

A TÁRSASÁGI ADÓ A NEMZETKÖZI ÉS AZ UNIÓS JOGI KÖRNYEZETBEN

Corporate Tax in the International and EU Legal Environment

Pfeffer Zsolt¹

Absztrakt: A társasági adóra vonatkozó szabályok kialakítása terén az adórendszerek nem élveznek teljes szabadságot, hiszen figyelembe kell venniük a nemzetközi környezet sajátosságait, azokat a nemzetközi törekvéseket, amelyek a gazdasági társaságok agresszív adótervezési és adóelkerülési technikái ellen irányulnak. Ezen túlmenően az Európai Unió tagállamainak követniük kell a közös jogszabályi kereteket és be kell tartaniuk az adópolitikájuk alakítása során a tiltott állami támogatásra vonatkozó joggyakorlati elveket is. A tanulmány ennek megfelelően vizsgálja a társasági adóra vonatkozó nemzetközi és uniós célkitűzéseket, követelményeket (jogharmonizációs lehetőségeket), illetve azokat a jelenségeket, amelyek alapvetően befolyásolhatják a társasági adóra vonatkozó jogalkotást.

Kulcsszavak: társasági adó, adóverseny, adótervezés, nemzetközi adójog, európai adójog és jogharmonizáció

Abstract: Tax systems do not enjoy complete freedom in the development of corporate tax rules, as they have to take into account the specificities of the international environment, the international efforts against aggressive tax planning and tax avoidance techniques of companies. In addition, the Member States of the European Union must follow a common legal framework and adhere to the principles of case law on prohibited state aid when formulating their tax policies. Accordingly, the study examines

¹ Dr. Pfeffer Zsolt, Pécsi Tudományegyetem, Pénzügyi Jogi és Gazdasági Jogi Tanszék, adjunktus.

A szerző további munkásságát lásd a Magyar Tudományos Művek Tára oldalán:

<https://m2.mtmt.hu/gui2/?type=authors&mode=browse&sel=10016740>

E-mail cím: pfeffer.zsolt@yahoo.com

international and EU corporate tax objectives, requirements (possibilities for legal harmonization), and phenomena that can fundamentally influence corporate tax legislation.

Keywords: corporate tax, tax competition, tax planning, international tax law, European tax law, harmonisation of law

BEVEZETÉS

A globalizáció és az európai integráció folytán egyre kevesebb akadály áll a tőke, az áruk és szolgáltatások szabad áramlásának útjában. A multinacionális és egyéb gazdasági társaságok, mint adóalanyok számára rendkívül fontos, hogy egy adott országban milyen jellegű és mértékű közterheket kell fizetniük. Az egyik leglényegesebb adónem a társasági adó, amely a nyereséget adóztatja: a profitorientált vállalkozások számára alapvető jelentőségű, hogy a jogalkotó a profitjuk mekkora hányadát vonja el, hiszen ez egyrészt érinti a tőke felhalmozásának lehetőségét, másrészt pedig a tulajdonosokat megillető osztalék mértékét. Ebből adódóan lehetőségük van arra egyes, jelentősebb erőforrásokkal rendelkező társaság-oknak, hogy tudatosan tervezzék az adójogi helyzetüket, és az egyes adórendszerek különbségeit kihasználva úgy alakítsák ki – határokon át-nyúló jelleggel – tevékenységüket, szerződéses kapcsolataikat, illetve a kapcsolódó vállalkozások láncolatát, hogy a lehető legkisebb mértékű adót kelljen fizetniük. Mivel az egyes országoknak rendkívül fontos, hogy külföldi befektetők telepedjenek le a határaik között, ezért igyekeznek a lehető legkedvezőbb adójogi környezetet kínálni számukra (az adójogi környezetet kiegészítheti a megfelelő infrastruktúra, közigazgatás, biztonság, vagy éppen már aggályosnak ítéltető titokrendszerre vonatkozó szabályozás biztosítása is).

A társasági adóztatás vizsgálható tehát egyrészt gazdasági, másrészt jogi szempontból. Ennek keretében elemezhető az adópolitikában elfoglalt helye, a vonatkozó jogi szabályozás jellege,² a jogalkalmazás nemzeti, nemzetközi, valamint európai uniós aspektusai, a társasági adóhoz kapcsolódó vállalkozói döntések, az adóminimalizálási, illetve adóelkerülési technikák és ezek jogi vetületei. A tanulmány ebből adódóan célul tűzi ki a társasági adó szabályozását alapvetően alakító nemzetközi, illetve európai uniós jogi környezet alapulvételével a társasági adó összehasonlító jellegű

² Lásd PFEFFER, 2021. 153–179. o.

vizsgálatát, kitérve azokra a főbb jogi szabályozási problémákra és reformokra is, amelyek a társasági adóhoz kapcsolódóan általában felmerülnek.

I. A TÁRSASÁGI ADÓZTATÁSHOZ KAPCSOLÓDÓ NEMZETKÖZI TRENDEK

A társasági adó (a vonatkozó szabályozás) egyik fontos jellemzőjeként említendő a nemzetközi viszonyok, folyamatok általi befolyásoltság, hiszen az egyes államok adóversenyben, egyes esetekben pedig káros adóversenyben állnak egymással.

A társasági adóhoz kapcsolódóan alapvetően három nemzetközi tendenciát szükséges vizsgálni: 1) a „verseny a legalacsonyabb adószintig” (*race to the bottom*), összekapcsolva az adóalap megfelelő bővítésével; 2) az adott országban adóilletőséggel rendelkező országok teljes világjövödelmére vonatkozó adóztatás fokozatos, folyamatos elhagyása; 3) a belföldi adóalap védelmére irányuló fokozott figyelem a fejlett országok esetében.³ A következőkben e három alapvető tendenciához kapcsolódó problémák kerülnek áttekintésre.

Az *adóverseny* azt jelenti, hogy az egyes országok igyekeznek „értékesíteni” az adórendszerüket a megtakarítások, beruházások, és befektetések nemzetközi piacán: a kedvezőbb jogi, gazdasági és adózási feltételek (adórendszerek) kínálása ugyanis vonzza a multinacionális vállalkozásokat, beruházást tervező társaságokat. Az adóverseny önmagában nem kifogásolható, azonban a káros jellegű már igen. Az irreálisan alacsony adómértékek alkalmazása ugyanis súlyos károkat okozhat azon országok számára, amelyek kénytelenek magasabb kulcsok alkalmazására annak érdekében, hogy a fejlett (jóléti) rendszerük fenntartását képesek legyenek finanszírozni. Káros adóverseny alakul ki akkor, ha az adóbevételek adóparadicsomokban, és nem pedig ott realizálódnak, ahol a vállalkozások ténylegesen működnek, ahol igénybe veszik a magas szintű közszolgáltatásokat, infrastruktúrát. Az irreálisan alacsony adókulcsokkal a fejlett országok nem tudnak versenyezni, hiszen a fejlett gazdasági-társadalmi rendszerek működtetését finanszírozniuk kell. A káros adóverseny tilalmát, az ellene történő fellépés igényét az adóztatás modern alapelvei között

³ MANZITTI, 2019. I-43-I-58. o.

szokás számon tartani.⁴ Az egyes országok nem hagyhatják figyelmen kívül a más adórendszerek által alkalmazott adómértékeket, hiszen a befektetések könnyen irányíthatók egyes országokba, és ugyanolyan könnyen ki is vonhatók azokból.⁵ Fontos ugyanakkor, hogy nemcsak az adómértékek képezik az adóverseny tárgyát, hanem az adóalap számítására vonatkozó szabályok is.⁶ (A szakirodalomban nemzetközi adójogi konfliktusként tartják számon többek között az adódiszkriminációt, az adóelkerülést és – kikerülést, az adókijátszást, a versenysemlegesség megsértését, a káros adóversenyt, a tiltott állami támogatásokat, adókedvezményeket, és az offshore tevékenységet.)⁷

Az adóverseny meghatározása terén kulcskérdés, hogy mikortól számítódik az károsnak (*harmful tax competition*), hiszen egységesen elfogadott álláspontok hiányában eltérő megközelítések alkalmazhatók, így az egységes és következetes definíció hiánya problémát jelent.⁸ A politikusok, a sajtó, az adó- és a számviteli jogszabályok gyakran arra utalnak, hogy az adóverseny az adóalapok és adókulcsok közötti különbségekhez igazodik. Közgazdasági megközelítés szerint azonban nemcsak pusztán e különbségekről van szó, hanem abból kell kiindulni, hogy az eltérő adómértékek a közjavak alacsonyabb szintjéhez vezetnek. Ez alapján azonban már minden adóverseny károsnak lenne ítélnélhető, tehát nem egyszerű feladat a megfelelő fogalomalkotás. Az adóverseny megszüntetése még a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezetnek (OECD) sem célja, bár fellép a káros adóverseny ellen, a vonatkozó jelentéseiben meghatározva annak kereteit, hogy miképpen is határozható meg az „elfogadható adóverseny.”⁹

Az első az *adóterhelés* kérdése: vizsgálni szükséges az adómértékeket, azok értelmezhetőségét és hatását. Elsőként különbséget kell tenni a *törvényi adókulcs* (*statutory tax rate*) és a *tényleges adóterhelés* (*effective tax*) között, hiszen a ténylegesen fizetendő adót nemcsak az adómértékek (vagy progresszív adóztatás esetében a különböző sávokhoz rendelt kulcsok) határozzák meg. Ebből adódóan rendkívül fontos üzleti döntéshozatali szempont, hogy mely adórendszerben milyen adóterhelést alkalmaznak. Az adómértékek összehasonlítása látványos eredményeket hozhat – hiszen könnyen

⁴ HERICH, 2004. 8–9. o.

⁵ MANZITTI, 2019. I-44. o.

⁶ MANZITTI, 2019. I-45. o.

⁷ ERDŐS, 2020. 33. o.

⁸ McDONALD, 2016. 102. o.

⁹ McDONALD, 2016. 102. o.

összevethető, hogy mely országok milyen adókulcsokat írnak elő –, azonban ahhoz, hogy megállapítható legyen a ténylegesen fizetendő adó mértéke, számításba kell venni egyéb jellemzőket is. Nevezetesen az adómértékek mellett vizsgálni szükséges az adóalap meghatározásának szabályait (a különböző költségek érvényesíthetőségét), az adómentességek és – kedvezmények körét, így a tényleges adóterhelés kisebb is lehet, mint a nominális kulcs mértéke.¹⁰

Másodsorban az vizsgálható, hogy az adott adókulcsok alkalmazása mellett a bruttó hazai termék (GDP) mekkora részét vonják el az adóalanyoktól összességében. Az sem példa nélküli ugyanis, hogy egy adott ország a GDP-je kisebb részének elvonásából képes nagyobb bevételre szert tenni. Így például Kanada 32 év alatt 38 százalékról 15 százalékra csökkentette a társasági adó kulcsát, viszont az adóbevételek a gazdasági növekedéshez igazodtak, így azok nem csökkentek az adómértékekkel együtt. Míg Kanada a GDP-je 1,9 százalékának megfelelő mértékű adóbevételekre tett szert 15 százalékos adókulccsal társasági adóból, addig az Egyesült Államok csak az 1,6 százalékát szedte be korábban a 35 százalékos adómértékkel. Fontos ugyanakkor az is a társaságok gazdasági, beruházási döntéseinek szempontjából, hogy sávós adóztatás esetében milyen határ-adókulcsokat határoznak meg, így azok versenyképességét is figyelni kell az adóalap számítására vonatkozó szabályok mellett.¹¹

Az adóterheléshez (adókulcsokhoz) kapcsolódó egyik rendkívül fontos tendencia tehát a *race to the bottom* jelensége, vagyis hogy az egyes államok igyekeznek a társasági adó mértékét a lehető legkisebb mértékűre csökkenteni, viszont ezen törekvésüket valamilyen módon összhangba kell hozniuk a tényleges bevételi szükségleteikkel. Ebből következően alapvető kérdés, hogy ezen a téren milyen mozgásterük lehet, hiszen a közfeladatok tényleges finanszírozási igényét nem hagyhatják figyelmen kívül, a jóléti funkciók teljesítéséhez szükséges pénzügyi fedezetet meg kell teremteni a fejlett országokban. A *race to the bottom* tehát egy szélsőséges adóversenyhelyzet. Van olyan álláspont, amely szerint ez egy olyan küzdelem, amelyben nem lehet nyerni, illetve csak úgy lehet nyerni, ha nem is bonyolódnak bele (azaz nem vesznek benne részt).¹² Az adókulcsok végtelen mérséklése – vagy szélsőséges esetben az adónem megszüntetése – nyilván alapvetően

¹⁰ LIMPÓK, 2005. 38. o.

¹¹ CLEMENTS, 2017. 27. o., 143. lábjegyzet

¹² MCDONALD, 2016. 105. o.

befolyásolná az államháztartás bevételi oldalát¹³ és az egyéb adózói döntéseket.

Magyarországon a társasági adó kulcsa (főszabály szerint) 9 százalék, sávós progresszivitás nélkül. Más országok a progresszivitást fenntarthatják, és több határadókulcsot alkalmazhatnak az egyes sávokhoz kapcsolódóan. Az OECD rendszeresen tesz közzé összehasonlító jelentéseket arról, hogy melyik országban mekkora az adóterhelés, illetve a legmagasabb adókulcs. Az adatok kitérnek arra, hogy létezik-e az adott országban alacsonyabb szinteken is társasági adóztatás (kiegészítve a központi adóterhet). Az összehasonlítható adatok szerint a magyar adókulcs igen alacsonynak tekintendő: a francia adómérték valamivel több, mint 28 százalék, a spanyol 25 százalék, a cseh 19 százalék, a német majdnem 16 százalék (a szövetségi országokban azonban számolni kell a szövetségi szint alatti adóztatás terhével is).¹⁴ Az Egyesült Államokban pedig 21 százalékra csökkentették 2017-ben a korábbi 35 százalékos kulcsot, miután a 2016-os elnökválasztási kampányban is jelentős szerepet kapott az adóterhek csökkentése¹⁵ a beruházások ösztönzése és a munkahelyek teremtése kapcsán, a társasági jövedelem számításánál pedig az export támogatásának szándéka jelent meg az importtal szemben az exportból származó jövedelmek mentesítésével.¹⁶ (Az is befolyásolja a vállalkozások letelepedésére vonatkozó döntéseket, hogy helyi szinten milyen adóterhelés alkalmazható a központi adónem mellett.)¹⁷

Magyarország tehát igen előkelő helyet foglal el a nemzetközi összehasonlításban, azonban hosszú utat járt be a hazai társasági adó mértéke. Az 1875. évi XXIV. törvénycikk azt tartalmazta, hogy az „*adóköteles jövedelem minden száz forintja után tíz forint fizetendő adóul*”, az 1909. évi VIII. törvény szerint is a főszabály 10 százalék volt. Az 1916. évi XXIX. törvénycikk rendelkezett a hadi nyereségadóról, abból kiindulva, hogy a háborús állapotok folytán egyesek jelentősebb jövedelemre, vagyonra tettek szert. („Az erkölcsi igazságosság szempontjából is természetes az a törekvés, hogy a felmerült terhek legalább részben azokra háríttassanak, akiknek a

¹³ Lásd a 2019. és a 2020. évi központi költségvetésről szóló fejezeti indokolásokat: XLII. A költségvetés közvetlen bevételei és kiadásai.

¹⁴ OECD, 2022.

¹⁵ CHAFFEE, 2019. 94–99. o., 111. o.

¹⁶ CLEMENTS, 2017. 4–5. o.

¹⁷ Ld. RATHELOT, SILLARD, 2008. 504–505. o.

háborúból akár közvetve, akár közvetlenül hasznuk volt.”¹⁸ Az 1922. évi XXIV. törvénycikk már többféle sávot és adókulcsot határozott meg, akárcsak az 1940. évi VII. törvénycikk, az adó mértéke akár 30 százalék is lehetett. A szocializmus évtizedeinek végén a társasági adó modern, piacgazdasági szabályozásának megalapozását a vállalkezési nyereségadóról szóló 1988. évi IX. törvény jelentette, 40-50 százalékos adókulcsokkal.¹⁹ Mivel az e törvényben megállapított adó sem bizonyult elegendőnek az államháztartás számára a kiadások fedezéséhez, ezért a költségvetés 1989. évi egyensúlyi helyzetének biztosítása érdekében – a vállalkozások 1989. évi eredményére – kiegészítő adót vezettek be az 1988. évi XVIII. törvénnyel.²⁰ Az 1996. évi LXXXI. törvény (Taotv.) 18 százalékos kulcsot vezetett be, ez 16 százalékra mérséklődött, később pedig sávossá alakult a szabályozás: alacsonyabb adóalap esetében alacsonyabb kulcs (10 százalék) volt alkalmazandó. A felső adókulcs 2009-től 19 százalékra emelkedett, megtartva a 10 százalékos mértéket (sávot) is (az értékhatár is változott az idő előrehaladtával). Végül 2017-től alkalmazandó a jelenlegi 9 százalékos adómérték.²¹

A *race to the bottom* jelenségnek egyes koncepciók szerint gátat szabhatna az, ha globális szinten – például az OECD által szabályozva – egységesen határoznák meg a társasági adó kulcsát (*globális minimumadó*). Különböző koncepciók láttak napvilágot, eltérő adókulcsra vonatkozó javaslatokkal. Kezdetben felmerült, hogy 12 százalékban állapítanák meg az adó mértékét. Ha valamely ország ennél mégis alacsonyabb adómértéket alkalmazna, akkor a többi ország felhatalmazást kapna arra, hogy a társaságaik ezen országban realizált jövedelmeire különbözeti adót (*top-up tax*) vessen ki. Ezzel rábíráhatók lennének az elutasító országok arra, hogy az előírt mértékre emeljék fel a társasági adó kulcsát (hiszen így az alacsonyabb adókulcs ellenére sem válnának vonzóvá az egységes adókulcsot alkalmazó

¹⁸ Az 1916. ÉVI XXIX. TÖRVÉNYCIKK INDOKOLÁSA.

¹⁹ Megjegyzendő, hogy az adórendszer – még a reformszocialista korszakban is – alkalmas volt a „magánszektor” ellenőrzésére „növekedési gátak” beépítésével, hiszen ha az adóterheket oly mértékben növelik meg, hogy az már nem teszi a vállalkozást fenntarthatóvá (azaz eléri a „visszavonulási küszöbértéket”), akkor kénytelen az adott vállalkozó a vállalkozását feladni és visszatérni az állami szektorba alkalmazottnak. Így nemcsak kifejezett jogszabályi előírások álltak rendelkezésre e célra (pl. befektethető tőke nagyságának vagy a magánvállalkozások által alkalmazható magánszemélyek számának korlátozása is alkalmazható eszköz). Forrás: KORNAI, 2007. 38. o.

²⁰ Lásd az 1988. ÉVI XVIII. TÖRVÉNYHEZ kapcsolódó indokolást.

²¹ PFEFFER, 2021. 160. o.

országokkal szemben).²² A magyar külügyminiszteri álláspont szerint például „Senkinek nincsen joga kívülről beavatkozni a magyar adópolitikába”, az adókulcsok megállapításának nemzeti hatáskörben kell maradnia, ugyanakkor a nagy technológiai cégek adózási kérdésére megoldást kell találni, és az értékteremtés helyszínén mindenképpen történnie kell adófizetésnek.²³ Megjegyzendő, hogy a 12 százalékos adómértékhez képest már a 21 százalékos magasabb adókulcs alkalmazása is felmerült,²⁴ 2021. október 8-án azonban végül 15 százalékra vonatkozó megállapodás született a 750 millió eurót meghaladó bevétellel rendelkező társaságokra nézve, amely az egyezmény 2022-es kidolgozását követően 2023-tól lenne alkalmazható. Egyébként egy két pilléren nyugvó rendszer bevezetéséről jött létre megállapodás: az első pillér keretén belül kerül sor a nyereség igazságosabb elosztására, amely azt jelenti, hogy a meghatározott értékhatárt meghaladó bevétellel rendelkező multinacionális vállalatok származási országaiból átcsoportosítanának bizonyos adóztatási (a nyereség adóztatására vonatkozó) jogokat azon országokba, ahol a tényleges piaci tevékenységet végzik, függetlenül a tényleges jelentéttől. A második pillér foglalja magában az említett 15 százalékos globális minimális társasági adókulcs bevezetését.²⁵

A második kulcskérdés a *világjövedelem adóztatásának* elhagyása azzal egybekapcsolva, hogy megtagadják az adóilletőséggel rendelkező belföldi társaságoktól a más országok joghatósága alatt megfizetett társasági adó jóváírásának lehetőségét. Az Amerikai Egyesült Államok volt az utolsó nagy fejlett ország, amely a 2017-es törvény, a *Tax Cuts and Jobs Act of 2017*, (TCJA)²⁶ elfogadásával áttért a területi alapú adóztatásra. A területi adóztatás bevezetése lényegében megszüntette az ún. „kincstári transzferhatás” jelenségét (*treasury transfer effect*). Ennek lehetősége akkor merül fel, ha egy multinacionális vállalat számára megengedett egy másik ország által kivetett és ott megfizetett társasági adó jóváírása a hazai adó összegéből. Ez azt jelenti, hogy egy másik ország (a társaság fogadó országa) képes a társasági adót arra használni ilyen esetben, hogy jövedelmet csoportosítson át a vállalat származási országától a saját javára. Ennek lehetősége azonban

²² STEIN, 2021.

²³ MTI/HVG.HU, 2021.

²⁴ MTI/PORTFOLIO, 2021.

²⁵ OECD, 2022.

²⁶ A törvény elnevezése, illetve rövidítése nem volt része hivatalosan a jogszabálynak (ennek megfelelően nincs hivatalos címe sem), azonban ezt szokás alkalmazni. BIRD-POLLAN, 2019. 501. o.

erőteljesen korlátozott, miután az egyes országok átálltak a területi alapú adóztatásra, Japán és az Egyesült Királyság 2009-ben, az Egyesült Államok pedig az említettek szerint 2017-ben.²⁷

A harmadik említendő tendencia az *adóalap védelmére* irányuló törekvések felértékelődése. A társasági adó esetében is alapvető jelentőségű az adóalap meghatározása,²⁸ vagyis azon érték kiszámítása, amelyre nézve a törvényben megállapított adókulcs alkalmazható (figyelemmel az adókezdemenyekre is). Ennek megfelelően merül fel az *adóalap-erózió (base erosion) elleni küzdelem* szükségessége, azaz annak megakadályozása, hogy az adóalanyok különböző, adókijátszásra irányuló technikák alkalmazásával az adóalapjukat csökkentsék, mérsékelve ezáltal a fizetendő adójuk mértékét. Éppen ezért szükséges fellépni az ún. adóalap-erózió és a nyereségátcsoportosítás (*base erosion and profit shifting*, BEPS) jelenségével szemben, hiszen a multinacionális vállalatok magas társaságiadó-kulcsok esetén különböző, manipulatív pénzügyi műveleteket alkalmazhatnak annak érdekében, hogy az adójukat csökkentsék. Ebben a körben említhetők a transzferárak alkalmazása, az immateriális javak tulajdonának áthelyezése vagy a kamatfizetést megkönnyítő hitelkihelyezések, amelyek lehetővé teszik a nyereség alacsonyabb adókulcsokat alkalmazó országokba történő áthelyezését és a magasabb adómértékeket alkalmazó országokban a levonási jog gyakorlását.²⁹ Külön, a szakirodalom által speciális elnevezéssel illetett stratégiákat is alkalmazhatnak a multinacionális társaságok a nyereségük átcsoportosítására, így például a „*dupla ír – holland szendvics*” (*Double Irish – Dutch Sandwich*) említhető ebben a körben. Ennek a kombinált módszernek a lényege, hogy két Írországbán bejegyzett társaságot és egy holland közvetítő társaságot vonnak be a folyamatba: az első számú ír cég a multinacionális vállalkozás értékes szellemi tulajdonával rendelkezik, és elkönnyveli a nemzetközi értékesítésből származó nyereségeket. Ezeket átutalják a holland közvetítő társasághoz, amelyek ezt követően a második számú ír céghez kerülnek, amelynek központja egy olyan adóparadicsomban (például Kajmán-szigeteken) található, ahol minimális vagy éppen nulla a társasági adó mértéke. A nyereség tényleges adóztatás alá tehát az adóparadicsomban kerül, emellett a nyereséget offshore-ban is lehet tartani a további magasabb

²⁷ MURPHY, 2018. 11–12. o.

²⁸ A magyar jogtörténetben, a társasági adó kapcsán az „adóalap kimunkálása” kifejezés is használatos volt, ld. pl. a társulati adóról szóló 1922. évi XXIV. törvénycikk indokolását.

²⁹ MURPHY, 2018. 19. o.

adóterhek elkerülése érdekében.³⁰ Fontos megjegyezni, hogy az egyes adózók, így a közismert multinacionális vállalkozások adózásra vonatkozó döntéseit – így az alkalmazott adótervezési stratégiákat – is védik az adótitokra vonatkozó szabályok, így ezek rendszerint nem a társaságok önkéntes közlései, hanem jogi eljárások, tényfeltáró bejelentések és oknyomozó újságírók tevékenysége folytán válnak a közvélemény számára ismertté, és adott esetben éppen ezért bírálat tárgyává. (A társasági adóra vonatkozó adatok nyilvánosságát szabályozó kezdeményezések fejlődésének és vitáinak is külön története van.)³¹

Az OECD ennek megfelelően különböző ajánlásokat fogalmazott meg, amelyek egyrészt az államok belső szabályaiba, másrészt pedig kétoldalú adóegyezményekbe építhetők be. Ezek az ajánlások kitérnek például az úgynevezett hibrid eszközök és jogalanyok kezelésére, az adóegyezménnyel történő visszaélések megakadályozására; az adóügyi telephely keletkezése mesterséges elkerülésének megelőzésére, az államok közötti adóügyi vitarendezés hatékonyságának növelésére, valamint a nemzetközi adóügyi választottbírói rendszer bevezetésére. Mivel az ajánlásokban megfogalmazottak kétoldalú adóegyezményekbe történő beemelése rendkívül költséges és időigényes folyamat lenne, ezért kidolgoztak egy olyan új jogi eszközt – nevezetesen egy *Multilaterális Egyezményt* –, amely lehetővé teszi a bilaterális adóegyezmények multilaterális egyezmény által történő módosítását. A részes államokat megilleti a választás, valamint a fenntartás joga, értesítésben (notifikációban) megjelölhetik, hogy mely egyezményeiket kívánják módosítani a Multilaterális Adóegyezmény által, és annak mely rendelkezéseit alkalmazzák, tehát nem kötelező minden cikk beépítése a jogi szabályozásba. Vannak azonban ún. minimumszintenderdek, amelyek választása valamilyen formában minden csatlakozó ország számára kötelező. (Ilyen például az egyezmények bevezető rendelkezéseinek, preambulumának módosítása; egy általános adóelkerülés elleni szabály egyezménybe emelése; illetve a kölcsönös egyeztető eljárás szabályaira vonatkozó módosítások elfogadása). Ezt az Adóegyezményt Magyarország is aláírta 2017-ben, 2021-ben pedig kihirdetésre került.³²

³⁰ CHOW, SCHOENBAUM, 2020. 39. o. Lásd még az alkalmazásról AGRESTA, 2017. 586–588. o.

³¹ BLANK, 2014. 34. o., 42–56. o.

³² Lásd a 2021. évi III. törvényt, valamint a kapcsolódó miniszteri indokolást.

A BEPS és más adóelkerülési technikák kérdésével nemcsak az OECD,³³ hanem az Európai Unió is foglalkozik. A nemzetközi botrányok („panamai dokumentumok”, „LuxLeaks”) miatt is fontosnak tartják mind a tagállami, mind pedig az unió részéről az adócsalás, adókikerülés és agresszív adótervezéssel szembeni fellépést. E tevékenységek nemcsak a tagállamok költségvetését károsítják, hanem alááshatják a demokráciába vetett bizalmat, a kieső adóbevételek pedig gyengítik a gazdaságokat és szűkítik a kormányok pénzügyi mozgásterét, lehetőségeit a közszolgáltatások, beruházások és a szociális biztonság tekintetében. Ebből adódóan nemcsak tagállami, hanem nemzetközi szintű fokozottabb együttműködés szükséges, méltányosabb, igazságosabb adórendszerek működtetendők azon elv biztosításával, miszerint a társasági adó megfizetésére az értékteremtés helyszínén kerüljön sor.³⁴

Az uniós célkitűzéseknek megfelelően került megalkotásra a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló 2016/1164/EU irányelv (az ún. *Anti-Tax Avoidance Directive*), amely a tagállamokra nézve jogalkotási kötelezettséget állapít meg a kamatlevonás korlátozására, a tőkekivonás megadóztatására, valamint – egyéb rendelkezések mellett – kifejezetten tartalmaz visszaélés elleni általános szabályt. Ez utóbbi értelmében figyelmen kívül kell hagyniuk a tagállamoknak a társaságiadó-kötelezettséghez kapcsolódóan az olyan jogügyleteket (jogügylet-sorozatokat), amelyek nem tekinthetők valódinak, illetve céljuk az adójogszabályok tárgyával vagy céljával ellentétes adóelőny megszerzése. Ehhez kapcsolódóan az összes tényt és körülményt mérlegelni kell, és az ügyletek annyiban nem valódiak, amennyiben nem a gazdasági valóságot tükröző, valós kereskedelmi okokból jött létre. Ezt az irányelvi szabályozást módosították,³⁵ valamint megjelent az ATAD-irányelvek sorában az Európai Bizottság javaslata, amelynek legfőbb célkitűzése az adózási célú fedőcégek (az úgynevezett *shell entities*) visszaélésszerű alkalmazásával szembeni fellépés, hiszen az adózók az adókötelezettségek kijátszására használhatnak olyan vállalkozásokat, amelyek nem végeznek tényleges

³³ Lásd például OECD, 2019.

³⁴ AZ EURÓPAI PARLAMENT 2016. JÚLIUS 6-I ÁLLÁSFOGLALÁSA A FELTÉTELES ADÓMEGÁLLAPÍTÁSOKRÓL ÉS JELLEGÜKBEN VAGY HATÁSUKBAN HASONLÓ EGYÉB INTÉZKEDÉSEKRŐL (2016/2038(INI)), C 101/81., C 101/82.

³⁵ Lásd a 2017/952/EU TANÁCSI IRÁNYELVET.

gazdasági tevékenységet.³⁶ Ezeket a szabályokat egészíti ki az adózás területén történő közigazgatási együttműködésre vonatkozó irányelv, amely lehetőséget biztosít a tagállamok közötti megfelelő információcserére adózási kérdésekben.³⁷ (Az uniós jogharmonizáció további aspektusairól a későbbiekben még szó lesz.)

II. AZ ADÓILLETŐSÉG KÉRDÉSE

Szintén fontos kérdés az adott társaság adóilletőségének megállapítása, hiszen meghatározott jogi lépésekkel egy ténylegesen belföldi illetőséggel rendelkező társaság átalakítható külföldi illetőségűvé (*corporate inversion*) úgy, hogy az üzleti modell, a tulajdonosi kör, a vezetőség vagy a belső szerkezet lényegében változatlan marad, így a külföldön megszerzett jövedelmet ki lehet vonni a belföldi adóztatás alól. Újságírók, politikusok, kormányzati tisztviselők és szakértők is rámutattak arra, hogy ezt mennyire könnyű megtenni, és hogy e lehetőség multinacionális vállalatok általi kihasználása tisztességtelen az átlag adózókkal szemben. Éppen ezért hozhatnak a jogalkotók olyan döntéseket, amelyek megnehezítik a *külföldre telepítést* (*expatriation*), és olyan esetekben is belföldi illetőségűnek tekintik a társaságot, amikor azt külföldi joghatóság alatt alapították. Fontos ugyanakkor annak hangsúlyozása, hogy a külföldre település nem olyan egyszerű jogi feladat, ugyanis technikailag egy belföldi társaság nem képes csak úgy külföldi illetőségűvé válni, viszont egy belföldi társaság alapíthat egy új külföldi céget egy idegen állam joghatósága alatt, ugyanakkor az idegen társaság külön jogi személy és a régi belföldi társaság leányvállalata vagy kapcsolt vállalkozása lesz. (Vagyis „Egy élete közepén járó társaság esetében a státusz megváltoztatása csak azon az áron érhető el, hogy ’megölik’ a régi céget és egy újat ’alapítanak.’”)³⁸ A jogalkotó természetesen hozhat olyan rendelkezéseket, amelyek az ilyen törekvéseket megnehezítik, vagy éppen költségesebbé (kevésbé jövedelmezővé) tehetik. A külföldre településnek egyébként különböző technikái vannak, adott esetben azok együttesen is alkalmazhatók.³⁹ Ugyanakkor szembesülni kell ilyen esetben a

³⁶ A TANÁCS JAVASLATA A FEDŐSZERVEZETEK ADÓZÁSI CÉLÚ, VISSZAÉLÉSSZERŰ FELHASZNÁLÁSÁNAK MEGELŐZÉSÉRE IRÁNYULÓ SZABÁLYOK MEGÁLLAPÍTÁSÁRÓL ÉS A 2011/16/EU IRÁNYELV MÓDOSÍTÁSÁRÓL, COM(2021) 565 FINAL 2021/0434 (CNS)

³⁷ 2011/16/EU TANÁCSI IRÁNYELV

³⁸ ELKINS, 2017. 7. o., 1. lábjegyzet

³⁹ MCWEENEY, 2016. 357–364. o.

kizárási hatással (lock-out effect), hiszen kénytelen elhalasztani a külföldön felhatalmozott jövedelem hazavitelét a vállalkozás annak érdekében, hogy elkerülje a további, hazai magasabb adókulcsok szerinti adóztatást. A jogalkotó e halasztás ellen felléphet, hiszen lehetőség nyílik a hazatelepítéshez kapcsolódóan rendkívüli, egyszeri vagy pedig folyamatos adókedvezmények biztosítására.⁴⁰ Az ilyen adóamnesztia jellegű adókedvezmények érdekeltté tehetik a jövedelmeket külföldön tartókat és az államháztartást az ilyen jellegű konstrukciók alkalmazásában, azonban az adóminimalizálási stratégiákat nem alkalmazó vállalkozások ezeket joggal kifogásolhatják.

Az *adóilletőség meghatározása* kulcsfontosságú a társaságok adómenekülési stratégiái elleni fellépés terén. A társaság székhelye mellett olyan jellemzőket is figyelembe lehet venni, mint a vezetés és az ellenőrzés központja, az iroda helyszíne, az ügyfélkör, a jövedelem elsődleges forrása, a tőzsdei jelenlét helye vagy a tulajdonosok többségének illetősége.⁴¹ Szintén vizsgálendő azon adózók kezelése, amelyek nem szereznek adóilletőséget, mégis végeznek gazdasági tevékenységet egy adott ország határain belül. Ezen adózók adóztatása egyébként a következőkkel indokolható: élveznek olyan közszolgáltatásokat, amelyeket adóbevételekből finanszíroznak, a fogadó állam engedi a szuverén területén üzleti tevékenység végzését, valamint a piacához való hozzáférést.⁴² Ha tehát az illetőség megállapítására vonatkozó szabályokat „megfelelően” alkalmazzák, akkor elkerülhető az adott államhoz való adójogi kötődést eredményező illetőség megszerzése. A magyar adójog is reagálni kívánt az ilyen helyzetekre. Ennek megfelelően alapelveként 2015-től került rögzítésre egy tipikus agresszív adótervezési konstrukciókhoz, a szaknyelvben az ún. hibrid struktúrákhoz kapcsolódó alapelv annak érdekében, hogy ezek adójogi megítélését a jogalkalmazásban egyértelművé tegyék.⁴³ Ezek a szabályok akkor bírnak jelentőséggel, „Amikor a társaságiadó-alanyok összesített adókötelezettségük csökkentése érdekében kibaszálják a nemzeti adórendszerek közötti különbségeket, például a kettős levonás (azaz a határ mindkét oldalán alkalmazott levonás) révén, vagy az, amikor a jövedelmet levonják a határ egyik oldalán anélkül, hogy a másik oldalon beszámítanák azt az adóalapba.”⁴⁴

⁴⁰ WELLS, 2016. 92–93. o.

⁴¹ ELKINS, 2017. 10. o.

⁴² ELKINS, 2017. 18–19. o.

⁴³ Lásd a 2014. évi LXXIV. törvény javaslati állapotának 174. §-ához fűzött indokolást.

⁴⁴ EU, 2016. Lásd még a 2017/952/EU TANÁCSI IRÁNYELVET.

A kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló egyezményekkel ellent nem mondó, azokban részben megjelenő, részben jogértelmezéssel levezethető, azonban a hazai adójogban eddig egyértelműen meg nem jelenő szabály alapvető szintű kimondása összhangban van a nemzetközi adójog elmúlt évekbeli fejlődésének irányával, az Európai Unió és az OECD ajánlásaival.⁴⁵ Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény egyébként „A nemzetközi szerződéssel érintett jövedelem magyarországi adóztatása” cím alatt tartalmazza ezt az alapvetet, amely szerint, ha kihirdetett nemzetközi szerződéssel érintett jogviszonyok, ebből származó jövedelmek tekintetében a rendelkezésre álló tényeknek vagy a vonatkozó nemzetközi szerződés rendelkezéseinek államok közötti eltérő értelmezése azt eredményezi, hogy az adott jogviszonyból származó jövedelmet egyik állam sem tekinti belföldön adóztathatónak, akkor Magyarország nem mentesíti ezt a jövedelmet az adóztatás alól.

A szakirodalomban és a jogalkotásban különböző megközelítések (tesztek) alkalmazhatóak a társaságok adóilletőségének megállapítására. Megjegyzendő, hogy nemcsak a társaságok, hanem a magánszemélyek illetősége is kérdéses lehet, azaz, hogy egy adott időszakban az fennállt-e vagy sem. Így vizsgálhatók (értékelhetők) a legszorosabb személyes, családi és gazdasági kapcsolatok (hogy azok melyik országhoz kötötték az adózót), a külföldön tartózkodás ideje, a külföldi munkaszerződés, bérjövdelem, a külföldön benyújtott adóbevallás és a belföldi tényleges lakóhely hiánya.⁴⁶

A másik vizsgálandó kérdéskör az egyes országok *adóigényeinek elhatárolására vonatkozó alapelvek* rendszere: ezek egy része a természetes személyekhez, másik része pedig a jogi személyekhez, így a társaságokhoz kapcsolódik. Hogy pontosan milyen módon jelenhet meg ez a kérdés a társasági adózás kapcsán, célszerű az alapelvek általános jelentéséből és problémáiból kiindulni egy példa említésével.

Az Amerikai Egyesült Államokban, az 1990-es években is többször felmerült a politikai életben a nemzetközi adózás kérdése. *Bill Clinton* elnök 1992-ben kifejtette például, hogy az Egyesült Államokban tevékenykedő külföldi befektetőknek igazságos mértékű jövedelemadót kell fizetniük, az elnök szerint csak a létező jogszabályok végrehajtásával is jelentősen növelhetők a bevételek. Érdeklődéssel fogadták a kongresszusi tagok, amikor az Egyesült Államokhoz kötődő multinacionális cégek kerültek

⁴⁵ Lásd a 2014. évi LXXIV. törvény javaslati állapotának 174. §-ához fűzött indokolást.

⁴⁶ Lásd például a LEGFELSŐBB BÍRÓSÁG KfV.I.35.159/2010/3. SZÁMÚ ÍTÉLETÉT.

szóba a tekintetben, hogy vajon megfizetik-e az igazságos adót külföldi tevékenységük után vagy sem. Clinton elnök és a Kongresszus tagjai lépéseket tettek annak érdekében, hogy a vagyonos amerikai polgárok ne tudjanak úgy elmenekülni a jövedelemadó-fizetési kötelezettség elől, hogy feladják az adóilletőségüket. Amikor tehát a politikusok arról beszélnek, hogy a külföldi befektetőknek igazságos mértékű adót kell fizetniük a belföldi tevékenységük alapján, akkor arra céloznak, hogy *forrás alapon* kell adót szedni. A forrás alapú adóztatás azt jelenti, hogy azon tevékenységre vetnek ki adót, amelyet az adott ország földrajzi határain belül végeznek. Amikor a politikusok arról beszélnek például az Egyesült Államokban, hogy az amerikai kötődésű multinacionális vállalatok fizessék meg az igazságos mértékű jövedelemadót az Egyesült Államokban, akkor az *illetőség* elvére utalnak: ez azt jelenti, hogy azoknak kell adót fizetniük, akik az adott országban illetőséggel rendelkeznek. Végül, amikor a tisztviselők arról beszélnek, hogy egy amerikai állampolgárnak a bárhol megszerzett jövedelme az Egyesült Államok jövedelemadójának hatálya alá tartozik, akkor az *állampolgársági elvet* kívánják alkalmazni. Összefoglalva mindezt: a forrás, az illetőség és az állampolgárság azok a létező elvek, amelyek mentén a jövedelemadó kivethető, ezek határozzák meg az egyes országok ez irányú jogalkotásának kereteit.⁴⁷

Az általános jellemzést követően az egyes elvek tartalma határozandó meg. Az *illetőség elve* azt jelenti, hogy az adott ország megadóztatja azon személyek világjövedelmét, amelyek a területén jogszerű tartózkodási hellyel rendelkeznek. Például, ha egy illetőséggel rendelkező személy befektet egy idegen országban, és ott nyereséget realizál, akkor a hazája ezeket a nyereségeket a jövedelemadója tárgyává teszi. Az *állampolgárság elve* szerint az összes, a világon bárhol megszerzett jövedelem (világjövedelem) adóköteles függetlenül attól, hogy hol van az adóalany illetősége. Ez utóbbi elvet csak kevés ország alkalmazza, így általában összeütközés a forrásalapon és az illetőségi alapon történő adóztatás között áll fenn.⁴⁸ Az állampolgársági (nemzetiségi) elv alkalmazása azon a nemzetközi jogi alapon nyugszik, amely szerint az ország joghatósággal rendelkezik a polgárai felett, bárhol is legyenek. Ebből az következik, hogy az állam az állampolgárainak (a nemzetéhez tartozók) világjövedelmét is adóztathatná. A valóságban azonban a legtöbb ország visszautasítja az állampolgársági vagy nemzetiségi

⁴⁷ KAUFMAN, 1998. 145–148. o.

⁴⁸ OCRAN, 1989. 134. o.

elv alkalmazását, és inkább az illetőség elvét részesítik előnyben tekintettel arra, hogy ez egy szűkebb gazdasági kötelék az egyén és az illetőség helye szerinti ország között.⁴⁹

Az adóigények elhatárolása tehát különböző alapelvek mentén történhet.⁵⁰ Az univerzalitás és a területiség elve emelendő ki a jogi személyekhez kapcsolódóan. Az adóztatandó tárgyak esetében az *univerzalitás elve* azt jelenti, hogy az adóalany összes (világ-) jövedelme és vagyona adóalapot képez (azaz korlátlan adókötelezettség áll fenn), míg a *területiség elve* értelmében az adott állam területén – vagyis belföldön – megszerzett jövedelmek, illetve az ott megszerzett vagyon adóköteles (ilyen esetben korlátozott az adókötelezettség). A területi elv a forrásra koncentrál tehát, amelynek előnyei, illetve az alkalmazhatóságot támogató sajátosságai a következők: a forrásország biztosítja azt az infrastruktúrát, amely lehetővé teszi a jövedelem megszerzését (haszonelv), a forrásországnak tudomása van a jövedelemről és jobban képes az adó meghatározására, továbbá a forrásország képes arra, hogy a keletkezett jövedelmet megadóztassa.⁵¹

III. A TÁRSASÁGI ADÓ HARMONIZÁCIÓJA AZ EURÓPAI UNIÓBAN

Az Európai Unió a pénzügyi jog számos területén megköveteli a jogharmonizációt (példaként említhető a bankjog vagy a közbeszerzések), illetve egyes területeken rendeleti szabályozást (vámjog) alkalmaz. Alapvető kérdésként fogalmazható meg ennek megfelelően, hogy miképpen valósul, illetve valósulhat meg a jogharmonizáció az egyes adónemek kapcsán, azaz, hogy az EU mely adónemek tekintetében tartja szükségesnek, indokoltnak a közös szabályok kialakítását és mely esetekben tarthatják meg a vonatkozó szabályozás megalkotását a tagállamok a saját hatáskörükben. Az EU irányelvekkel szabályozza elsődlegesen a hozzáadottérték-adót (amely a magyar adórendszerben az általános forgalmi adó) és a jövedéki adót, elsősorban tehát azok az adónemek bírnak jelentőséggel, amelyek az árakat, a kereskedelmet, a versenyt, illetve az adósemlegesség elvét, és ezáltal az uniós alapszabadságok érvényesülését (a belső piacot) közvetlenül érintik, befolyásolják (vagy éppen torzíthatják).

A társasági adó helyzete sajátosan alakul az EU rendszerében, hiszen a jogharmonizációs lehetőségeket, szándékokat behatárolják a *hatásköri*

⁴⁹ KAUFMAN, 1998. 170. o.

⁵⁰ HERICH, 2004. 31–34. o.

⁵¹ RING, 2007. 117. o.

szabályok, ami azt jelenti, hogy vizsgálni szükséges azt, hogy a közvetlen adók terén milyen lehetőségeket kínálnak az Unióra vonatkozó szerződések. Az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés (EUMSZ) 28. cikke rögzíti a vámuniót, a 30. cikkben és a 110. cikkben alapul a jövedéki adó harmonizációja, azonban a közvetlen adózásról a szerződések hallgatnak. A közvetlen adók harmonizációjához kapcsolódó lépések az EUMSZ 115. és 352. cikkén alapulhatnak, amelyek a belső piac megteremtésére, működésére, illetve a közös politikák megvalósítására vonatkozó fellépésről rendelkeznek. A társasági adóztatásra vonatkozó irányelvek ezekre a rendelkezésekre alapozhatók, azonban rendkívül fontos, hogy a Tanács részéről egyhangú döntés (egyetértés) szükséges az e körben meghozandó intézkedésekhez, az Európai Parlament szerepe ebben a folyamatban erőteljesen korlátozott (elsősorban konzultatív szerepkört láthat el). Ha egyhangú tanácsi döntés szükséges a társasági adóra vonatkozó harmonizációhoz, akkor elegendő a harmonizációs döntés megakadályozásához egyetlen tagállam nemleges szavazata: ez az ún. fiskális vétó, amelynek lehetősége döntő szerepet játszott a társasági adó harmonizálásának európai fejlődésében.⁵²

Az EU néhány területen alkotott *irányelvi minimumszabályokat*, amelyek a társasági adóra vonatkozó párhuzamos szabályok által okozott néhány torzulást kívánnak kiküszöbölni, így ebben a körben említhető a Fúziós Irányelv, az Anya- és Leányvállalati Irányelv, valamint a Kamat-jogdíj Irányelv.⁵³ Szintén lényeges az adókikerülésre vonatkozó irányelv,⁵⁴ valamint a hibrid struktúrákra vonatkozó irányelv,⁵⁵ de azon szabályok is fontosak, amelyek a tagállami adóügyi együttműködés (információs szolgáltatás, adóelkerülés elleni fellépés) kérdéseit rendezik. Ugyancsak kiemelendők az Európai Unió Bíróságának azon ítéletei, amelyek az uniós alapszabadságokat és más irányelvi rendelkezéseket értelmezték a társasági adóra vonatkozó ügyekben.⁵⁶ Jogviták keletkezhetnek ugyanis például abból, hogy egy adott tagállam hogyan implementálja a jogrendszerébe az adott irányelvet, vagy hogyan jogosult szabályozni a kifizetett osztalékok kettős adóztatásának

⁵² PANAYI, 2019. 2–4. o.

⁵³ Lásd a 2009/133/EK TANÁCSI IRÁNYELVET, A 2011/96/EU TANÁCSI IRÁNYELVET, valamint a 2003/49/EK TANÁCSI IRÁNYELVET.

⁵⁴ Lásd a 2016/1164/EU TANÁCSI IRÁNYELVET.

⁵⁵ 2017/952/EU TANÁCSI IRÁNYELV

⁵⁶ PANAYI, 2019. 2. o.

kérdését,⁵⁷ illetve az osztalékokat, kamatokat hogyan kell minősíteni (a tagállamoknak körültekintően kell eljárniuk a vonatkozó szabályozás kialakításakor, mivel a közösségi jog megsértéséből a tagállamnak kártérítési kötelezettsége keletkezhet).⁵⁸

Ugyancsak fontos kezdeményezésként említhető a *közös összevont társaságiadó-alap* (*Common Consolidated Corporate Tax Base*) kialakítására (számítására) vonatkozó uniós kezdeményezés, mivel az adóalapra vonatkozó egységes szabályozás hiánya megnehezíti az akadályok nélküli egységes belső piac működését, ezen túlmenően a szabályok különbözősége hozzájárulhat az adóelkerülési technikák alkalmazásához.⁵⁹ Az egységesítésre irányuló különböző törekvések már korábban megjelentek az Európai Gazdasági Közösségben: a társasági adó alapjának és mértékének harmonizációjára vonatkozó elképzelés már 1962-ben felvetődött (Neumark-jelentés), 1967-ben egy harmonizációra vonatkozó program is megjelent, 1975-ben pedig az Európai Bizottság javaslatot is kidolgozott. (Abban az időben még 45 és 55 százalék között állapították volna meg a társasági adó mértékét.) Az Európai Parlament a szükséges véleményt azonban nem adta ki, a folyamat lassan haladt, végül 1990-ben a Bizottság visszavonta a 15 éves javaslatát, és az adópolitikáját újra kívánta gondolni. Az úgynevezett Ruding-jelentés 1992-ben közös 30 és 40 százalék közötti társasági adómértékre és minimális adóalapra vonatkozó koncepciót tartalmazott, azonban a jelentés javaslatai nem kaptak túl sok támogatást a Tanács részéről. A Tanács 1998-ban felhívta a Bizottságot, hogy készítse tanulmányt arról, hogy milyen hatással vannak az eltérő adóalapmeghatározási szabályok a tényleges adóterhelésre a tagállamokban. A tanulmány 2001-ben elkészült és megnyitotta az utat az előkészítő munkálatoknak. Tíz év előkészítés és vitát követően 2011-ben javaslatot tett a Bizottság egy irányelvtervezetre.⁶⁰ A tervezet végül 2016-ban készült el, amelyet az Európai Parlament is tárgyalt, a jogalkotási folyamat azonban még nem zárult le. A tervezet rámutat arra, hogy az államonként eltérő szabályozásból

⁵⁷ Lásd a C-138/07. SZ., BELGIUM ÉS COBELFRET NV ÜGYBEN HOZOTT ÍTÉLETET (ECLI:EU:C:2009:82)

⁵⁸ Lásd a C-524/04. SZ., A TEST CLAIMANTS IN THE THIN CAP GROUP LITIGATION ÉS A COMMISSIONERS OF INLAND REVENUE ÜGYBEN HOZOTT ÍTÉLETET (ECLI:EU:C:2007:161)

⁵⁹ Lásd a TANÁCS IRÁNYELVTERVEZETÉT A KÖZÖS ÖSSZEVONT TÁRSASÁGIADÓ-ALAPRÓL (KÖTA), COM(2016) 683 FINAL, 2016/0336(CNS)

⁶⁰ LANG ET. AL., 2013. 4–5. o.

határon átnyúló üzleti tevékenységet folytatni kívánó vállalatok komoly akadályokkal és piaci torzulásokkal szembesülnek, illetve az eltérések adótervezésre is lehetőséget nyújtanak a nagyobb vállalatcsoportok számára. Ennek megfelelően a közös adóalapra vonatkozó szabályok alkalmazását is csak a jelentős méretű vállalatcsoportok számára tennék kötelezővé.⁶¹

További hangsúlyos szempont, hogy az EU-ban a *tiltott állami támogatások*ra vonatkozó szabályok⁶² az adójog területén is alkalmazandók. Vizsgálható ugyanis az egyenlő bánásmód követelményének érvényesülése mellett, hogy a társasági adózás terén nyújtott tagállami kedvezmények, mentességek, vagy éppen a szokásos piaci árakra (transzferárakra) vonatkozó jogszabályi előírások vagy más adójogi rendelkezések e tilalomba ütköznek-e vagy sem. Ez azt jelenti, hogy bár a társasági adó szabályozása alapvetően tagállami hatáskörben maradt, viszont az adózáshoz kapcsolódó számos döntés uniós jogi szempontból korlátozott, így a támogatásokat vizsgáló Európai Bizottság, valamint az Európai Unió Bíróságának gyakorlata is rendkívül fontos, hiszen az említett tagállami előírásokat ellenőrzik és a jogsértésekkel szemben fellépnek.⁶³ Az Európai Bizottság nemcsak az adórendszer egészét vizsgálja, hanem az egyedi döntéseket is,⁶⁴ és ennek megfelelően határoz a további lépésekről. Így például a Bizottság 2014-ben vizsgálatot indított egy olyan megállapodás kapcsán, amelyet Luxemburg és az Amazon.com, Inc. kötött a transzferár-megállapodásokból származó jövedelmek kedvező adóztatásával kapcsolatban. Ez a megállapodás biztosította annak lehetőségét, hogy az Amazon a nyereségének nagy részét az európai magas adóztatású államokban működő leányvállalatoktól Luxemburgba helyezze át, elhalasztva az amerikai adóztatást mindaddig, amíg ezeket a nyereségeket haza nem viszik az Egyesült Államokba osztalék vagy más kifizetés formájában.⁶⁵ De említhetők olyan tiltott állami támogatásra vonatkozó jogviták, amelyekben ír intézkedéseket vizsgált az Európai Unió, illetve a Törvényszék.⁶⁶ A társasági adó szabályozása tehát alapvetően tagállami hatáskörben maradt, viszont az adózáshoz kapcsolódó egyes

⁶¹ Lásd a TANÁCS IRÁNYELVTERVEZETÉT A KÖZÖS ÖSSZEVONT TÁRSASÁGIADÓ-ALAPRÓL (KÖTA), COM(2016) 683 FINAL, 2016/0336(CNS)

⁶² Lásd az EURÓPAI UNIÓ MŰKÖDÉSÉRŐL SZÓLÓ SZERZŐDÉS 107. cikkét.

⁶³ Lásd PANAYI, 2019. 34–35. o.

⁶⁴ BORREGO, 2016. 150. o.

⁶⁵ AGRESTA, 2017. 583–584. o.

⁶⁶ Lásd például a TÖRVÉNYSZÉK T-778/16. ÉS T-892/16. SZ. ÜGYEKBEN hozott ítéletét, valamint C-465/20 P. SZÁMÚ ÜGYET (FELLEBBEZÉS). Lásd még CACHIA, 2017. 23-35. o.

tagállami döntések során az uniós jogi korlátozásokat nem lehet figyelmen kívül hagyni.⁶⁷

IV. AZ EURÓPAI UNIÓBAN AZ ADÓMINIMALIZÁLÁS, AZ AGRESSZÍV ADÓTERVEZÉS ÉS AZ ADÓELKERÜLÉS ÖSSZEGZÉSE

Az adóalanyoknak lehetőségük van arra, hogy úgy alakítsák a jogszabályi keretek között a döntéseiket, hogy a lehető legkisebb mértékű adót kelljen fizetniük. A rendeltetésszerű joggyakorlás követelményével összhangban áll az, ha az adózók a *jogszabályokat úgy értelmezik*, hogy abból előnyük származik, de ez az értelmezés a jogszabály rendeltetésével nem lehet ellentétes. A magyar Kúria egyik ítéletében a következőképpen fogalmazott: „Utal a felülvizsgálati bíróság arra a töretlen bírói gyakorlatra, mely szerint önmagában nem jogellenes, ha az adózók a jogszabályokat úgy értelmezik, melyből adóelőnyük származik, ugyanakkor ez az értelmezés nem lehet ellentétes a jogszabály rendeltetésével.”⁶⁸ Viszont senki nem kötelezhető arra, hogy több adót fizessen annál, mint amennyi a törvényből következik, ugyanakkor amit a törvény előír, azt meg kell fizetni a közteherviselés követelményéből adódóan (ha ugyanis a mindenkit terhelő felelősség alól az adózók kibújhatnának, akkor az adóterheket a jogkövetőkre csoportosítanák át).⁶⁹ Az amerikai Gregory-ítéletben is megjelent az az alapvető kiindulópont, amely szerint „*Mindenkinek lehetősége van úgy intézni az ügyeit, hogy a lehető legkevesebb adót kelljen fizetni; nem kötelező olyan megoldást választani, amely a Kincstár számára a legkedvezőbb; és hazafias alapon sem lehet több adót követelni.*”⁷⁰ Nyilván alapvető kérdés, hogy hol húzódik a jogszerűség határa, mikortól lehet az elfogadható adótervezés jogszerű kereteit túllépő adóelkerülési, adócsalási technikákról beszélni. A joggal való visszaélés tilalma, az ügyletek valódi tartalmának vizsgálata, vagy éppen az amerikai adójogban is szabályozott *economic substance doctrine*⁷¹ kínálhat jogalapot a

⁶⁷ Lásd PANAYI, 2019. 32., 34–35. o.

⁶⁸ A KÚRIA KfV.I.35.173/2011/5. SZÁMÚ ÍTÉLETE.

⁶⁹ 17/2019. (V. 30.) AB HATÁROZAT, [83]

⁷⁰ „*Any one may so arrange his affairs that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which will best pay the Treasury; there is not even a patriotic duty to increase one's taxes.*” Lásd még HELVERING V. GREGORY, 69 F.2D 809 (2D CIR. 1934), GREGORY V. HELVERING, 293 U.S. 465 (1935). A megfelelő összeg megállapításához való jog adózási „alapjogként” is megjelenik az amerikai szövetségi adóhatóság (*Internal Revenue Service*) munkájához kapcsolódóan. Lásd IRS, 2014.

⁷¹ Lásd az IRC 7701. §-át.

kizárólag az adóelőny elérését célzó, mesterséges ügyletek elleni fellépésre az egyéb jogi eszközök alkalmazása mellett. Így nemcsak az *economic substance doctrine* az egyetlen olyan elv a *common law* vonatkozásában, amelyet az amerikai bíróságok alkalmaznak az adóelkerülés megakadályozása érdekében. Ennek megfelelően megemlíthető még a színlelt ügyletek megítélése (*Sham Transaction Doctrine*), amikor az ügylet nem vagy nem úgy történt, ahogyan azt dokumentálták (csak papíron létezik), az adózó motivációjának vizsgálata (*Business Purpose Doctrine*, amely szerint vizsgálható, hogy az ügylettel kizárólag az adóelőny megszerzése volt-e a cél), a tartalom elsőlegessége a formával szemben (*Substance Over Form Doctrine*), amely elv alapján azon különböző ügyletek, amelyek ugyanazon eredményt idézik elő, nem kezelhetők adózási szempontból eltérő módon kizárólag azon az alapon, hogy az adózó az eredményt különböző jogi lépések útján érte el.⁷²

Az OECD egy becslése szerint a multinacionális cégek adóelkerülése 240 milliárd dollár veszteséghez vezet globális szinten, amely összeg megfeleltethető a világ társasági adóbevételei 10 százalékának, az Egyesült Államokban (2015-ben) 100 milliárd dollárra becsülték e veszteségek mértékét.⁷³ Más tanulmányok (az Egyesült Államokat is beleértve) viszont már 280 milliárd dollárra teszik a teljes veszteséget azáltal, hogy a cégek alacsony vagy nulla adómértéket alkalmazó országok – így például Írország, Svájc, Hollandia, vagy az egzotikus adóparadicsomnak számító Bermuda, Kajmán Szigetek – által kínált lehetőségeket használnak ki jelentős összegeket elköltsve adótervezésre hasznos, produktív beruházások helyett. A társasági adó ilyen jellegű minimalizálása az államháztartásnak okoz elsődlegesen kárt, ugyanakkor a kieső adóbevételek magasabb adóterheket, illetve versenyhátrányt eredményeznek az olyan egyének és kisebb vállalkozások számára, akik (amelyek) nem alkalmaznak ilyen technikákat. Ebből adódóan az utóbbi években – különösen Európában – a közvélemény is felháborodással fogadja a multinacionális vállalatok által alkalmazott megoldásokat, rámutatva ezzel a gazdasági igazságtalanság mellett a társadalmi elfogadhatatlanságra is. Éppen ezért fontosak azok a több államot is érintő kezdeményezések – mint például az OECD BEPS-projektje vagy az EU jogalkotása –, amelyek az ilyen adóelkerülési technikák ellen lépnek fel, például úgy, hogy felváltják vagy kiegészítik a kapcsolt vállalkozások közötti megállapodásokat annak érdekében, hogy a jövedelem ténylegesen ott

⁷² KOLARIK, WŁODYCHAK, 2013. 69–85. o.

⁷³ CHAFFEE, 2019. 97. o.

jelenjen meg, ahol a gazdasági tevékenységet végzik. Az ilyen nemzetközi törekvések, megállapodások korlátozzák az egyes országok pénzügyi szuverenitását, az adóversenyben való részvételi lehetőségeiket, a magasabb adókulcsokat alkalmazó országokat védik, így egyes álláspontok ezen kezdeményezések árnyoldalait is kiemelik, megemlítve azt is, hogy az adójogi szabályok ilyen irányú egységesítése az adóverseny megszüntetéséhez is vezethet.⁷⁴ Fontos azonban annak megemlítése is, hogy a „panamai dokumentumok” rámutattak arra, hogy az adóelkerülés problémája túlmutat a multinacionális vállalatokon, ugyanis az szorosban kapcsolódik különböző bűncselekményekhez vagy éppen az offshore-vagyonokhoz.⁷⁵

Hogy ezek a fellépések mennyire lehetnek hatékonyak, az nagyban függ az adóparadicsomok, illetve az alacsony adóztatású országok érdekeitől és az ennek megfelelően kialakított döntéseiktől. Azt is megtehetik, hogy nem vesznek részt a nemzetközi (uniós) közös munkában, távol maradnak a bizottsági ülésektől, hivatalos meghallgatásuktól, visszautasítják a vonatkozó megkereséseket, vagy csak írásban küldenek észrevételeket. Vannak olyan uniós, valamint Európai Unión kívüli országok, amelyek egyszerűen nem hajlandók bevezetni a szükséges reformokat, a közös fellépés ellenére sem. Egyes adórendszerek tevékenesen is közreműködnek tehát a multinacionális vállalatok agresszív adózási döntéseinek megvalósításában. Az *átláthatatlan viszonyokat* teremtő joghézagok, a hatékony információcsere, valamint a végső haszonhúzókkal kapcsolatos információk hiánya, az ellenőrzési követelmények be nem tartása, a társasági jogi és banki titoktartás fenntartása (a vonatkozó fokozatos újraszabályozás ellenére is) mind olyan körülmények, amelyek akadályozzák az adókijátszás és az adóelkerülés felszámolását. Ezeket a körülményeket pedig ki is használják az egyes alanyok agresszív adózási gyakorlatok céljából. (Pedig „*A jól megtervezett, megfelelő és összehangolt módon végrehajtott szabályozás az agresszív adózás elleni legjobb eszköz.*”)⁷⁶

Szükséges továbbá az úgynevezett *hontalan jövedelmek* (*homeless income mistake*) megfelelő kezelése is az adóalap védelme érdekében. Ilyen típusú jövedelem akkor keletkezik, ha a profitot kivonják abból a fogadó ország-

⁷⁴ MAINE, 2017. 260–262. o., 266. o.

⁷⁵ AZ EURÓPAI PARLAMENT 2016. JÚLIUS 6-I ÁLLÁSFOGLALÁSA A FELTÉTELES ADÓMEGÁLLAPÍTÁSOKRÓL ÉS JELLEGÜKBEN VAGY HATÁSUKBAN HASONLÓ EGYÉB INTÉZKEDÉSEKRŐL (2016/2038(INI)), C 101/82.

⁷⁶ AZ EURÓPAI PARLAMENT 2016. JÚLIUS 6-I ÁLLÁSFOGLALÁSA A FELTÉTELES ADÓMEGÁLLAPÍTÁSOKRÓL ÉS JELLEGÜKBEN VAGY HATÁSUKBAN HASONLÓ EGYÉB INTÉZKEDÉSEKRŐL (2016/2038(INI)), C 101/84.

ból, ahol a gazdasági tevékenységet végzik, és átvezetik egy alacsony adóterhet alkalmazó országba. A jövedelem abban az értelemben hontalan, hogy nem adóztatható sem a végső anyavállalat hazai adórendszerének szabályai szerint, sem pedig a fogadó állam előírásai alapján. Ez akkor valósulhat meg, ha egy alacsony adózású leányvállalatnak lehetősége van kapcsolt felek közötti tranzakciók folytatására magas adókkal rendelkező vállalkozásokkal úgy, hogy a nyereséget és a profitszerzési lehetőségeket szerződés szerint az alacsony adókkal rendelkező leányvállalathoz terelik. Ennek különböző stratégiái lehetnek, hogy ezek közül éppen melyik működhet adott országokban, az az adott országok jogrendszerétől függ, de a multinacionális vállalatok rendelkeznek az ahhoz szükséges erőforrásokkal, hogy megtalálják az adott környezethez illő, számukra optimális megoldásokat. A következőkben néhány elméleti példa (stratégia) kerül bemutatásra.⁷⁷

Az első esetben a kamatok jelentik a kiindulópontot (*Interest Stripping Transactions*): az alacsony adózású leányvállalat a kapcsolt vállalkozással kölcsönszerződést köt annak érdekében, hogy biztosítsa egy másik magas adózású társaság tőkeigényét, és ezért a kölcsönért kamatot számít fel. A magas adózású társaság a kamatköltséget levonja az adóalapból, míg az alacsony adózású társaság a kedvezményes adómértéke alapján csekély adót fizet a kamatjövedelme után. Ugyanígy felhasználhatók a jogdíjak (*Royalty Stripping Transactions*) is: az alacsony adóztatású leányvállalat különböző szellemi tulajdonjogokat szerez, amelyek felhasználását engedélyezi más magas adóteher alatt álló vállalkozások számára jogdíjak ellenében, amelyek e kifizetéseket levonják az adójukból, míg az alacsony adójú társaságok élvezhetik a jogdíjból származó jövedelem kapcsán a kedvezményes adómértékek által nyújtott előnyöket. Harmadik példaként az ellátási láncokhoz kapcsolódó ügyletek (*Supply Chain Transactions*) említhetők. Az alacsony adójú társaság vásárol a kapcsolt vállalkozástól, a megszerzett vagyont pedig újra eladja egy másik kapcsolt vállalkozásnak vagy kockázatvállalóvá válik a láncolatban egy megállapodás alapján, az újraeladásból származó nyereség pedig általában csak alacsony adókulccsal terhelt az alapítás szerinti országban. Ezen stratégiák ellen különböző módon léphetnek fel az egyes országok, így például korlátozhatják a kamatokból, jogdíjakból vagy bérleti díjakból származó költségek érvényesíthetőségét kapcsolt vállalkozások között, vagy ezekre kiegészítő forrásadót vethetnek ki, tehát egy-egy

⁷⁷ WELLS, 2016. 77–78. o.

stratégia alkalmazhatósága (hatékonysága) függ az adott adórendszerek szabályozásától.⁷⁸

ÖSSZEGZŐ GONDOLATOK

A vállalkozások adóterhei nemcsak a társaságok „magánügye”, ugyanis az adójogi környezet alapvetően meghatározza a cégek üzleti döntéseit, amelyek viszont érintik az adóbevételeket, a beruházásokat, a munkahelyeket és a munkabéreket is. Az *adóverseny* – amelynek definiálható káros változata is – kihívás elé állítja a fejlett ipari országokat, hiszen kénytelenek az adóterhelés mértékét csökkenteni, vagy éppen különböző kedvezményekkel, adóamnesztia jellegű intézkedésekkel a külföldre (adóparadicsomokba) menekült vállalkozások és az ott felhalmozott jövedelmek hazatérését ösztönözni. A nemzetközi környezet és tendenciák alapvető jelentőségűek, akár csak a társasági struktúrákra és felelősségre vonatkozó szabályok.

A *globalizáció*, illetve a *tőkemozgások* akadályainak lebontása nemzetközi, valamint uniós szinten kezelendő problémákat idézett elő. Ebből következően egyrészt egyes szerzők azt a következtetést vonják le, hogy a lehető legkisebb mértékűre kell szorítani az adómértékeket (vagy éppen el kell törölni), míg mások úgy érvelnek, hogy egy egészséges mértékű társasági adó fontos része az adórendszernek, hiszen ezzel biztosítható, hogy a társasági vállalkozási forma nem válhat adómenedékké. Másrészt pedig az agresszív adótervezés és a jogszerűtlen adóelkerülési technikák ellen közös fellépés szükséges, hiszen az ezekkel élő multinacionális társaságok olyan előnyökre tehetnek szert, amelyek a kisebb vállalkozások számára elérhetetlenek. Ezzel párhuzamosan biztosítani kell a közbevételek megfelelő szintjét és azt, hogy az adóalanyok jelentős csoportjai ne érezzék úgy, hogy mások kivonulhatnak a közfeladatok finanszírozásának kötelezettsége alól.

Éppen ezért merültek fel azok a javaslatok, amelyek egységes társasági adómérték (globális minimumadó) bevezetését szorgalmazzák: ha ugyanis az egyes országoknak (OECD-tagállamok, uniós országok) nem lenne az adómérték megállapításában mozgásterük, akkor az adóverseny ezen eleme kiküszöbölhető lenne, nem válna vonzóvá a külföldre település, ezzel pedig (nagyobb részben) megőrizhetők lennének a fejlett országokban

⁷⁸ WELLS, 2016. 78–80. o.

a munkahelyek és biztosítható lenne a magasabb adóbevétel. A vonatkozó vitában ugyanakkor felmerül az országok pénzügyi szuverenitásának megőrzése melletti érv is, hiszen az adópolitika a pénzügyi politika (és ezáltal a gazdaságpolitika) egyik részeleme, a gazdasági struktúra lényeges elemét (célkitűzését) képezheti a külföldi vállalkozások letelepedésének ösztönzése, amelynek egyik rendkívül fontos eszköze az adóversenyből – mégpedig nem káros, hanem egy egészséges adóversenyből – fakadó előnyök biztosítása. Egyes országok érdekeit tehát az egységes társasági adómérték súlyosan sértheti, az abban való részvételt megtagadhatják. Éppen ezért a pénzügyi szuverenitás áttörésének eszközeként tekintenek a koncepció támogatói az ún. top-up tax alkalmazási lehetőségére, vagyis ha egy adott ország jogilag közvetlenül nem kényszeríthető a bevezetésre, akkor az új egységes és az annál alacsonyabb alkalmazott régi saját adómérték közötti különbségből eredő bevételkülönbötet más, a globális minimumadót alkalmazó ország általi megszerzésének lehetősége (illetve annak kilátásba helyezése) szolgálhat kényszerítő erőként.

A társasági adóhoz kapcsolódó visszaélésszerű társasági döntések, ügyletek elleni *nemzetközi, illetve uniós szintű fellépés* széles határok között mozoghat: egyes ügyletek (költségek) szabályozásától (korlátozásától) a közös adóalapszámítási előírásokon át az egységes, kötelező jellegű adókulcs(ok)ig terjedhet. Ezeket egészítik ki a társasági jogi, bankjogi átláthatóságra, valamint az együttműködésre vonatkozó szabályok. Egyes országok társasági adópolitikáját meghatározzák tehát azok a lehetőségek, korlátok, amelyeket más országok vagy nemzetközi szervezetek szabnak meg, viszont egyes államok vissza is utasíthatják a reformok bevezetését, végrehajtását. Az EU esetében alapvető jelentőségűek a hatásköri szabályok, vagyis lényeges az a kérdés, hogy milyen módon teljesíthető a jogharmonizáció egy közvetlen adó esetében (így például az adóalap számítására vonatkozó szabályok körében).

Hogy ezek közül melyik hogyan valósul(hat) meg, nagyban függ az adott államok döntéseitől (érdekeitől) is, hiszen sajátos „munkamegosztás” alakult ki az egyes szereplők között. A fejlett országok számára fontos bevételi forrás, illetve gazdaság- és adópolitikai eszköz a társasági adó szabályozása, számukra alapvető érdek az adóalap eróziójára, a jövedelmek átcsoportosítására, vagy éppen az adóalanyok menekülésének (az agresszív adótervezésre, adóelkerülésre vonatkozó törekvések) kiküszöbölése. Más országok viszont a szabályozásukkal (a vállalkozásokat sújtó alacsony vagy hiányzó adóterhek, szigorú titokvédelmi szabályok, átláthatóság hiánya stb.)

kedvező feltételeket biztosítanak azok számára, akik az említett eszközöket alkalmazni kívánják, azonban a közös nemzetközi, illetve uniós fellépés igyekszik mindennek gátat szabni, a lehetőségeket korlátozni.

FELHASZNÁLT IRODALOM

Jogforrások

17/2019. (V. 30.) AB HATÁROZAT, ABH 2019, 930

2021. ÉVI III. TÖRVÉNY AZ ADÓALAP-ERÓZÍÓ ÉS NYERESÉGÁTCSOPORTOSÍTÁS MEGELŐZÉSE ÉRDEKÉBEN HOZOTT, ADÓEGYEZMÉNYEKHEZ KAPCSOLÓDÓ INTÉZKEDÉSEK VÉGREHAJTÁSÁRÓL SZÓLÓ MULTILATERÁLIS EGYEZMÉNY KIHIRDETÉSÉRŐL

A TANÁCS 2003. JÚNIUS 3-AI 2003/49/EK IRÁNYELVE A KÜLÖNBÖZŐ TAGÁLLAMBELI TÁRSULT VÁLLALKOZÁSOK KÖZÖTTI KAMAT- ÉS JOGDÍJFIZETÉSEK KÖZÖS ADÓZÁSI RENDSZERÉRŐL

A TANÁCS 2009. OKTÓBER 19-EI 2009/133/EK IRÁNYELVE A KÜLÖNBÖZŐ TAGÁLLAMOK TÁRSASÁGAINAK EGYESÜLÉSÉRE, SZÉTVÁLÁSÁRA, RÉSZLEGES SZÉTVÁLÁSÁRA, ESZKÖZÁTRUHÁZÁSÁRA ÉS RÉSZESEDÉSCSERÉJÉRE, VALAMINT AZ SE-K VAGY AZ SCE-K LÉTESÍTŐ OKIRAT SZERINTI SZÉKHELYÉNEK A TAGÁLLAMOK KÖZÖTTI ÁTHELYEZÉSÉRE ALKALMAZANDÓ ADÓZTATÁS KÖZÖS RENDSZERÉRŐL

A TANÁCS 2011. FEBRUÁR 15-EI 2011/16/EU IRÁNYELVE AZ ADÓZÁS TERÜLETÉN TÖRTÉNŐ KÖZIGAZGATÁSI EGYÜTTMŰKÖDÉSÉRŐL ÉS A 77/799/EK IRÁNYELV HATÁLYON KÍVÜL HELYEZÉSÉRŐL

A TANÁCS 2011. NOVEMBER 30-AI 2011/96/EU IRÁNYELVE A KÜLÖNBÖZŐ TAGÁLLAMOK ANYA- ÉS LEÁNYVÁLLALATAI ESETÉBEN ALKALMAZANDÓ ADÓZTATÁS KÖZÖS RENDSZERÉRŐL

A TANÁCS 2016. JÚLIUS 12-EI 2016/1164/EU IRÁNYELVE A BELSŐ PIAC MŰKÖDÉSÉT KÖZVETLENÜL ÉRINTŐ ADÓKIKERÜLÉSI GYAKORLATOK ELLENI SZABÁLYOK MEGÁLLAPÍTÁSÁRÓL

A TANÁCS (EU) 2017. MÁJUS 29-EI 2017/952/EU IRÁNYELVE AZ (EU) 2016/1164 IRÁNYELVNEK A HARMADIK ORSZÁGOKAT ÉRINTŐ HIBRID STRUKTÚRÁKBÓL ADÓDÓ DISZKREPANCIÁK TEKINTETÉBEN TÖRTÉNŐ MÓDOSÍTÁSÁRÓL

Szakirodalom

- AGRESTA, ROBERT A. (2017). International Tax Planning as a Business Driver. *Penn State Journal of Law and International Affairs*, (5)2, 538–603.
- AZ EURÓPAI PARLAMENT 2016. JÚLIUS 6-I ÁLLÁSFOGLALÁSA A FELTÉTELES ADÓMEGÁLLAPÍTÁSOKRÓL ÉS JELLEGÜKBEN VAGY HATÁSUKBAN HASONLÓ EGYÉB INTÉZKEDÉSEKRŐL (2016/2038(INI)), C 101/82.
- BIRD-POLLAN, JENNIFER (2019). Revising the Tax Law: The TCJA and its Place in the History of Tax Reform. *Ohio Northern University Law Review* 45(3), 501–524.
- BLANK, JOSHUA D. (2014). Reconsidering Corporate Tax Privacy. *New York University Journal of Law & Business*, 11(1), 31–121.
- BORREGO, LUIS MIGUEL PERDIGDO (2016). State Aid Law and Taxation. *Bocconi Legal Papers*, 7(1), 97–154.
- CACHIA, FRANKLIN (2017). Analysing the European Commission’s Final Decisions on Apple, Starbucks, Amazon and Fiat Finance & Trade. *EC Tax Review*, 26(1), 23–35.
- CHAFFEE ERIC C. (2019). Collaboration Theory and Corporate Tax Avoidance. *Washington and Lee Law Review*, 76(1), 93–162.
- CHOW, DANIEL C. K., SCHOENBAUM, THOMAS J. (2020). *International Business Transactions. Problems, Cases, and Materials*. Wolters Kluwer, New York
- CLEMENTS, RYAN J. (2017). Trump's Big-League Tax Reform: Assessing the Impact of Corporate Tax Changes. *Michigan Business & Entrepreneurial Law Review*, (7)1, 1–48.
- ELKINS, DAVID (2017). The Myth of Corporate Tax Residence, *Columbia Journal of Tax Law*, 9(1), 5–43.
- ERDŐS ÉVA (2020): Nemzetközi adójogi konfliktusok – Az adóelkerülés elleni harc kihívásai. *Miskolci Jogi Szemle*, 15(2) különszám, 32–44.
- EURÓPAI UNIÓ ÖSSZEFOGLALÓJA A TÁRSASÁGIADÓ-KIKERÜLÉS KEZELÉSÉRŐL. ÖSSZEFOGLALÓ A 2016/1164/EU IRÁNYELVRŐL (2016). Letöltés helye: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=LEGISSUM%3A44309171> (Letöltve: 2020. november 20.)
- HERICH GYÖRGY szerk. (2004). *Adótan I., magyarázatok*. Pécs: Penta Oktatási Centrum

- IRS (2014). Taxpayer Bill of Rights. Letöltés helye: <https://www.taxpayeradvocate.irs.gov/get-help/taxpayer-rights/> (Letöltve: 2021. január 15.)
- KAUFMAN, NANCY H. (1998): Fairness and the Taxation of International Income. *Law and Policy in International Business*, 29(2), 145–204.
- KOLARIK, WILLIAM JOEL II, WŁODYCHAK, STEVEN NICHOLAS JOHN (2014): The Economic Substance Doctrine in Federal and State Taxation. *Tax Lawyer*, 67(4), 715–819.
- KORNAI JÁNOS (2007). A reformszocializmus belső ellentmondásai. In Kornai János (szerk.). *Szocializmus, kapitalizmus, demokrácia és rendszerváltás*. Budapest: Akadémiai Kiadó
- LANG, M., PISTONE P., SCHUCH, J., STARINGER C., STORCK A. (2013). *Corporate Income Taxation in Europe: The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and Third Countries*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing.
- LIMPÓK VALÉRIA (2005). „Race to the bottom”, avagy eltűnhet-e a társasági adó az Európai Unió államaiban? *Gazdaság és Társadalom*, 16(2), 34–48.
- MAINE, JEFFREY A. (2017). Multinational efforts to limit intellectual property income shifting: The oecd's base erosion and profit shifting (BEPS) project. *SMU Science and Technology Law Review*, 20(2), 259–276.
- MANZITTI, ANDREA (2019). The Influence of EU Law and OECD Initiatives on Corporate Tax Design in Italy. *Studi Tributari Europei*. 8(1), I-43-I-58. <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/9714>
- MCDONALD, JOHN D. (2016). A Taxing History. *Taxes: The Tax Magazine*, 94(3), 93–178.
- MCWEENEY, JOSEPH (2016). Cat and Mouse – How Can The U.S. Government Keep American Companies in America? *DePaul Business & Commercial Law Journal*, 14(3), 357–364.
- MURPHY, CHRIS (2018). Modelling Australian Corporate Tax Reforms. *Australian Tax Forum*, 33(1), 5–50.
- MTI/HVG.HU (2021) Nem fogadja el a globális minimumadót a magyar kormány. Letöltés helye: https://hvg.hu/gazdasag/20210518_globalis_minimumado_szijjarto (Letöltve: 2021. június 13.)
- MTI/PORTFOLIO (2021). Beleszállt Joe Biden nagy adóemelési tervébe Szijjártó Péter

- Letöltés helye: https://hvg.hu/gazdasag/20210518_globalis_minimumado_szijjarto
(Letöltve: 2021. június 13.)
- OCRAN, T. MODIBO (1989). Double Taxation Treaties and Transnational Investment: A Comparative Study. *Transnational Lawyer*, 2(1), 131–178.
- OECD (2021). International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age
Letöltés helye: <https://www.oecd.org/tax/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm> (Letöltés ideje: 2022. február 18.)
- OECD (2022). Statutory Corporate Income Tax Rates. Letöltés helye: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_CIT. (Letöltve: 2022. február 22.)
- OECD (2021). International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age. Letöltés helye: <https://www.oecd.org/tax/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm> (Letöltve: 2022. február 18.)
- OECD/G20 (2019). Inclusive Framework on BEPS Progress report July 2018 – May 2019. Letöltés helye: <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2018-may-2019.pdf> (Letöltve: 2020. november 26.)
- PANAYI, CHRISTIANA (2019). The Peripatetic Nature of EU Corporate Tax Law. *Deakin Law Review*, 24(1), 1–60. DOI azonosító: <https://doi.org/10.2139/ssrn.3446623>
- PFEFFER ZSOLT (2021). A társasági adó jogelméleti alapjai és helye az adópolitikában. *Pro Futuro*, 11(1), 153–179. DOI azonosító: [10.26521/profuturo/2021/1/9855](https://doi.org/10.26521/profuturo/2021/1/9855)
- RATHELOT, ROLAND, SILLARD, PATRICK (2008). The Importance of Local Corporate Taxes in Business Location Decisions: Evidence from French Micro Data. *The Economic Journal*, 118(547), 499–514.
- RING, DIANE (2007): International Tax Relations: Theory and Implications. *Tax Law Review*, 60(2), 83–154.
- SIMPSON, EDWIN, STEWART, MIRANDA (2013): *Sham Transactions*. New York: Oxford University Press
- STEIN, JEFF (2021). Yellen pushes global minimum tax as White House eyes new spending plan. Letöltés helye: <https://www.washingtonpost.com/us-policy/2021/03/15/yellen->

[pushes-global-minimum-tax-white-house-eyes-new-spending-plan/](#)

(Letöltve: 2021. március 15.)

WELLS, BRET (2016). International Tax Reform by Means of Corporate Integration. Florida Tax Review, 20(2), 70–130.