék adókötelezettségeiket.

¹⁷ Az adó részleteiről lásd a brit adóhatóság tájékoztatóját: HM Revenue & Customs: *Diverted Profits Tax*. 2015.

¹⁸ Sol Picciotto: The UK's Diverted Profits Tax: An Admission of Defeat or a Pre-Emptive Strike? *Tax Notes International*, 77. (2015), 3.

nagyon kedvező adóztatást eredményez. A Starbucks struktúrája a lényeges gazdasági jelenlét elkerülésének mintapéldája, ennek sajátossága, hogy a Starbucks a brit piacra Nagy-Britanniában bejegyzett vállalkozása útján értékesít, de belföldi nyereségét külföldi kapcsolt vállalkozásaival fennálló szerződéses kapcsolatai révén külföldre csoportosítja, és a fizetendő brit társasági adót ezáltal minimálisra csökkenti.

A jelen tanulmány tárgyát képező dotcom társaságok tipikusan a telephely elkerülése révén kerülnek el a brit társaságiadó-fizetési kötelezettséget, a fogyasztókkal rendszerint a külföldi csoportvállalatok vannak szerződő félként közvetlen kapcsolatban, ezeknek pedig adózási szempontból nem jön létre telephelye. A dotcom társaságok értékesítéseikhez online felületeket és az internetet használják elsősorban, ehhez brit fizikai jelenlét nem szükséges. A dotcom társaságok ezáltal könnyen elkerülhetik az adóköteles jelenlétet, és nem kizárt, hogy az eltérített profitadó hatálya alá kerülnek.

Adóalap megállapítása

Amennyiben az eltérített profitadó alkalmazandó, az adóalapot sajátos szabályok alapján kell meghatározni. Az adóalap számítása rendkívül bonyolult, számos kritériumot kell figyelembe venni. A szabályrendszer célja, hogy a nyereséget úgy határozzák meg, mintha az adózó a transzferár-szabályok teljes körű tiszteletben tartásával kiigazította volna nyereségét. Az adóalap meghatározása során azt is mérlegelni kell, hogy az érintett vállalkozás mekkora nyereséget érhetett volna el, ha olyan alternatív ügyletet választ, amelyben az adócsökkentési célzat nem vezette a feleket.

Az eltérített profitadó mértéke 25%, ami egy büntető jellegű adómérték a brit társasági adó 19%-os mértékéhez képest.¹⁹ A szabályozás ezzel is nyomatékosítani kívánja azt a célkitűzést, hogy az érintett vállalkozások változtassák meg adóoptimalizálásra épülő adóstruktúrájukat, mivel ebben az esetben az eltérített profitadó megfizetése helyett az alacsonyabb mértékű társasági adó megfizetésére lesznek kötelesek.

A szabályozás elsősorban a multinacionális vállalkozásokat célozza, ezért számos mentességi szabály létezik. Többek között mentesülnek a kis- és középvállalkozások, továbbá azok a vállalkozások, amelyek Nagy-Britanniából származó árbevétele éves szinten nem haladja meg a 10 millió fontot.

A brit álláspont szerint az eltérített profitadó egy teljesen különálló, speciális adónem, amely nem minősülhet társasági adónak, jövedelemadónak vagy nyereséget terhelő más adónak. Erre tekintettel a kettős adóztatási egyezmények nem terjednek ki az eltérített profitadóra.²⁰ Az eltérített profitadó befizetése esetén tehát az érintett vállalkozás nem hivatkozhat kettős adóztatási egyezményből származó kedvezményekre, mentesítést, beszámítást nem alkalmazhat.

¹⁹ Megjegyezzük, hogy a brit társasági adó mértéke az eltérített profitadó bevezetésekor 20% volt, és további adócsökkentés eredményeként 2020-ra 17%-ra csökken.

²⁰ HM Revenue & Customs (2015): i. m.

Eljárási szabályok

Az eltérített profitadó megállapítása egy sajátos eljárásrend keretében történik, ami alapvetően meghatározza az adómegállapítás módját és az adóbeszedést. A társasági adóval ellentétben itt nem önadózás történik, hanem az érintett vállalkozásnak bejelentést kell tennie a brit adóhatósághoz, ha vélhetően az adó hatálya alá tartozik. A bejelentést a pénzügyi év zárását követő három hónapon belül kell megtenni.

A bejelentést követően, ha a brit adóhatóság megalapozottnak tartja az eltérített profitadó alkalmazhatóságát, úgynevezett előzetes felszólítást küld a vállalkozásnak. A felszólítás tartalmazza, hogy a brit adóhatóság miért tartja indokoltnak az adókötelezettséget, és előzetes feltételezések alapján megállapítja az eltérített profitadó összegét. Az előzetes felszólítást annak az üzleti évnek az utolsó napjától számított két éven belül kell megtenni, amire az adókötelezettség vonatkozik. A vállalkozás 30 napon belül nyilatkozhat, ha a felszólítás nyilvánvaló tévedést, számtani hibát tartalmaz, de jogorvoslati joggal nem élhet.

Ezt követően 30 napon belül a brit adóhatóság vagy fizetési felszólítást küld az adózónak, vagy megállapítja, hogy a vállalkozás nem köteles eltérített profitadót fizetni. Ha eltérített profitadó fizetési kötelezettség áll fenn, a fizetési felszólításban szereplő összeget a vállalkozásnak 30 napon belül be kell fizetnie. Nincs lehetőség fizetési halasztásra vagy előzetes jogorvoslatra.

A befizetést követően a brit adóhatóságnak 12 hónapja van, hogy felülvizsgálja a megállapított eltérített profitadót. Ebben az időszakban csökkentheti vagy növelheti a kiszabott adóösszeget. A vállalkozás csak e 12 hónapos időszak letelte után élhet jogorvoslattal az adóügyi bíróság előtt. Ha nem él jogorvoslattal, az eltérített profitadó véglegessé válik.

Az eltérített profitadó gyakorlata és a kapcsolódó brit költségvetési bevételek

A 2015/2016-os adóévben²¹ a brit adóhatóság 48 bejelentést kapott az érintett adózóktól, ezzel szemben nem bocsátott ki előzetes felszólítást vagy fizetési felszólítást. A 2016/2017-es adóévben 145 adózói bejelentés érkezett, míg az adóhatóság 16 előzetes felszólítást és 14 fizetési felszólítást bocsátott ki.²²

A 2017 szeptemberében közzétett adóhatósági statisztikák szerint befolytak a brit költségvetésbe az eltérített profitadó bevezetésekor tervezett költségvetési bevételek: a 2015/2016-os adóévben 25 millió font bevétellel terveztek, ehhez képest 31 millió font többletbevétel keletkezett. A 2016/2017-es adóévben 275 millió font bevételt vártak az új adónemtől, ehhez képest 281 millió font többletbevétel folyt be a brit költségvetésbe.²³

²¹ Ez alatt a 2015. április 1. és 2016. március 31. közötti időszakot értjük, amely a Nagy-Britanniában hagyományosan alkalmazott üzleti év. A vállalkozások jogosultak eltérő üzleti évet választani, ebben az esetben az eltérített profitadó szempontjából irányadó értesítési kötelezettség ehhez igazodik.

²² Az adatok alapján a bejelentéseknek csak 10%-a von maga után fizetési felszólítást.

²³ Department for Digital, Culture, Media & Sport: *Policy Paper 3. The Digital Sectors – Making the UK the Best Place to Start and Grow a Digital Business*. 2017.

Az érintett vállalkozásoktól származó költségvetési bevételek 89,6%-kal növekedtek az eltérített profitadó eredményeként, vagyis az adóhatóság értékelése szerint az eltérített profitadó beváltotta a hozzá fűzött reményeket.

A brit költségvetést gazdagító bevételek nemcsak az eltérített profitadóból közvetlenül befolyt bevételt, hanem az érintett vállalkozások adózási magatartásának változása, adóstruktúrájának átalakítása folytán befolyt többlet-társaságiadóbevételt is magában foglalja, mivel az adóhatóság tapasztalatai szerint számos, az eltérített profitadó hatálya alá tartozó vállalkozás változtatott adózási magatartásán. Egyrészt az adózók a brit adóhatósággal folytatott tárgyalások során elfogadták a brit adóhatóság által javasolt adóalap-kiigazítást; másrészt az adózók saját döntésük alapján, a brit adóhatóság beavatkozása nélkül módosították struktúráikat, transzferár-megállapodásaikat. Az adózói magatartás változása valamennyi esetben bevételnövekedést eredményezett a brit költségvetés számára, az viszont nem világos, hogy ez pontosan hogyan számszerűsíthető.

Az eltérített profitadó értékelése, legfőbb kritikák

A brit jogalkotót számos kritika érte az eltérített profitadó bevezetése kapcsán mind a nemzetközi (adó)politikai szintén, mind a vállalkozások részéről.

Nemzetközi viszonylatban az elsődleges támadás arra irányult, hogy Nagy-Britannia egyoldalú intézkedésként hat hónappal azelőtt vezette be az eltérített profitadót, hogy az OECD döntést hozott a BEPS-akcióterv 1. pontja kapcsán, amely kifejezetten a digitális vállalkozások adóelkerülésének problémáját volt hivatott összehangoltan, nemzetközileg kezelni. Ezzel Nagy-Britannia előrevetítette, hogy bár aktívan részt vesz a BEPS munkájában, nem hisz annak sikerében. Ahogyan arról később lesz szó, ez a feltételezés nem volt alaptalan, mivel a 2015 októberében közzétett BEPS-javaslatok nem hoznak teljes körű megoldást a digitális társaságok adóztatásának kihívásaira, és Nagy-Britannia továbbra is vesztese marad a multinacionális vállalkozások és a nemzeti adóhatóságok közötti küzdelemnek. Az eltérített profitadó bevezetésével Nagy-Britannia jelezni kívánta, hogy nem mond le adóigénye érvényesítéséről az agresszív adótervezésben érintett vállalkozásokkal szemben.

Nemzetközi viszonylatban a szabályozást számos kritika érte amiatt is, hogy a brit jogalkotó megkísérelte az eltérített profitadót kivonni a kettős adóztatási egyezmények hatálya alól. A brit álláspont következetes abban, hogy az eltérített profitadó nem nyereségadó, ezért a kettős adóztatási egyezmények hatálya nem terjed ki az eltérített profitadóra. Ez a gyakorlatban könnyen kettős adóztatási helyzetek kialakulásához vezethet, hiszen nem kérdés, hogy az adó ténylegesen a nyereség megadóztatását szolgálja.

További kritikaként fogalmazódott meg, hogy a szabályozás ellentétben állhat az Európai Unió jogával, mivel korlátozhatja a letelepedés szabadságát. A korlátozó jelleg minden valószínűség szerint megállapítható, kérdés, hogy a korlátozás igazolható-e az adóelkerülés elleni fellépéssel, vagy az adórendszer koherenciájának fenntartásával. Az adóelkerülés elleni fellépés bizonyára fontos tényező volt a brit jogalkotó számára az eltérített profitadó bevezetésének nemzetközi támogatására, mivel a jelenleg hatályos nemzetközi

egyezményekkel sem összeegyeztethető a forrásország adóztatási jogának az eltérített profitadó keretében történő kiterjesztése.

A vállalkozások oldaláról számos kritika merült fel amiatt, hogy a szabályozásban nagyon sok a bizonytalanság. Bár a szabályozás eredetileg a technológiai társaságokat célozta, a gyakorlat azt igazolja, hogy az eltérített profitadó alkalmazási köre jóval szélesebb, és olyan társaságok is az adókötelezettség körébe kerülnek, amelyek eredetileg nem voltak a jogi szabályozás célkeresztjében. Erre kiváló példát jelentenek a London Stock Exchange, a Diageo és a Glencore cégek, amelyek hagyományosan nem a digitális gazdaságban működnek, ugyanakkor a 2016/2017. évben kibocsátott fizetési felszólításokban megállapított eltérített profitadó legnagyobb hányadát fizették.

Míg egyes, eredetileg nem célzott vállalkozások az eltérített profitadó hatálya alá kerültek, a digitális gazdaságban működő számos vállalkozás a szabályozás hatókörén kívül esik. Bár az eltérített profitadó „Google-adó” néven került be a köztudatba, a Google soha nem fizetett eltérített profitadót.

Az adómegállapítás sajátos módja szintén sok bizonytalanságot és szubjektív elemet hordoz. A brit adóhatóság széles körű diszkrécióval rendelkezik a jogalkalmazás során. Az adóalap megállapítása során a brit adóhatóság elsősorban transzferárvizsgálatot²⁴ végez, és a körülményeket az egyedi esettől függően értékeli. A kérdés nemcsak az árazás megfelelő alkalmazása, hanem az egyes funkciók, kockázatok, eszközök jelentőségének értékelése és allokálása. Mindez az eltérített profitadó alapjának megállapítását rendkívül szubjektívvá teszi.

A jogorvoslati lehetőségek mindemellett szintén korlátozottak, arra csak az eljárás lezárásakor van lehetőség. Ha a jogorvoslat sikeres, az érintett adózók fizetőképesség tekintetében mindenképpen jelentős pénzügyi hátrányt szenvednek, mivel a jogorvoslatnak az adófizetésre nincs halasztó hatálya.

Az öt legnagyobb dotcom társaság nyereségét terhelő effektív adóterhek Nagy-Britanniában

Az eltérített profitadó jogalkotó által megfogalmazott célja az agresszív adóelkerüléssel érintett vállalkozások rábírása arra, hogy módosítsanak fennálló struktúráikon, és közvetve, más adónemekből származó bevételeken keresztül többek között társaságiadó-befizetéseik útján növeljék brit költségvetési befizetéseiket. A digitális vállalkozások általában erősen érintettek az agresszív adótervezésben, hiszen jelentős brit piacról származó árbevétel csoportosítanak külföldre.

A következőkben az öt legnagyobb dotcom társaság, az Amazon, a Facebook, a Google, az Apple és az eBay struktúráit, és az elmúlt években teljesített brit társasági-

²⁴ A brit adóhatóság nemcsak az eltérített profitadó kapcsán, hanem egyébként is rendszeresen végez transzferárvizsgálatokat multinacionális vállalkozásoknál. Az eljárás rendszerint hosszadalmas, átlagosan 22 hónapot vesz igénybe. Ami az eljárások hatékonyságát és gazdaságosságát illeti, a brit adóhatóság statisztikái szerint a nagyvállalkozásoknál végzett eljárások eredményesek, minden 1 font eljárási költségre 75 font költségvetési bevétel esik.

adó-befizetéseit vizsgáljuk meg azzal a céllal, hogy elemezzük, hogy az eltérített profitadó bevezetése milyen hatással volt e vállalkozások adóstruktúráira és nyereséget terhelő brit adóbefizetéseire. E társaságokkal szemben sok más digitális társasághoz hasonlóan nem indult eltérítettprofitadó-eljárás, ezért érdemes megvizsgálni, hogy az eltérített profitadó bevezetése hozott-e változást az érintett társaságok struktúráiban vagy adóbefizetéseiben.

Amazon

Adóstruktúra

Az Amazon cégcsoport nemzetközi adóstruktúrája hagyományosan a luxemburgi adórendszer előnyeit használta ki az európai értékesítésekből származó csoportszintű nyereséget terhelő adók minimalizálására. Ennek keretében a brit fogyasztók felé történő értékesítéseket is az Amazon luxemburgi csoporttagja, az Amazon EU Sarl irányította, és a kapcsolódó bevételeket a luxemburgi csoporttag könyveiben mutatták ki. Az Amazon Nagy-Britanniában létrehozott egy brit jog alatt bejegyzett társaságot – Amazon UK Services Limited –, amelynek eredetileg az volt a feladata, hogy kiegészítő, elsősorban logisztikai és ügyfélszolgálati feladatokat lásson el a brit értékesítések kapcsán az Amazon EU Sarl részére. Az Amazon UK Services Limited Nagy-Britanniában kisszámú munkavállalóval és néhány raktárral rendelkezett, a fogyasztókkal viszont soha nem állt közvetlenül kapcsolatban. A brit fogyasztók a luxemburgi vállalattal, az Amazon EU Sarl-lel szerződtek.²⁵ Az üzleti modell ebben a formában mintegy tizenegy éven keresztül, 2015 májusáig működött, bár 2014 folyamán megindult egyfajta elmozdulás az árbevétel egy részének Nagy-Britanniába csoportosítására.

Társaságiadó-befizetések az eltérített profitadó bevezetése előtt

A 2013-as adóévben az Amazon cégcsoport brit értékesítéseinek árbevétele megközelítőleg 4,71 milliárd fontot tett ki, ehhez képest az Amazon UK Services Limited könyveiben 449 millió font árbevétel szerepelt. Ez utóbbi árbevétel többségében az Amazon EU Sarl-nek nyújtott logisztikai, ügyfélszolgálati és egyéb kiegészítő tevékenységből származott. A brit nyereség után az Amazon UK Services Limited 4,2 millió font társasági adót vallott be Nagy-Britanniában.

2014-ben a cégcsoport megközelítőleg 5,1 milliárd font árbevételt szerzett a brit piacra történő értékesítésekből. Ehhez képest a Nagy-Britanniában bejegyzett Amazon UK Services Limited könyveiben 639 millió font árbevétel szerepelt. A költségek érvényesítése után a számviteli nyilvántartások szerinti nyereség mindössze 34,4 millió font volt, amely után 11,9 millió font brit társasági adót fizetett be a vállalkozás.²⁶ Ez az összeg

²⁵ Bowers (2015): i. m.

²⁶ Sommerlad (2016): i. m.

közel háromszorosa az előző évhez képest, azonban továbbra is elenyésző a brit piachoz köthető értékesítésekhez képest. Az Amazon a társasági adó növekedését azzal magyarázta, hogy a brit piacon folytatott kiskereskedelmi értékesítések árbevételét 2014-ben már az Amazon UK Services Limited könyveiben mutatták ki, szemben a korábbi évekkal, amikor az értékesítések jelentős része a luxemburgi csoportvállalaton keresztül zajlott.

Társaságiadó-befizetések az eltérített profitadó bevezetése után

A dotcom társaságok közül elsőként az Amazon válaszolt a később részletesen bemutatott eltérített profitadó bevezetéséből származó kihívásokra. Az új adónem bevezetését követő hónapban, 2015 májusától az Amazon megváltoztatta adóstruktúráját, és a Nagy-Britanniában folytatott értékesítésekből származó nyereséget Nagy-Britanniában kezdte kimutatni. Az adóstruktúrában az eltérített profitadó hatására annyiban történt változás, hogy a luxemburgi Amazon EU Sarl Nagy-Britanniában fióktelepet hozott létre, és a brit értékesítések ezt követően a brit fióktelep könyveiben jelentek meg. Az Amazon a változás kapcsán kifejezetten nyilatkozott arról, hogy a változást elsősorban az adózási célok motiválták, ugyanakkor a cégcsoport számára továbbra is fontos üzleti érdek, hogy az európai értékesítéseket egységesen, egy központból irányítsák, és ezt a feladatot továbbra is a luxemburgi csoporttag, az Amazon EU Sarl fogja ellátni.²⁷

A cégcsoport az eltérített profitadó bevezetését követően bővítette az Amazon UK Services Limited tevékenységét is, különösen új alkalmazottak felvételével. 2016 elejére a munkavállalói létszám elérte a 9000 főt, amely 2016 folyamán további 5000 munkavállalóval bővült. Az alkalmazottak létszáma jelenleg 14 ezer fő. A bővítés révén az Amazon UK Services Limited jelentős költségeket halmozott fel, amelyek mint elismert költségek csökkentik az adóköteles jövedelmet. Ennek hatására – annak ellenére, hogy az Amazon UK Services Limited árbevétele 2016-ban kissé növekedett a 2015-ös adatokhoz képest (946 millió font árbevételről 1,46 milliárd fontra) – a társaságiadó-befizetés majdnem felére, 7,4 millió fontra csökkent.²⁸ Egyes elemzők szerint a munkavállalói létszám bővítésének eredményeként befizetett egyéb közterhek, így a személyi jövedelemadó, a járulékok és a forgalom növekedése miatt befizetett brit hozzáadottérték-adó kompenzálja, esetlegesen meg is haladja a kieső társasági adót,²⁹ azonban a példa egyértelműen mutatja, hogy a belföldön kimutatott árbevétel növekedése nem jelenti egyúttal a társaságiadó-bevételek növekedését.

Az alábbi, 2013–2016-os adóévekre vonatkozó 2. táblázat összefoglaló jelleggel mutatja, hogy az üzleti modell eredményeként hogyan alakult az Amazon cégcsoport brit társaságiadó-kötelezettsége az érintett évek során.

²⁷ Bowers (2015): i. m.

²⁸ Mark Bou Mansour: Why is Amazon Still Paying Little Tax in the UK? *Tax Justice Network*, 2018. augusztus 10.

²⁹ Rebecca Marston: Amazon Tax Bill Cut by Share Awards. *BBC.com*, 2018. augusztus 3.

2. táblázat: Az Amazon brit társaság adóterheinek alakulása a 2013–2016 adóévekben (GBP)

Adat	Amazon			
	2013	2014	2015	2016
Brit piac árbevétele	4,7 milliárd	5,3 milliárd	6,3 milliárd	7,3 milliárd
Bevallott brit árbevétel	449 millió	679 millió	946 millió	1,46 milliárd
Adózás előtti nyereség	17 millió	34,4 millió	48 millió	24 millió
Társasági adó	4,2 millió	11,9 millió	15,8 millió	7,4 millió

Forrás: a szerző szerkesztése

A táblázat azt igazolja, hogy az Amazon EU Sarl tevékenységéből származó árbevétel egy részének a brit fióktelephez allokálása önmagában nem jelenti azt, hogy az Amazon cégcsoport Nagy-Britanniában valóban több adót fog befizetni. Az árbevétel átcsoportosítását transzferárszempontból szükséges minősíteni, és a brit fióktelephez allokált árbevételt a fióktelep által ellátott funkciók alapján állapítják meg. Amíg a brit fióktelep kisszámú munkavállalóval, korlátozott eszközökkel, kockázatokkal és feladatkörrel rendelkezik, a nemzetközileg alkalmazott transzferárszabályok értelmében a fióktelephez allokálható árbevétel mértéke is korlátozott. Az Amazon esetében az eltérített profitadó bevezetését követően a befizetett társasági adó mértéke csökkent annak ellenére, hogy az Amazon módosított adóstruktúráján.

Facebook

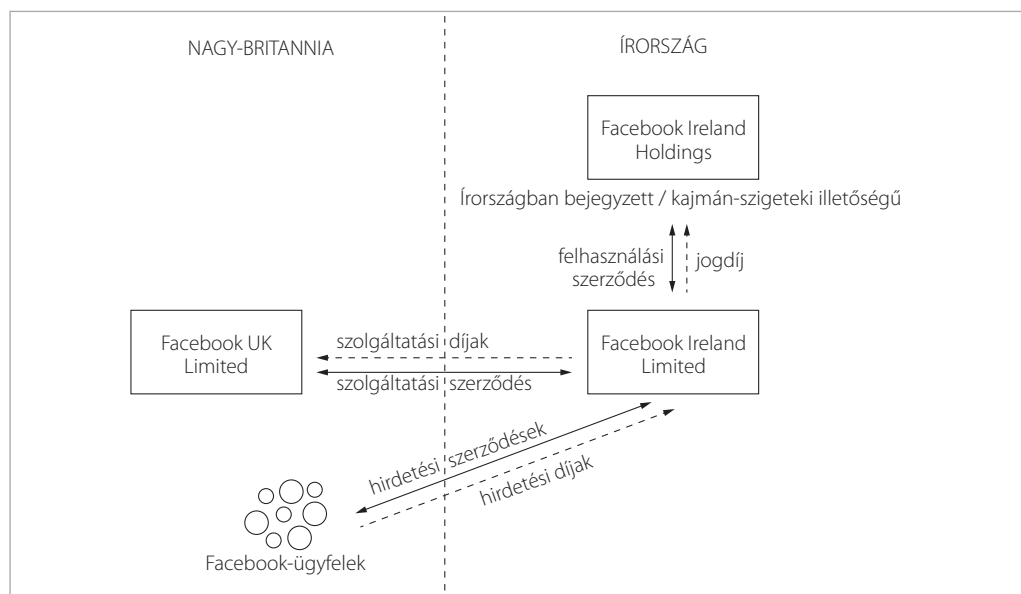
Adóstruktúra

A Facebook brit piaci jelenlétének jelentőségét jól mutatják a 2016-ra vonatkozó adatok. 2016-ban a Facebook brit felhasználóinak száma megközelítette a 32 millió főt, ami a világon összesen regisztrált 1,6 milliárd aktív felhasználó 2%-a. A Facebook világszintű összes árbevételének majdnem 10%-át tette ki a brit piacról származó árbevétel. A Facebook a digitális hirdetési tevékenység tekintetében a Google-lal együtt uralja a brit piacot, a két multinacionális vállalkozás piaci részesedése a szektorban 2020-ra várhatóan eléri a 70%-ot.

A Facebook a brit piachoz köthető árbevétel utáni brit társasági adót a *dupla ír* (angolul *double Irish*) struktúra alkalmazásával igyekezett csökkenteni.³⁰ Ez a brit adókötelezett-

³⁰ A *double Irish* struktúra lényege nevéből eredően abban áll, hogy a struktúrába két ír jog alatt létrehozott társaságot illesztenek be, amelyek közül az egyik társaság (operatív társaság, OpCo) ír adóügyi illetőségű, a másik társaság (HoldCo) külföldi, tipikusan alacsony adókulcsú állambeli adóügyi illetőségű. Az értékesítésekből származó árbevételt OpCo realizálja, azonban az árbevétellel arányos, jelentős összegű jogdíjat fizet HoldCo számára, minimalizálva ezzel OpCo ír adóalapját. HoldCo jelentős árbevétellel és egyben készpénzzel is rendelkezik, de mivel nem ír adóügyi illetőségű, ír társasági adót nem fizet. Az árbevételt az alacsony adókulcsú államban mint az illetőség országában adóznak le, de ez az állam nem alkalmaz adót, vagy elenyésző mértékben. A Facebook esetében HoldCo a Kajmán-szigeteken rendelkező adóügyi illetőséggel. A *double Irish* struktúra hosszú távon nem működtethető, mivel a nemzetközi nyomás hatására Írország 2014-ben kivezette az érintett szabályozást, és nem teszi lehetővé, hogy a struktúra szerinti ír

ség szempontjából azt jelentette, hogy a Facebook valamennyi brit ügyfele a Facebook egyik ír leányvállalatával állt szerződéses kapcsolatban, míg a Facebook Nagy-Britanniában bejegyzett leányvállalata, a Facebook UK Limited kiegészítő szolgáltatást nyújtott az értékesítést végző ír testvérvállalat számára. A cégcsoport fő tevékenységéből, vagyis a hirdetések, adatgyűjtésből stb. származó árbevétel így a Facebook ír könyveiben szerepelt, míg a brit Facebook UK Limited árbevétele a kiegészítő tevékenységből származott. A struktúra lényegét a brit piac vonatkozásában az 1. ábra szemlélteti.



1. ábra: A Facebook cégcsoport struktúrája az eltérített profitadó bevezetése előtt

Forrás: Gibbs (2016): i. m. alapján a szerző szerkesztése

Társaságiadó-befizetések az eltérített profitadó bevezetése előtt

Az adóstruktúra eredményeként a Facebook 14 éves brit működése során mindössze 8,6 millió font összegű társasági adót fizetett a brit költségvetésbe. Becslések szerint a cégcsoport brit piacról származó árbevétele csak 2014-ben 798 millió font volt, és ugyanebben az évben a brit Facebook UK Limited mindössze 105 millió font árbevételt regisztrált könyveiben. Az elismert költségek érvényesítése után a Facebook UK Limited 28,5 millió font veszteséget könyvelt el az adóév végén, és a 2014-es adóév vonatkozásában 4327 font társasági adót fizetett be a brit költségvetésbe.³¹ A veszteségben

jog alatt bejegyzett vállalkozás elkerülje az ír adóügyi illetőséget. A kedvező adószabályokat ugyanakkor 2020-ig alkalmazhatják azok a vállalatok, amelyek 2014 előtt hozták létre a *double Irish* típusú struktúrát. Lásd még: Adó Online (2014): i. m.

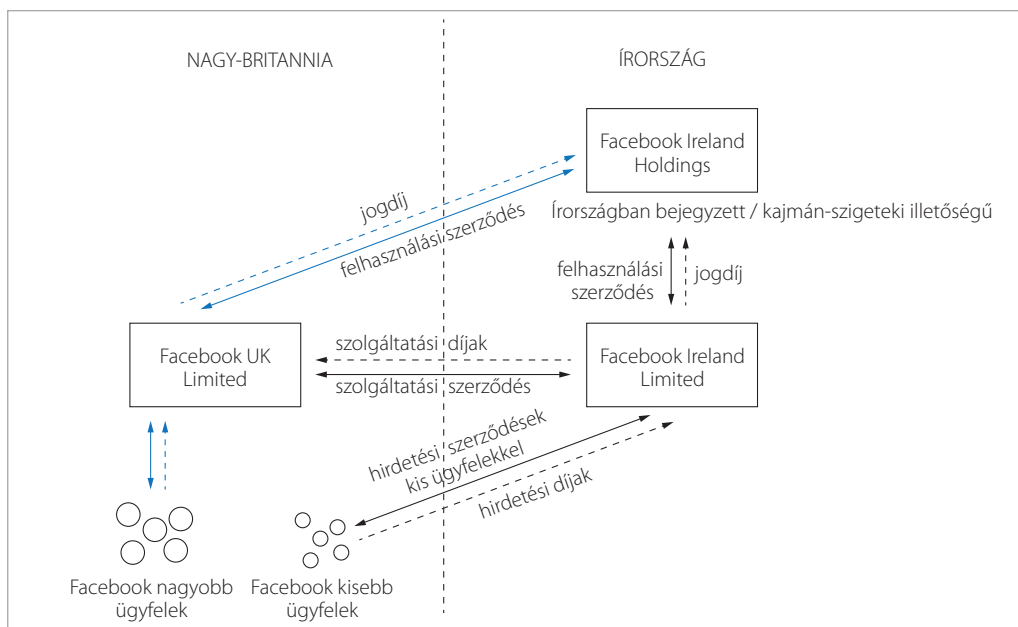
³¹ Sommerlad (2016): i. m.

közrejátszott a 365 munkavállaló részére kifizetett 35,4 millió font bónusz és az ahhoz kapcsolódó brit adójóváírási lehetőségek.

Társaságiadó-befizetések az eltérített profitadó bevezetése után

Az eltérített profitadó hatására a Facebook is úgy döntött, hogy változtat korábbi, a brit értékesítéseket érintő adóstruktúráján. A cégcsoport 2016 áprilisától vezette be a változtatásokat, amelyek lényege abban állt, hogy a brit piacon meglévő legnagyobb ügyfelektől származó árbevételt a brit könyvekben szerepeltették. A Facebook a változás kapcsán úgy nyilatkozott, hogy tájékoztatni fogja legnagyobb brit ügyfeleit, hogy a jövőben nem a Facebook írországi, hanem brit leányvállalatától fognak számlát kapni. Az új struktúra üzleti háttérét azzal támasztották alá, hogy azok az üzleti partnerek szerződnek közvetlenül a brit leányvállalattal, amelyek esetében a brit leányvállalat ténylegesen jelentős hozzáadott értéket teremt az értékesítés során, például tanácsadás, hirdetések tervezése keretében. Az érintett nagyobb üzleti partnerek között a Tescót, a Sainsburyt és a WPP-t érdemes megemlíteni. A kisebb brit ügyfelek továbbra is a Facebook ír leányvállalatával szerződnek, vagyis az ebből származó árbevétel továbbra sem jelenik meg a brit adóalap megállapítása során. A Facebook ír leányvállalata továbbra is a cégcsoport legnagyobb nemzetközi központja marad, amely irányítja az Észak-Amerikán kívüli összes üzleti tevékenységet.

A Facebook eltérített profitadó bevezetését követően kialakított struktúráját a 2. ábra szemlélteti.



2. ábra: A Facebook cégcsoport struktúrája az eltérített profitadó bevezetése előtt

Forrás: Gibbs (2016): i. m. alapján a szerző szerkesztése

A struktúra átalakítása kapcsán a Facebook kifejezetten úgy nyilatkozott, hogy „a brit adóváltozások tükrében úgy éreztük, hogy az átalakítás nagyobb átláthatóságot biztosít a Facebook brit működését illetően. Az új struktúra könnyebben érthető, és kifejezetten elismeri a Facebook brit szervezete által teremtett hozzáadott értéket, amit a magasan képzett, egyre növekvő létszámú brit értékesítői csapat biztosít.”³²

Hasonlóan az Amazonhoz, a struktúra átalakításával párhuzamosan a Facebook is növelte fizikai jelenlétét Nagy-Britanniában új munkavállalók alkalmazásával. A Facebook UK Limited 2016-ban átlagosan 960 munkavállalót foglalkoztatott, ezt a létszámot 2017 végére 1500 főre növelte.

Az új struktúra bevezetése kapcsán érdemes felhívni a figyelmet arra, hogy a Facebook nyilatkozataival ellentétben a változtatások vélhetően nem az eltérített profitadó bevezetésének, hanem a BEPS-projekt 1. akciótervében foglalt, telephelyre vonatkozó szabályai megváltoztatásának köszönhetők. Az 1. akcióterv a telephely fogalmát kiterjeszteni javasolja, ezáltal a Facebook korábbi struktúrája nagy eséllyel telephelyet keletkeztetne Nagy-Britanniában. A Facebook számára az eltérített profitadó bevezetése jó indokot jelentett arra, hogy a struktúrában tervezett változtatásokat végrehajtsa.

Az új struktúra bevezetése ellenére a Facebook által befizetett brit társasági adó sem növekedett extrém mértékben. Míg a könyvelt árbevétel 2016-ban közel négyszeresére, 210,8 millió fontról 842,4 millió fontra emelkedett a megelőző adóévhez képest, a költségek növekedésének köszönhetően³³ a számított társasági adó kismértékben, 5,1 millió fontra növekedett a korábbi évben bevallott 4,2 millió fonthoz képest.³⁴ Egyes további adócsökkentő tételek alkalmazásának köszönhetően a Facebook a 2016-os adóévben ténylegesen csak 2,58 millió fontot fizetett be társasági adó címén a brit költségvetésbe, bár elemzők itt is felhívják a figyelmet arra, hogy a munkavállalói létszám növekedésével a brit költségvetésbe fizetett egyéb adóterhek növekedtek.³⁵

Apple

Adóstruktúra

A brit társaságiadó-kötelezettség minimalizálására az Apple a Facebookhoz hasonlóan a dupla ír struktúrát alkalmazta hagyományosan, kiegészítve ezt a holland szendvics³⁶

³² Gibbs (2016): i. m.

³³ 2016-ban összesen 207 millió font bérköltség merült fel a munkavállalók kapcsán, ez a béreken felül a brit költségvetésnek folyósított jövedelemadót, járulékokat, egyéb közterheket is magában foglalja.

³⁴ A Facebook adózás előtti nyeresége szintén csak kismértékben nőtt, 52,5 millió fontról 58,4 millió fontra.

³⁵ Facebook UK Pays Just £5.1m in Corporation Tax Despite Jump in Profit. *The Guardian*, 2017. október 4.

³⁶ A holland szendvics alkalmazásával a két ír vállalkozás közé egy holland vállalkozást illesztnek be, hogy ezáltal minimalizálják a forrásadóztatást. Az ír illetőségű ír vállalkozástól a holland vállalkozáshoz forrásadó-mentesen történik kifizetés (EU-szabályokkal összhangban), majd a holland vállalkozás a holland kettős adóztatási egyezményi rendszer segítségével forrásadó-mentesen fizet ki a bermudai illetőségű ír vállalkozás részére.

(angolul *Dutch sandwich*) struktúrával, hogy az Írorszáiban alapított, de nem ír adóügyi illetőségű Apple holdingtársaság könyveiben megjelenített árbevétel készpénz formájában kedvező feltételek között legyen kifizethető a Bermuda-szigetekre, ahol az Apple készpénzkészletei találhatók. Az Apple Írorszáiban bejegyzett holdingtársaságát a Bermuda-szigetektől igazgatták, ezért az említett társaság az ír jog szerint ott rendelkezett adóügyi illetőséggel. A Bermuda-szigetek társasági adó hiányában nem adóztatta az Apple Bermudára csoportosított nyereségét, köztük a bit piacra történt értékesítések nyereségét.

Az Apple Nagy-Britanniában két leányvállalatot hozott létre különböző funkciókkal. Az Apple UK Limited 1981-ben jött létre, és személyi számítógépek, táblagépek, mobiltelefonok és hordozható médialejátszók gyártásával foglalkozik. A másik leányvállalat, az Apple Retail UK Limited 2003-ban jött létre számítógépek, mobiltelefonok, táblagépek, televíziók, órák, laptopok kiskereskedelmére. Emellett ügyfélszolgálati feladatokat lát el az Apple-termékekhez kapcsolódóan.

Társaságiadó-befizetések az eltérített profitadó bevezetése előtt

Az Apple becslések szerint 2014-ben 7,2 milliárd font árbevételt realizált a Nagy-Britanniában végzett értékesítésekből, az említett két leányvállalat, azaz az Apple UK Limited és az Apple Retail UK Limited könyveiben együttesen 1 milliárd font árbevételt mutattak ki. Az összes nyereség 97,3 millió font volt, és a két társaság 11,8 millió font társasági adót fizetett be a brit költségvetésbe.³⁷

Társaságiadó-befizetések az eltérített profitadó bevezetése után

A 2015–2016-os évekre korlátozott adatok állnak rendelkezésre a két brit Apple-leányvállalat adóbefizetései tekintetében, azonban összességében kimutatható, hogy a megfizetett társasági adó 2015-ben és 2016-ban elenyésző mértékben növekedett a 2014-es adatokhoz képest.

Az Apple az eltérített profitadó eredményeként nem változtatott struktúráján. A közel-múltban annyi módosítás történt a korábban alkalmazott nemzetközi adóstruktúrában, hogy a korábban Bermudáról irányított ír leányvállalat jelenleg Jersey szigetén rendelkezik adóügyi illetőséggel, ez azonban független az eltérített profitadó bevezetésétől. Az Apple a változás kapcsán tett nyilatkozatából kifejezetten kitűnik, hogy a cégcsoport a nemzetközi adótervezési lehetőségekkel összhangban továbbra is fenn kívánja tartani adóoptimalizálási gyakorlatát.³⁸

Az Apple magatartása egyértelművé teszi, hogy a cégcsoport nem szándékozik brit társaságiadó-befizetéseit növelni, és a 2014–2016-os adóévek kapcsán említett tendenciák

³⁷ Sommerlad (2016): i. m.

³⁸ *The Facts About Apple Tax Payments*. 2017.

ezt megerősítik. Mindaddig, amíg egységes nemzetközi fellépés nem zárja ki az adótervezés jelenleg alkalmazott formáit, az Apple várhatóan fenn fogja tartani az adóoptimalizálást segítő üzleti modelljét. Ezen nem változtat az sem, hogy az Európai Bizottság 2016 augusztusában hozott döntésében megállapította, hogy az Apple ír leányvállalatai közötti ügyletekre vonatkozó – az európai piacról származó árbevétel átcsoportosítását lehetővé tevő – transzferár-megállapodások révén Írország 13 milliárd euró értékű uniós jogba ütköző állami támogatást nyújtott az Apple részére, amelyet az Apple köteles visszafizetni az ír költségvetés számára.³⁹

*Google*⁴⁰

Adóstruktúra

A Google nemzetközi adóstruktúrája lényegében megegyezik az Apple már bemutatott modelljével. A brit piacra történő értékesítések a Google egyik ír leányvállalatán keresztül történtek, az ír csoporttag szerződött a reklámfelületet, más szolgáltatást igénybe vevő brit megrendelőkkel. A struktúra eredményeként a brit értékesítésekből származó árbevételt a dupla ír–holland szendvics adótervezési lehetőségeinek alkalmazásával a Bermuda-szigetekre csoportosították át, ahol társasági adó hiányában a nyereséget nem terhelte társasági adó.

A Google cégcsoport 2000 óta rendelkezik bejegyzett brit leányvállalattal. A Google UK Limited különböző webalapú szolgáltatásokat nyújt hirdetések szervezése, keresőmotor üzemeltetése révén. A Google UK Limited az üzleti modell alapján ügynökként jár el az értékesítési tevékenységet végző ír vállalkozás javára, és árbevétele jórészt az ír testvérvállalattól kapott szolgáltatási díjakból származik. A két testvérvállalat közötti megállapodás alapján az ügynöki díj megközelítőleg a brit piacról származó árbevétel 10%-a.⁴¹ Ez a költségek levonását követően jelenhet meg a brit társaságiadó-kötelezettség számításakor.

Társaságiadó-befizetések az eltérített profitadó bevezetése előtt

A számadatok a Google esetében is azt mutatják, hogy a cégcsoport brit értékesítésekből származó bevételeinek jelentős része nem jelenik meg a brit adóbevallásban. A Google

³⁹ A döntés háttéréről lásd részletesen az Európai Bizottság közleményét: European Commission: *State Aid: Ireland Gave Illegal Tax Benefits to Apple Worth up to 13 Billion Euro*. Press Release, 2016. Az Apple-nek 2017 januárjáig kellett volna a befizetést teljesítenie, de erre jelen tanulmány lezárásáig nem került sor. Az Európai Bizottság 2017 októberében úgy döntött, hogy az Európai Bírósághoz fordul annak érdekében, hogy Írországot kötelezze a jogosulatlanul nyújtott állami támogatás Apple-től történő beszedésére.

⁴⁰ A cégcsoport hivatalos elnevezése az anyavállalat alapján Alphabet Inc., de az áttekinthetőség érdekében a Google elnevezést használjuk.

⁴¹ Kevin Rawlinson: Google Chiefs Could Face MPs Over Tax Avoidance Schemes. *Independent*, 2012. augusztus 12.

cégcsoport 2013-ban közel 3,3 milliárd font értékben értékesített a brit piacon. A Google UK Limited árbevétele ehhez képest 642 millió font volt. Adózás előtti nyereségként 70 millió fontot mutatott ki a brit társaság, és 20,4 millió font értékben vallott be társasági adót.⁴² A Google UK Limited 2014-es adóévre vonatkozó számviteli nyilvántartásaiban 1,2 milliárd font árbevétel szerepelt, a fizetett társasági adó mértéke 46,2 millió fontra növekedett a korábbi adóévhez képest. A 2013-as és a 2014-es adóévek összehasonlíthatóságát ugyanakkor árnyalja, hogy az üzleti év kezdőnapjában történt váltás miatt a 2014-ben induló adóév 18 hónapos időszakot ölel fel, szemben a 2013-ban induló adóév 12 hónapos időszakával.

Társaságiadó-befizetések az eltérített profitadó bevezetése után

Az eltérített profitadó bevezetésével egyidejűleg a brit adóhatóság ellenőrzést végzett a Google brit adókötelezettségeire vonatkozóan.⁴³ A hatéves vizsgálat során a brit adóhatóság a 2005–2015 közötti tízéves időszak adókötelezettségeinek teljesítését ellenőrizte, és az eljárás 2016-ban történő lezárásakor a Google visszamenőlegesen 130 millió font összegű befizetést teljesített a brit költségvetésbe a korábbi években elmulasztott adókötelezettségek korrekciójaként. A vizsgálat részleteiről és a Google által befizetett összeg számításának módjáról alig állnak rendelkezésre információk, a brit adóhatóság az adótitokra tekintettel nem hozott nyilvánosságra adatokat. A Google nyilatkozataiból arra lehet következtetni, hogy a brit adóhatóság a Google cégcsoporton belüli ügyleteinek transzferárazását vizsgálta, és a többlet-adóbefizetés az ebből származó árkorrekciók eredménye.⁴⁴ A 130 millió font összeg tartalmazza a vizsgált időszakban elmulasztott adókötelezettséget, valamint az ehhez kapcsolódóan kiszabott 18 millió font késedelmi pótlékot. A brit adóhatóság adóbírságot nem alkalmazott hivatkozással arra, hogy az ellenőrzés lezárásakor megállapított adókötelezettség alapjául szolgáló adóalap meghatározása összetett vizsgálat eredménye, ezért a Google számára nem róható fel, ha az adóalap megállapítása során korábban eltérő szempontok szerint, egyébként jóhiszeműen járt el.

A megállapodást számos kritika érte. A brit adóhatóságot a közvélemény azzal vádolta, hogy az eljárás lezárásával legitimé tette a vizsgált időszakban folytatott adóelkerülési tevékenységet.⁴⁵ Mások arra hívták fel a figyelmet, hogy a Google által utólagosan befizetett összeg a brit értékesítésekből származó nyereségnek ténylegesen csak 3–5%-a, miközben a brit társasági adó mértéke ezt a mértéket jóval meghaladja.⁴⁶

⁴² Sommerlad (2016): i. m.

⁴³ Angolul: *HM Revenue & Customs*, rövidítve HMRC.

⁴⁴ Hayley Kirton: *Google UK Tax. CityA.M.com*, 2016. február 11.

⁴⁵ *Google Accused of Being 'Less Than Transparent' After Revealing Latest UK Tax Payments*. London, ITV, 2017.

⁴⁶ *Is Google Paying 3% Tax? FullFact*, 2016. január 28.

A megállapodással kapcsolatos aggályokat a brit parlament is részletesen tárgyalta, és összefoglaló jelentésben fogalmazta meg jövőre vonatkozó elvárásait a brit adóhatósággal szemben.⁴⁷

A brit adóhatóság kifejezetten visszautasította, hogy a Google számára túlzottan kedvező megállapodást kötöttek. Az adóhatósági nyilatkozatok alapján a Google által alkalmazott profitallokációt részletesen felülvizsgálták, és a megfelelően módosított adóalapra alkalmazták az általánosan irányadó brit adómértéket.

A megállapodást, illetve az eltérített profitadó bevezetését követően nem történt lényegi változás a Google adóstruktúrájában, de a többi dotcom társasághoz hasonlóan a Google is úgy nyilatkozott, hogy a jövőre nézve a brit értékesítésekből származó árbevétel nagyobb részét kívánja kimutatni a brit könyvekben. A Google UK Limited az elmúlt években növelte brit alkalmazottainak létszámát 614 főről 2943 főre, és kijelentette, hogy további munkavállalókat kíván foglalkoztatni a londoni központban.⁴⁸

A brit társaságiadó-bevételek a bejelentett változások ellenére ebben az esetben is elmaradtak a várakozásoktól. A 2015-ben kezdődő adóévben⁴⁹ a Google UK Limited 1 milliárd font árbevételt, és ehhez kapcsolódóan 148,8 millió font nyereséget mutatott ki. A befizetett társasági adó 36,4 millió fontot tett ki.⁵⁰ A 2016-os adóévre nem állnak rendelkezésre adatok.

Az alábbi, 3. táblázat összefoglaló jelleggel mutatja, hogyan alakultak a Google cégcsoport brit társaságiadó-kötelezettségei a 2012–2015 közötti időszakban.

⁴⁷ A brit parlament öt pontban fogalmazta meg a brit adóhatóság felé tett javaslatait: 1. Az adóitok védelmének megtartása mellett a brit adóhatóságnak széles körben kellene konzultálnia különösen külföldi adóhatóságokkal, hogy a nemzetközi struktúrák átláthatók legyenek, és az adókötelezettség ennek fényében legyen megállapítható. 2. Az adóhatóságnak rövidebb idő alatt le kell zárnia az eljárást, a hatéves időszak nem gazdaságos a brit költségvetés szempontjából. 3. Az adószabályok összetettsége és értelmezésének nehézségei ellenére a rendszeresen agresszív adótervezést végző vállalkozásokkal szemben meg kell fontolni az adóbírság alkalmazását. 4. Az agresszív adótervezés elleni nemzetközi küzdelem elősegítésében a brit adóhatóságnak élen kell járnia. 5. Amennyiben más adóhatóságok vizsgálatai alapján új információk látnak napvilágot, a brit adóhatóságnak fel kell nyitnia a vizsgált időszakot és felülvizsgálnia megállapításait. Lásd House of Commons Committee of Public Accounts: *Corporate Tax Settlement*. 2016.

⁴⁸ James Titcomb: Google Reveals 36m UK Taxes. *The Telegraph*, 2017. március 31.

⁴⁹ A Google brit csoportvállalatának szóban forgó adóéve a 2015. július 1. és 2016. június 30. közötti időszak volt. A társaság ezt megelőzően tért át új adóévszámításra, ezért a megelőző üzleti év a 2014. január 1. és 2015. június 30. közötti, 18 hónapos időszak volt. Ebben a 18 hónapos időszakban a Google UK Limited 1,2 milliárd font brit árbevételt és 110,8 millió font nyereséget mutatott ki könyveiben. Összehasonlítva ezt a 2015-ben kezdődő, 12 hónapos adóévvvel, megfigyelhető a növekvő tendencia a Nagy-Britanniában kimutatott árbevétel és nyereség tekintetében.

⁵⁰ A 20%-os brit társaságiadó-mértékkel számolva a számított adó 29,8 millió font lett volna, de a korábbi évekből áthozott halasztott adófizetési kötelezettségek és további módosító tételek miatt a fizetendő társasági adó 36,4 millió fontot tett ki. Lásd Titcomb (2017): i. m.

3. táblázat: A Google brit társaságiadó-terheinek alakulása a 2012–2015 adóévekben (GBP)

Google				
Adat	2012	2013	2014	2015
<i>Brit piac árbevétele</i>	3,4 milliárd	3,3 milliárd	5 milliárd	4,92 milliárd
<i>Bevallott brit árbevétel</i>	506 millió	642 millió	1,2 milliárd	1 milliárd
<i>Adózás előtti nyereség</i>	36,8 millió	70 millió	110,8 millió	148,8 millió
Társasági adó	11,6 millió	20,4 millió	46,2 millió	36,4 millió

Forrás: a szerző szerkesztése

A 2016-os időszakra nem állnak rendelkezésre adatok, de várható, hogy az eltérített profitadó eredményeként a Google társaságiadó-befizetései sem növekednek számottevően.

eBay

Adóstruktúra

Az eBay adóstruktúrája a többi dotcom társasághoz hasonlóan biztosítja azt, hogy a brit piacra történő értékesítésekből származó árbevételek ne a brit csoporttag könyveiben legyenek kimutatva. Az eBay egy Svájcban bejegyzett társaság révén bonyolítja az Amerikai Egyesült Államokon kívüli értékesítéseinek jelentős részét, a társaság Luxemburgban rendelkezik fiókteleppel. A brit értékesítésekből származó árbevételek így a svájci csoporttag kimutatásaiban szerepelnek, a Nagy-Britanniában bejegyzett eBay UK Limitednek a fogyasztók felé történő értékesítésekből árbevétele nincs. A brit leányvállalat londoni központjában 372 munkavállalót foglalkoztatnak, akik kisegítő szolgáltatást nyújtanak a svájci társaság részére.⁵¹ Az eBay adóstruktúráját a svájci és a luxemburgi adóhatósággal kötött adómegállapodások támogatják nemzetközi adójogi szempontból.

Társaságiadó-befizetések az eltérített profitadó bevezetése előtt

Az eBay brit társaságiadó-kötelezettségeinek alakulását a 2013–2016 közötti időszakra az alábbi, 4. táblázat szemlélteti.

⁵¹ Bowers (2016): i. m.

4. táblázat: Az eBay brit társaságiadó-terheinek alakulása a 2013–2016 adóévekben (GBP)

Adat	eBay			
	2013	2014	2015	2016
Brit piac árbevétele	1,3 milliárd	1,6 milliárd	1,1 milliárd	1 milliárd
Bevallott brit árbevétel	164 millió	190 millió	185 millió	220 millió
Adózás előtti nyereség	12,4 millió	8,8 millió	8,1 millió	7,7 millió
Társasági adó	620 ezer	617 ezer	1,1 millió	1,6 millió

Forrás: a szerző szerkesztése

Az eBay brit piaci jelenlétét jól jellemzi, hogy az eBay világszintű értékesítéseiben a brit piac a második legnagyobb az USA piaca után. A brit piacról származó tényleges árbevétel 2014-ben 1,6 milliárd fontra becsülték, a brit leányvállalat 190 millió font árbevételre tett szert a számviteli kimutatások szerint. 8,8 millió font nyereség után az eBay UK Limited 617 ezer font társasági adót fizetett Nagy-Britanniában.⁵² Egy évvel később, 2015-ben 1,1 milliárd fontra becsülték a brit piachoz kapcsolható árbevételt, az eBay UK Limited könyveiben 185 millió font árbevétel szerepelt. A brit leányvállalat 2015-ben 1,1 millió font társasági adót vallott be Nagy-Britanniában.⁵³

Társaságiadó-befizetések az eltérített profitadó bevezetése után

Az eBay az eltérített profitadó hatására a Google-hez hasonlóan nem változtatott adóstruktúráján. 2016-ban a brit piacról származó csoportszintű árbevételt 1,3 milliárd fontra becsülték, az eBay UK Limited 200 millió font árbevételt szerzett szinte kizárólag a svájci csoportvállalatnak nyújtott szolgáltatásokból. 7,7 millió font adózás előtti nyereség után az eBay UK Limited 1,6 millió font társasági adót fizetett.⁵⁴ A tendenciák azt mutatják, hogy a befizetett brit társasági adó kismértékben növekedett a korábbi évekhez képest.

Az öt legnagyobb dotcom társaság társaságiadó-befizetéseiből levonható következtetések

Az öt legnagyobb dotcom társaság adóstruktúrájának és társasági adózásra vonatkozó adatainak vizsgálatából az látszik, hogy az egyes dotcom társaságok eltérő módon reagáltak az eltérített profitadó bevezetésére. Az Amazon közvetlenül az eltérített profitadó

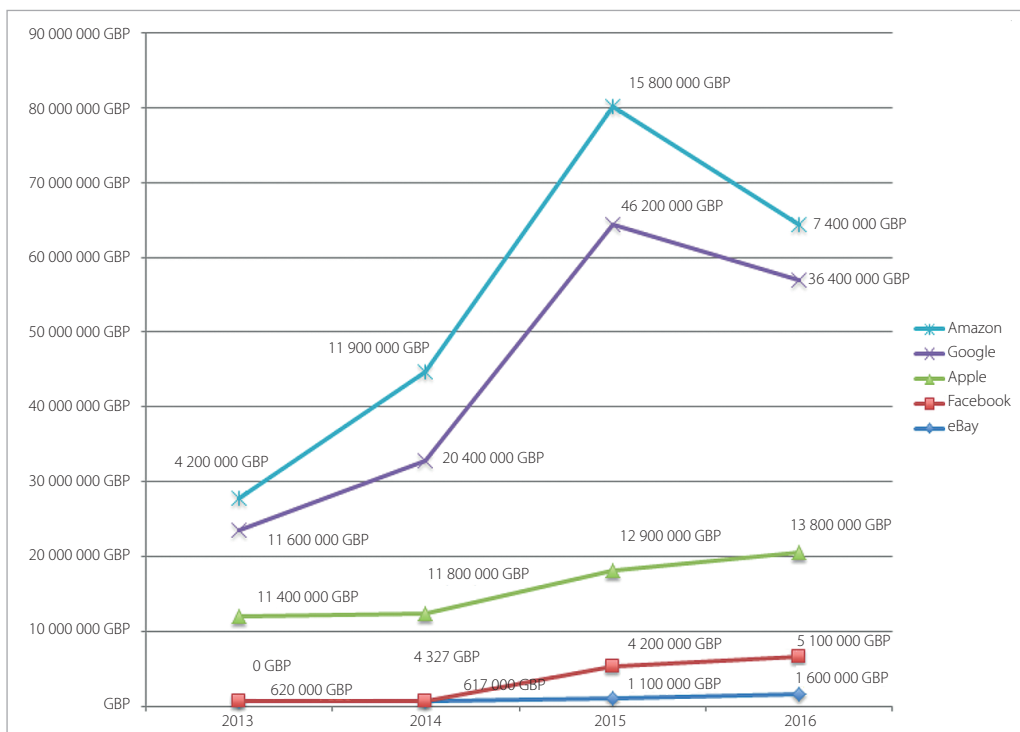
⁵² Sommerlad (2016): i. m.

⁵³ Bowers (2016): i. m.

⁵⁴ Ian Pollock: eBay Paid UK Corporation Tax of £1.6m in 2016. *BBC News*, 2017. október 11.

bevezetését követően, a Facebook egy évvel később, 2016-ban nyilatkozott arról, hogy a brit adóváltozások fényében módosítani kívánja a struktúráját, és átalakításokat hajtott végre. Az Apple, a Google és az eBay lényegében nem változtatott struktúráján, legalábbis nem a brit adópolitikai változások hatására. Mindhárom dotcom társaság következetesen kommunikálta, hogy adókötelezettségüknek valamennyi államban, köztük Nagy-Britanniában is eleget tesznek az alapul szolgáló adójogszabályok teljes tiszteletben tartásával, és a vállalkozások egyike sem tett bejelentést az eltérítettprofitadó-eljárás lefolytatása érdekében.

Az alábbi ábra a jelen tanulmány tárgyát képező öt dotcom társaság 2013–2016 közötti időszakra vonatkozó társaságiadó-kötelezettségeit összegzi.



3. ábra: Az öt dotcom társaság társaságiadó-fizetési kötelezettsége a 2013–2016 közötti időszakban

Forrás: a szerző szerkesztése

Az ábra egyértelműen azt igazolja, hogy a társaságiadó-befizetésekben nem történt lényeges elmozdulás az eltérített profitadó hatására. Az adóbevételekben minimális mértékű emelkedés mutatható ki, ez azonban betudható a dotcom társaságok növekvő piacának és árbevételének. A táblázat egyúttal arra enged következtetni, hogy azokban az esetekben, ahol a struktúrát megváltoztatták (például az értékesítéseket részben vagy egészben közvetlenül a brit csoporttag végzi), az adóbevételek továbbra sem növekedtek, vagyis az árbevétel növekedését vélhetően a költségek növekedésével igyekeznek a vállalkozások ellensúlyozni. Az adóköteles jövedelem és az adóbefizetés lényegében nem

változik, legfeljebb az adóminimalizálás korábbi modellje helyett az adóminimalizálás más módját választja az érintett vállalkozás.

Nagy-Britannia és a BEPS

Az öt dotcom társaság adókötelezettségeinek alakulásából arra lehet következtetni, hogy az agresszív adóelkerülésben érintett multinacionális vállalatokkal szembeni fellépés nem hoz kielégítő eredményt. Ugyanakkor az OECD BEPS-projektjének 1. akcióterve nemzetközi összefogás keretében hivatott a digitális gazdaság kihívásainak kezelésére. Az együttműködésben Nagy-Britannia is aktívan részt vesz, ezért meg kell vizsgálni, hogy az OECD kezdeményezése milyen hatással lehet a brit piacon tevékenykedő multinacionális vállalkozások adózására.

Az OECD 2015 októberében, kevéssel az eltérített profitadó bevezetése után tette közzé a digitális vállalkozások adóztatására vonatkozó javaslatait. Az 1. akcióterv keretében készült jelentés rögzíti, hogy a digitális gazdaságot nem lehet leválasztani a gazdaság többi területéről, hiszen egyre inkább a digitális gazdaság válik a gazdasággá. A digitális gazdaság kihívásait ezért a BEPS-akcióterv többi 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 a BEPS négy módosítást javasol. Egyrészt bővíti a függő ügynök fogalmát, aminek eredményeként akkor is telephely keletkezik a piac államában, ha az ügynök ugyan nem saját nevében szerződik a megbízó javára, de kiemelkedő szerepet játszik a megbízó és a vevők közötti szerződések létrehozásában, és a megbízó rutinszerűen, változtatás nélkül köti meg a vevőkkel létrejövő szerződéseket. Másrészt bővíti a független ügynök fogalmát, így ha egy egyébként független ügynök 90%-ban vagy azt meghaladóan jár el a megbízó érdekében, akkor függő ügynöknek minősül, és telephelyet eredményez. Harmadrészt a kisegítő, előkészítő jellegű tevékenység is telephelyet eredményez, ha az az érintett vállalkozás fő tevékenységének tekinthető. Negyedszer előírja a *feldarabolás tilalmát*, miszerint nem kerülhető el a telephely azáltal, hogy az összetett tevékenységet sok kisebb kisegítő, 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. A korábbi szabályok szerint ugyanis a szellemi tulajdonhoz kapcsolódó nyereség nagymértékben attól függ, ki a szellemi javak jogi tulajdonosa. A javaslat szerint a jogi tulajdon szerepe nem elsődleges, a tevékenység során ellátott funkciókat kell nagyobb mértékben figyelembe venni.

Az ellenőrzött külföldi társaságok szabályai kapcsán a BEPS azt javasolja, hogy a digitális szolgáltatásokhoz kapcsolódó jövedelmek is kerüljenek a szabályozás hatálya alá. Az ellenőrzött külföldi társaságra vonatkozó szabályok országonként eltérnek, de rendszerint az alacsony adóterhelésű országokba juttatott, fel nem osztott nyereség

büntető jellegű forrásadóztatását jelentik. Ezt a BEPS kiterjeszteni javasolja a jogdíjból, a digitális javak és szolgáltatások értékesítéséből származó jövedelmekre.

Nagy-Britannia a BEPS-javaslatok implementálása érdekében több módosítást tett. Elsősorban az OECD által javasolt új transzferárelveket építette be a belső jogba, és ezek segítségével kívánja kezelni a Nagy-Britanniát érintő nemzetközi adóelkerülés problémáját. Nagy-Britannia szintén bevezette a multinacionális vállalkozások transzferárdokumentációjának cseréjére irányuló országokénti jelentés kötelezettségét.

Az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó brit szabályozás összhangban van a BEPS-javaslatokkal, ezért ebben a tekintetben változtatásra nem került sor. A telephely-fogalomban történt módosításokat Nagy-Britannia a nemzetközi egyezmények keretében kívánja alkalmazni.

A BEPS-akcióterv javaslatainak gyakorlati alkalmazása javíthatja Nagy-Britannia helyzetét a dotcom társaságok adóztatása terén, de továbbra sem hoz áttörő megoldást. A dotcom társaságok jelenlegi struktúráinak fenntartása mellett egyes helyzetekben (például Google) telephely keletkezhet Nagy-Britanniában az új szabályok szerint, ez azonban nem törvényszerű. A megfelelő nyereségallokáció is kérdéses, mivel a BEPS által javasolt módosítások nem elég erőteljesek ahhoz, hogy az adóalap erózióját megakadályozzák. Ha az adóalap átcsoportosítása alacsony adókulcsú államba történik, a jövedelem esetlegesen az ellenőrzött külföldi társaságra vonatkozó szabályok alapján vonható be a brit adóztatás körébe.

A BEPS-akcióterv választ ad a jelenleg azonosított egyes problémákra, azonban a nemzetközi vállalkozások könnyen módosíthatják struktúráikat oly módon, hogy nem esnek többé a szigorító szabályozás hatálya alá. Ahhoz, hogy a BEPS-akcióterv valóban hatékony segítséget nyújtson Nagy-Britannia számára, elengedhetetlen az adóhatóságok közötti együttműködés és az átláthatóság, továbbá a BEPS-javaslatok folyamatos felülvizsgálata. A digitális gazdaság kihívásai kapcsán ez utóbbira várhatóan 2020-ban kerül sor.

Hogyan tovább?

A közelmúltban tett bejelentések arra engednek következtetni, hogy bár az eltérített profitadó nem váltotta be a hozzá fűzött reményeket, a brit jogalkotó nem adja fel az agreszív adótervezéssel szembeni egyoldalú küzdelmet, és újabb kísérletet tesz az érintett multinacionális vállalkozások megadóztatására.

Philip Hammond pénzügyminiszter 2017 novemberében jelentette be, hogy 2019 áprilisától brit társasági adó fogja terhelni a brit értékesítések kapcsán fizetett jogdíjakat, ha azokat alacsony adókulcsú államokba fizetik. Az intézkedéstől évi 285 millió font adóbevételt remélnek 2019-ben és 2020-ban, majd a bevétel 2022-re és 2023-ra visszaesik évi 130 millió fontra. A bevezetni kívánt intézkedések továbbra is az Amazon, az Apple, Google és Facebook struktúráit célozzák elsősorban, bár ez a hivatalos közleményekben kifejezetten nem jelenik meg. A jogalkotó számításai szerint az érintett vállalkozások és mellettük sok más multinacionális digitális vállalkozás több milliárd font jogdíjat

fizet alacsony adóterhelésű országokba, ezzel csoportosítva át a brit értékesítésekhez kapcsolódó jövedelmeket.⁵⁵

A szabályozás részleteiről jelen tanulmány lezárásakor még nem ismertek részletek. A pénzügyminiszteri nyilatkozatokból arra lehet következtetni, hogy 20%-os forrásadó terhelné az alacsony adókulcsú államokba fizetett jogdíjakat, és azok a vállalkozások is kötelesek lennének ezt megfizetni, amelyek a hatályos szabályok szerint nem rendelkeznek adóköteles jelenléttel Nagy-Britanniában.

A pénzügyminiszter a bejelentés kapcsán mintegy üzenetet küldött a vállalkozásoknak, elismerve, hogy az új adó nem jelent megoldást a problémára, de mutatja a brit kormány elszántságát arra nézve, hogy nemzetközi együttműködés eredményeként fenntartható és hosszú távú megoldást dolgozzanak ki.

Összegzés, következtetések

A tanulmányban ismertetett társaságok adóbefizetései azt igazolják, hogy a brit piacon jelen lévő digitális vállalkozások az elmúlt időszakban sikeresen tudták minimalizálni adókötelezettségeiket Nagy-Britanniában különféle nemzetközi adóstruktúrák és adóelkerülési technikák révén. A dotcom társaságok jellemzően a telephely elkerülésével igyekeznek kikerülni a brit adóköteles jelenlétet, de telephely keletkezése esetén is minimalizálják a telephelyhez allokalható adóköteles nyereséget.

Nagy-Britannia az eltérített profitadó bevezetésével egyoldalú kísérletet tett a dotcom társaságok megadóztatására, a kísérlet azonban nem eredményezte a dotcom társaságok által alkalmazott nemzetközi adóstruktúrák lényeges átalakítását, és nem hozott jelentős többletbevételt a brit költségvetés számára.

A brit gazdaság szempontjából a dotcom társaságok kiemelten jelentősek, és a jövőben is ezek a társaságok jelenthetik a fejlődés motorját. Nagy-Britanniának ezért érdeke, hogy a gazdaság motorját képező vállalkozások arányosan járuljanak hozzá a közterhekhez. Ehhez szükséges, hogy valamely kapcsolóelv szerint az adóztatási jog Nagy-Britanniát megillessen. A jelenlegi nemzetközi adójogi szabályok ezt csak korlátozottan teszik lehetővé, ezért Nagy-Britannia egyértelmű érdeke, hogy a nemzetközi együttműködés keretében alakítsanak ki olyan szabályrendszert, amely a piac országa számára lehetővé teszi a közvetlen adókból való nagyobb részesedést. A nemzetközi együttműködést nagymértékben nehezítik a részt vevő államok közötti érdekkülönbségek.

Amennyiben a nemzetközi együttműködés nem elég sikeres, Nagy-Britannia sokat veszíthet. Vélhetően ez a felismerés vezeti a jogalkotót, amikor a jogdíjakra kivetendő forrásadó formájában újabb egyoldalú megoldást próbál bevezetni a dotcom társaságok megadóztatására. Továbbra is kérdéses, hogy ez az egyoldalú fellépés jelenthet-e valós választ a Nagy-Britanniát érintő nemzetközi adóelkerülés problémájára, vagy az eltérített profitadóhoz hasonló, átmeneti, alig hatékony eredményre vezet.

⁵⁵ Rhiannon Williams: Budget 2017: Hammond Takes Aim at Tech Giants with Tax Clamp Down. *iNews*, 2017. november 22.

Irodalomjegyzék

- Adó Online: *Agresszív adótervezés: újabb kiskapu zárul*. 2014. Online: <http://ado.hu/rovatok/ado/agressziv-adotervezes-ujabb-kiskapu-zarul>
- Bloomberg: *Apple Retail UK Ltd*. 2017. Online: www.bloomberg.com/research/stocks/private/snapshot.asp?privcapId=45795273
- Bloomberg: *Apple UK Ltd*. 2017. Online: www.bloomberg.com/research/stocks/private/snapshot.asp?privcapId=46365431
- Bloomberg: *Google UK Ltd*. 2017. Online: www.bloomberg.com/profiles/companies/1200719Z:LN-google-uk-ltd
- Boccia, Francesco – Robert Leonardi: *The Challenge of the Digital Economy; Markets, Taxation and Appropriate Economic Models*. Cham, Palgrave Macmillan, 2016. Online: <https://doi.org/10.1007/978-3-319-43690-6>
- Bowers, Simon: Amazon to Begin Paying Corporation Tax on UK Retail Sales. *The Guardian*, 2015. május 23. Online: www.theguardian.com/technology/2015/may/23/amazon-to-begin-paying-corporation-tax-on-uk-retail-sales
- Bowers, Simon: EBay Pays £1.1m UK Tax on Revenues It Told US Investors Were £1.1bn. *The Guardian*, 2016. október 8. Online: www.theguardian.com/business/2016/oct/08/ebay-pays-11m-uk-tax-on-revenues-it-told-us-investors-were-11bn
- Csabai Róbert – Czoboly Gergely: A digitális cégek adóztatásának kihívásai – nemzetközi válasz-kísérletek. *Adó*, 30. (2016), 12–13. 84–89.
- Csabai Róbert: Várható változások az OECD-modellegezményben a BEPS-projekt nyomán. *Adó*, 30. (2016), 9. 51–56.
- Deák Dániel: Adójogi globalizmus. *Állam- és Jogtudomány*, 56. (2015), 3. 29–54.
- Department for Digital, Culture, Media & Sport: *Policy Paper 3. The Digital Sectors – Making the UK the Best Place to Start and Grow a Digital Business*. 2017. Online: www.gov.uk/government/publications/uk-digital-strategy/3-the-digital-sectors-making-the-uk-the-best-place-to-start-and-grow-a-digital-business
- European Commission: *State Aid: Ireland Gave Illegal Tax Benefits to Apple Worth up to 13 Billion Euro*. Press release, 2016. Online: <https://doi.org/10.5089/9781513543185.002>
- EY: *Tax Guides*. 2017. Online: www.ey.com/en_gl/tax-guides
- Facebook UK Pays Just £5.1m in Corporation Tax Despite Jump in Profit. *The Guardian*, 2017. október 4. Online: www.theguardian.com/technology/2017/oct/04/facebook-uk-corporation-tax-profit
- Gibbs, Samuel: Facebook to Pay Millions More in UK Tax. *The Guardian*, 2016. március 4. Online: www.theguardian.com/technology/2016/mar/04/facebook-pay-millions-more-uk-tax-reports
- Google Accused of Being 'Less than Transparent' After Revealing Latest UK Tax Payments. London, ITV, 2017. Online: www.itv.com/news/2017-03-31/google-accused-of-being-less-than-transparent-after-revealing-latest-uk-tax-payments
- HM Revenue & Customs: *Diverted Profits Tax*. 2015. Online: www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/385741/Diverted_Profits_Tax.pdf
- HM Revenue & Customs: *Fachseet on HMRC and Multinational Corporations*. 2016. Online: www.gov.uk/government/news/factsheet-on-hmrc-and-multinational-corporations
- HM Revenue & Customs: *Diverted Profits Tax: Guidance*. 2018. Online: www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/480318/Diverted_Profits_Tax.pdf

- House of Commons Committee of Public Accounts: *Corporate Tax Settlement*. 2016. Online: <https://publications.parliament.uk/pa/cm201516/cmselect/compubacc/788/788.pdf>
- Is Google Paying 3% Tax? *FullFact*, 2016. január 28. Online: <https://fullfact.org/economy/google-paying-3-tax/>
- Kamal, Ahmed: Google Agrees £130m UK Tax Deal With HMRC. *BBC.com*, 2016. január 23. Online: www.bbc.com/news/business-35381130#:~:text=Google%20has%20agreed%20to%20pay,Her%20Majesty%27s%20Revenue%20and%20Customs
- Kirton, Hayley: Google UK Tax. *CityA.M.com*, 2016. február 11. Online: www.cityam.com/234368/live-public-accounts-committee-grills-google-and-hmrc-over-so-called-sweetheart-tax-deal
- Mansour, Mark Bou: Why is Amazon Still Paying Little Tax in the UK? *Tax JusticeNetwork*, 2018. augusztus 10. Online: www.taxjustice.net/2018/08/10/why-is-amazon-still-paying-little-tax-in-the-uk/
- Marston, Rebecca: Amazon Tax Bill Cut by Share Awards. *BBC.com*, 2018. augusztus 3. Online: www.bbc.com/news/business-45053528
- McBride, William: Tax Reform in the UK Reversed the Tide of Corporate Tax Inversions. *Tax Foundation, Fiscal Fact*, (2014), 442. 1–7.
- McLure, Charles E. – Giampaolo Corabi: *Az elektronikus kereskedelem adóztatása*. Budapest, KJK-KERSZÖV, 2001.
- OECD Adóügyi Bizottsága: *Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Convention on Article 5*. 2000. Online: www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf
- OECD: *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for Taxing E-Commerce?* Final report, 2005. Online: www.oecd.org/tax/treaties/arethecurrenttreaty-rulesfortaxingbusinessprofitsappropriatefore-commerce.htm
- OECD: *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris, OECD Publishing, 2015. Online: www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1608065417&id=id&acc-name=guest&checksum=58A3B66ED75FFAEAF1446480D31B0A20
- Olbert, Marcel – Christoph Spengel: *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?* Mannheim, University of Mannheim Business School, 2016.
- Őry Tamás: A digitális gazdaság adóvonzatai, I. rész. *Adó*, 29. (2015a), 10. 27–31.
- Őry Tamás: A digitális gazdaság adóvonzatai, II. rész. *Adó*, 29. (2015b), 12–13. 81–84.
- Picciotto, Sol: The UK's Diverted Profits Tax: An Admission of Defeat or a Pre-Emptive Strike? *Tax Notes International*, 77. (2015), 3. 239–242.
- Pinto, Dale: *E-commerce and Source-Based Income Taxation*. Amsterdam, IBFD, 2002.
- Pollock, Ian: eBay Paid UK Corporation Tax of £1.6m in 2016. *BBC News*, 2017. október 11. Online: www.bbc.com/news/business-41582844
- PwC: *Unequal Taxation in a Digital World – A Challenge for the Nordic Media Industry*. 2017. Online: <http://tu.se/wp-content/uploads/2017/05/Unequal-taxation-in-a-digital-world-final-version-9.5.2017.pdf.pdf>
- Rawlinson, Kevin: Google Chiefs Could Face MPs Over Tax Avoidance Schemes. *Independent*, 2012. augusztus 12. Online: www.independent.co.uk/news/uk/politics/google-chiefs-could-face-mps-over-tax-avoidance-schemes-8036882.html
- Sommerlad, Nick: Google, Facebook, Amazon, eBay and Apple Avoided £1billion of UK Tax. *Mirror*, 2016. január 26. Online: www.mirror.co.uk/news/uk-news/google-facebook-amazon-ebay-apple-7251746

- The Facts About Apple Tax Payments*. 2017. Online: www.apple.com/uk/newsroom/2017/11/the-facts-about-apple-tax-payments/
- Titcomb, James: Google Reveals 36m UK Taxes. *The Telegraph*, 2017. március 31. Online: www.telegraph.co.uk/technology/2017/03/31/google-reveals-36m-uk-taxes/
- Transfer Pricing and Diverted Profits Tax Statistics*. 2017. Online: www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/635330/Transfer_Pricing_and_Diverted_Profits_Tax_statistics.pdf
- Walker, Eloise – Penny Simmons: High-speed Tax Reform: The U.K. Diverted Profits Tax and Restrictions on Corporate Interest Deductions. *Insight*, 4. (2017), 6. 4–13. Online: <http://publications.ruchelaw.com/news/2017-06/UK-Diverted-Profits-Tax-Restrictions-on-Corporate-Interest-Deductions.pdf>
- Williams, Rhiannon: Budget 2017: Hammond Takes Aim at Tech Giants with Tax Clamp Down. *iNews*, 2017. november 22. Online: <https://inews.co.uk/essentials/news/technology/budget-2017-hammond-takes-aim-at-tech-giants-with-tax-clamp-down/>
- Wood, Robert W.: How Google Saved \$3.6 Billion Taxes from Paper ‘Dutch sandwich’. *Forbes*, 2016. december 22. Online: www.forbes.com/sites/robertwood/2016/12/22/how-google-saved-3-6-billion-taxes-from-paper-dutch-sandwich/#lccd14f01c19