

Társasági adó – új paradigmára van szükség! – I. Jövedelemadó versus hozzáadottérték-adó

TÖRÖK LÁSZLÓ

*PhD, egyetemi oktató, Debreceni Egyetem, Műszaki Menedzsment és Vállalkozási Tanszék,
meghívott-minősített oktató, MKV Kamara, ügyvezető, Hajdúsági-Flott Kft.
e-mail: dr.torok.laszlo@eng.unideb.hu*

Mióta a társasági adó intézménye létezik, nehezen megoldható feladatot jelent a társasági adó alapjának egzakt meghatározása. Amíg az államok a lehető legnagyobb, az adóalanyok a lehető legkisebb adóalapban érdekeltek. Az adóalap meghatározásának nemzeti és nemzetek feletti szabályai irreális gyakorisággal módosulnak, betartásuk csaknem lehetetlen, ezért állandósulni látszanak a konfliktusok az országok, valamint a vállalatok és az adóhivatalok között a fizetendő társasági adóval összefüggésben. A transz- és multinacionális vállalatok térnyerésével pedig kimutathatók a társasági adóval kapcsolatos agresszív adótervezésre, a burkolt adóelkerülésre irányuló erőfeszítések is. A nemzeti kormányok két- és többoldalú szerződésekkel próbálják ennek elejét venni, de a közelmúltban leleplezett, több milliárd euró/dollár nagyságrendű társasági adóügyek verdiktjei azt igazolják, hogy ezek nem bírnak elrettentő erővel, vagyis az eddig megtett intézkedések koránt sem elégségesek az adóelkerülések megakadályozására. Kutatási hipotézisemben azt állítom, hogy a társasági adó mai formájában nemzeti és globális szinten is fenntarthatatlan a bonyolult rendszere és manipulálhatósága miatt, valamint jelentős makro- és mikroszintű implicit költségei következtében. Ezt követően javaslatot teszek egy olyan hozzáadott érték alapú új adóra és adókulcsra, mellyel a megszüntetésre kerülő társasági adó miatt kieső államháztartási bevétel ekvivalens és esszenciálisan letisztult módon pótolható. Ezután elvégzem a javaslatom szerinti új adónem tesztjét az Európai Unió országainak hozzáadottérték-adatai alapján. Végül bemutatom a társasági adót helyettesítő új globális adó területi elvét és hozzájárulását a nemzeti közteherviseléshez.

Journal of Economic Literature (JEL) kódok: C 53, E 62, H 24, K 34

Kulcsszavak: új paradigma, társasági adó, hozzáadott érték

1. Bevezetés

A napjainkban ismert osztályozások szerint az egyes adónemeket alapvetően három főcsoportba soroljuk aszerint, hogy azok a fogyasztást, a munkajövedelmeket vagy a tőkét terhelik. A tőkét terhelő adókat ezen belül rendszerint vagyoni és tőkejövedelmeket terhelő típusú adókra bontjuk. A vállalatok jövedelemadóztatásának leginkább elterjedt módja a társasági adó, amely jellemzően a vállalatok eredményszemléletű nyereségét adóztatja. A legtöbb állam esetében jellemző, hogy a tőkebefektetésekből származó jövedelmeket – így az osztalékot (aminek forrása nem más, mint a társaság nyereségadóval csökkentett adózott eredménye), kamatot, árfolyamnyereséget – nem csupán a vállalat, hanem a magánszemélyek szintjén is adóztatják, ami általában a személyi jövedelemadó rendszerén belül jelenik meg (Nobilis-Svraka [2014:1]).

A társasági adót ebben a csoportosításban a tőkejövedelmet terhelő adók közé sorolom.¹ Ide tartozik még az árfolyamnyereség és a megtakarítások kamatának adóztatása, ezeket azonban a tanulmány nem vizsgálja, leginkább azért, mert ezen adótípusoknak az állami költségvetések bevételeiben – a társasági adóhoz képest – elenyésző értéke és hatása van. A továbbiakban tehát a vállalatok társaságiadó-alapja és az azt terhelő adó képezi elemzésem tárgyát.

A jövedelemadóztatás általános adóként való bevezetése Angliában történt, 1842-ben. Az első, kifejezetten a gazdasági társaságok nyereségének megadóztatására konstruált jogszabályt pedig 1894-ben alkották meg az Egyesült Államokban. Megalapozottan jelenthető ki, hogy amióta léteznek a mai értelemben vett adózási rendszerek, azóta dilemmát okoz az, hogy milyen keretek között történjen a vállalkozások társasági adó alapjának meghatározása. Ennél már lényegesen egyszerűbb feladat volt magának a társasági adó mértékének a számszerűsítése, ami döntően az adott nemzetgazdaság fiskális elvárásainak függvényében határozódott meg.

2. A társaságiadó-alap és adó változásának hatásai

A társasági adó alapjának és az adókulcs változásának hatását a társasági adóbevételekre több hazai és nemzetközi tanulmány vizsgálta. A névleges adókulcs csök-

kentésének befolyását vizsgálta az effektív adórátára Elek-Lőrincz (2015) tanulmánya. A rugalmasságbecslés módszerével a súlyozatlan modellspecifikációkban 0,8–0,9 körülínek, a súlyozott specifikációkban pedig ennél általában kisebbnek, 0,7–0,8-nak adódott az adókulcs és effektív adókulcs közötti kapcsolat, ami azt jelenti, hogy az adókulcs 10 százalékos csökkentése az effektív adókulcsot csak 7–9 százalékkal mérsékelte.

Nemzetközi szinten is több kutatás tárgya a társaságiadó-alap és az ez után fizetendő adó hatásmechanizmusainak vizsgálata. Ezek közül mutatok be néhányat a következőkben. Empirikus vizsgálatok több ország adatai alapján általában azt mutatták ki, hogy a társaságiadó-kulcs emelésével az adóbevételek nem lineárisan, hanem csökkenő ütemben emelkednek. Clausing (2007) és Brill–Hassett (2007) számításai szerint például azokban az országokban, ahol legalább 30–35 százalékos adót vetnek ki a vállalati profitokra, az adórata további emelése a társasági adóbevételek csökkenésével jár. Más megközelítésben a társasági adó csökkenti a tőke hozamát, így ellensztonzó hatást fejt ki a befektetésekre, ami csökkenő vállalati kibocsátáshoz vezet. Ennek speciális esete az, amikor nyitott gazdaságban a vállalatok a vállalati adók (így a társasági adó) megemelésékor tevékenységüket áthelyezik alacsonyabb adórátájú országokba (Hassett–Hubbard [2002]). Egyre gyakrabban meg tapasztalható eset ez, az úgynevezett adótervezés (más néven adóoptimalizálás), melyre a tanulmány későbbi részében még visszatérünk. Mooij–Ederveen (2008) több tanulmány eredményeit felhasználó metaelemzése szerint a fenti alkalmazkodási módok közül a profit áthelyezése más országba rendelkezik a legnagyobb rugalmassággal, ennél kisebb, de jelentős a szervezeti forma és a külföldi beruházások rugalmassága is. A vállalatok a belföldi befektetések és a tőkeáttétel változásán keresztül is alkalmazkodnak, azonban ezek viszonylag rugalmatlanok. A társasági adó kulcsának változása alkalmazkodásra kényszeríti a vállalatokat, ezt vizsgálta Dwenger–Steiner (2012). A szerzők a társaságiadó-kulcs változtatásának a fizetendő adóra gyakorolt hatását három részre bontják: a nettó eredmény rugalmasságára az átlagos effektív adókulcs függvényében, a társaságiadó-alap rugalmasságára a nettó eredmény függvényében és az átlagos effektív adókulcs rugalmasságára a névleges adókulcs függvényében. Elemzésük szerint a névleges adókulcs egyszázalékos emelkedése az átlagos effektív adókulcs (azaz a fizetendő adó és a nettó eredmény hányadosának) egy százaléknál némiképpen kisebb emelkedésével jár, miközben az adóalap és a nettó eredmény közötti rugalmasság nagyjából egységnyi. Ugyanakkor az effektív adókulcs emelkedésére a vállalatok a nettó eredmény érzékelhető csökkenésével reagálnak. A három különböző alkalmazkodási mód közgazdasági indokai szer-teágazóak: az effektív adókulcs és az adóalap rugalmasságát elsősorban számviteli összefüggések és adóoptimalizálási szempontok (például az adókedvezmények és -mentességek kihasználása) befolyásolják, a nettó eredmény rugalmassága pedig adóoptimalizálási és termelésváltozási okok erejéig áll elő.

¹ Társaságot csak tőkével lehet létrehozni, annak viszont nincs jelentősége, hogy ez a tőke materiális (például ingatlan, termelő berendezés, pénztőke stb.) vagy immateriális (egy know-how, know-how, könyvelési ismeret stb.). Amint ez a befektetett tőke működni kezd és jövedelmet termel, a jövedelem a befektetett tőke hozadéka lesz. Amikor az így „keletkezett” jövedelmet az állam megadóztatja például társasági adóval, úgy az a tőke által létrehozott jövedelmet terhelő adó lesz. Summa summarum: a társasági adó közgazdaságilag tőkejövedelmet terhelő adó mikro- és makroökonómiai értelemben egyaránt.

A társaságiadó-alap meghatározása gyakorlatilag permanensen a nemzeti, a nemzetközi és az Unió fiskális politikák napirendjén szerepel. A nemzeti szintű jogalkotásnak kettős célja van. Egyrészt az, hogy a társasági adóból költségvetési bevétel generálódjon, másrészt ez oly módon történjen, hogy a társasági adó lehetőleg ne fejtsen ki negatív hatást a mikro- és makroszintű növekedésre. Az Unió jogalkotás jellemzően arra irányul, hogy elejét vegye az egyes országok közötti nyereség-átcsoportosításnak, a fizetendő társasági adó törvénytelen módon történő minimalizálásának. A vállalati nyereségátcsoportosítás klasszikus eszköze a transzferárak alkalmazása az érintett vállalati csoporton belül. A transzferárak révén a vállalatok számára lehetővé válik, hogy a tőkemobilitás helyett a nyereségmobilitást alkalmazzák.² A lábjegyzetben elhelyezett példával mindössze azt kívánom szemléltetni, hogy a transzferárak alkalmazása az egyik nagyon gyakori és direkt módja a társasági nyereségadó-alap diverzifikálásának. Azonban a transzferárak kérdéskörével a tanulmánynak nem célja bővebben foglalkozni, lásd erről részletesebben: Artner (2016).

A társaságiadó-alap meghatározása a fundamentuma a nemzeti költségvetésekben végül realizálódó társasági adónak, az erre vonatkozó tevékenységekkel kapcsolatban felmerülő makro- és mikroszintű implicit költségeket generáló tevékenységeket mutatom be a következő részben.

3. A társaságiadó-alap meghatározásának implicit költségei

Már a fentiekből is látható, hogy a társasági adó megfizetésének kulcsa magának a társaságiadó-alapjának meghatározása. A társaságiadó-alap számszerűsítésében a nemzeti kormányok és a vállalatok között érkaszimmetria húzódik meg. A kormányzatok fiskális érdekei azt kívánják, hogy az adóalap potenciálisan a lehető legmagasabb legyen, mivel így több társasági adóbevéttel kalkulálhatnak nemzeti költségvetésükben. Ezzel ellentétes a vállalatok érdeke, hiszen azok éppen fordítva, a társasági adó minimalizálásával tudják pénzügyi, vagyoni helyzetüket optimalizálni. E két ellentétes érdek megvalósításának implicit költségeit mutatom be az alábbiakban. Előbb a kormányzati erőfeszítéseket elemzem, melyeket a társaságiadó-bevételeik maximalizálása érdekében tesznek. Ezt követően a vállalatok olyan irányú törekvéseire térek át, melyek a társaságiadó-alap minimalizálásának céljából fejtenek ki.

latok olyan irányú törekvéseire térek át, melyek a társaságiadó-alap minimalizálásának céljából fejtenek ki.

3.1. A társasági adóalap maximalizálásának makroszintű implicit költségei

Annak érdekében, hogy a társasági adó rendszere az adott körülmények között működő adórendszerben hatékony próbáljon lenni, jelentős kapacitásokat köt le nem kizárólag az adóhivatalok, de a vonatkozó jogszabályalkotások emberi és tárgyi erőforrásaiból is. A társasági adó és az adóalap meghatározásának bonyolult rendszerét, a permanens változtatásának szükségességét igazolja, hogy a nemzeti jogalkotás erre vonatkozó törvényét eddig összesen 982 alkalommal módosították és egészítették ki.³ Egy ennyire gyakran változó adókönyvetben szinte lehetetlen feladat a nemzeti adóhivataloknak az éppen aktuális társasági adóra vonatkozó jogszabály betartatásának vállalatok által is elfogadható módon történő betartatása, a vállalatok részéről pedig azok betartása.

A gazdaság globalissá válása, a transz- és multinacionális vállalatok megjelenése alapjaiban változtatta meg a vállalkozások társaságiadó-fizetésének nemzetközi szabályozását is. A legnagyobb nehézséget az jelenti, hogy mivel az adóalap nehezen megfogható, egyes országok egymástól eltérő módon határozzák meg a társasági adó alapját, aminek következtében a kettős adóztatás és a kettős nem-adóztatás problémája egyaránt felmerülhet. Ezzel párhuzamosan megjelent a nemzetközi számviteli gyakorlatokban az adóoptimalizálás, az agresszív adóelkerülés problematikájának megszüntetésére irányuló törekvés. Itt konkrétan arról van szó, hogy a jogalkotásnak arra kell irányulni, hogyan akadályozza meg azt, hogy a transz- és multinacionális vállalatok azokban az alacsony adókulcsú országokban adózzanak, ahol egyébként profitot nem, vagy alig termelnek. Napjaink egyre erőteljesebben globalizálódó korában különösen nehéz feladat a befektetett tőke forrásalapú megadóztatása, mivel annak eredete egyre nehezebben állapítható meg, miközben a vállalatok részéről egyre könnyebben menedzselhető számukra kedvező módon. A közelmúltban a vállalati adótervezési struktúrák egyre árnyaltabbak lettek, mivel azok különböző nemzeti illetékességi területekre, nemzetállamokra kiterjedően jöttek létre, és a vállalatok adókötelezettségeik méréséle érdekében hatékonyan ki tudják használni az adórendszerek, a kettő vagy több nemzeti adórendszerek közötti eltéréseket. Elég gyakran tapasztalható, hogy a globalizáció elterjedésével egyre-másra több olyan nemzetközi adózási jogviszony jön létre, melynek pénzügyi vonatkozásai ezzel összefüggésben nemzetközi jogi konfliktusokat generálnak.

A fő problémát ma már nem is annyira az EU-tagországok közötti nyereségátcsoportosítás jelenti, hanem sokkal inkább a transz- és multinacionális vállalatok

³ 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról.

törekvése arra, hogy olyan alacsony társaságiadó-kulcsú országokban mutassanak ki nagy összegű nyereséget, és fizessenek ebből következően marginális mértékű társasági nyereségadót, ahol egyébként nem vagy csak alacsony szintű termelési, szolgáltatási tevékenységet végeznek. Torslov et al. (2018) elemzése szerint a multinacionális vállalatok profitjuknak akár 40 százalékát is kimutathatják adóügyi nyilvántartásaikban olyan országokba, ahol alacsonyak az adókulcsok, ami akár 0 százalékos is lehet. Emiatt a tőkének a munkához viszonyított részesedésének növekedése is alulbecsült ezekben az országokban. Tanulmányuk egyik alapvető felismerése, hogy miközben az anyaországokban a külföldi vállalatok a helyiektől alacsonyabb profitrátával rendelkeznek, a kedvező adózású országokban pont fordított a helyzet. A helyi vállalatok profitja átlagosan a bértömeg 30–40 százaléka, a külföldi cégek esetében a kedvező adózású országokban egy nagyságrenddel nagyobb ez az arány, például Írországból 800 százalékos. Ezt jövedelemarányra lefordítva olyan, mint ha 80–90 százalékos lenne a tőke aránya, miközben a helyi cégek esetében mindössze 25 százalékos. Elvileg lehetséges lenne az, hogy valamennyivel hatékonyabbak a külföldi cégek a minimális társasági adókulcsú országokban, de nem erről van szó: valójában az adóügyi nyilvántartásaik szerint az ottani országban keletkezik profitjuk döntő hányada. Összességében elemzésük szerint a multinacionális vállalatok profitjának 40 százaléka kerül ilyen módon nagyon alacsony adókulcsú országokba.

Tartalmában hasonlóan kritikus megállapításokat fogalmaz meg, sőt direkt módon detektálja a multinacionális vállalatok adóelkerülését az IoWE (2014). Ebben hivatkoznak arra, hogy az OECD előző évi jelentése óta fokozottabb figyelem fordul a vállalati jövedelemadóztatás kérdésköre felé, mivel egyre több ország veti fel, hogy a nagy cégek, rendszerint a transz- és multinacionális vállalatok a transzferárak céltudatos alakítása révén nem egyszerűen adóoptimalizálásra törekednek, hanem már inkább az adóelkerülés a céljuk. Az ilyen esetek egy részében a kormányzatok adópolitikája is kisebb vagy nagyobb mértékben szerepet játszik, így több esetben is a kritika célpontjává vált nemcsak a multinacionális vállalatok könyvelési gyakorlata, hanem a kormányok adópolitikája is. A multinacionális vállalatok jelenlegi adóoptimalizáló/agresszív adóelkerülő gyakorlatát hosszútávon fenntarthatatlannak ítéli UNU-WIDER (2017).

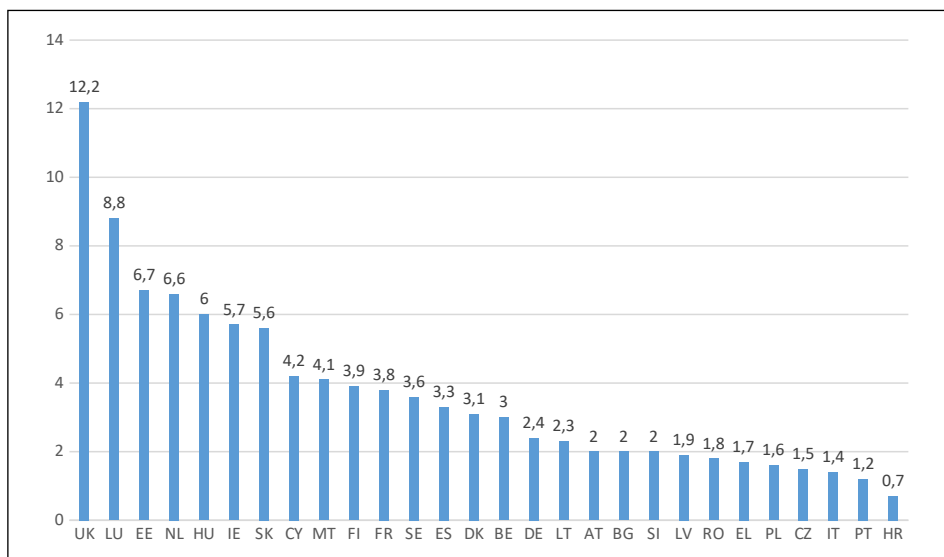
Az Európai Unió megalakulása óta jogalkotásán keresztül folyamatosan küzd az adóalap-erózió és az egyes nemzetgazdaságok közötti nyereségátcsoportosítás ellen, több-kevesebb sikerrel, úgy, hogy közben egyre nagyobb emberi és tárgyi erőforrást fordít erre. A közelmúltban a törvénytelen nyereségátcsoportosítás megakadályozására kimunkált érdemi intézkedéscsomagja a következő elemeket tartalmazza: a társasági adózásra vonatkozó cselekvési terv, amely számos kezdeményezést határoz meg az adókikerülés elleni küzdelemben; a fenntartható bevételek biztosítása és az egységes piac üzleti környezetének javítása érdekében. A cselekvési terv négy irányadó célkitűzést ír le. Elsőként az adózás és a gazdasági

tevékenység földrajzi elhelyezkedése közötti kapcsolat helyreállítását. Másodikként annak biztosítását, hogy a tagállamok joghatóságukon belül helyesen tudják értékelni a vállalati tevékenységeket. Harmadikként a versenyképes és növekedésbarát társasági adózási környezet megteremtését az Európai Unióban. Végül az egységes piac védelme és a társasági adózással összefüggő külső kérdésekre vonatkozó határozott uniós megközelítés elfogadásának biztosítását, ideértve az adóalap-erózió és a nyereségátcsoportosítás elleni küzdelmet célzó OECD-projekt (BEPS) végrehajtására, az adózási szempontból nem együttműködő országok és területek kezelésére, illetve az adózási átláthatóság növelésére irányuló intézkedéseket is (EP [2019]).

A BEPS-jelentés 15 akciótervet tartalmaz, amelyek célja elsősorban a társasági adó tekintetében jelentkező nemzetközi adóelkerülés, agresszív adótervezési technikák és mesterséges adóalap-erózió elleni átfogó lépések meghatározása. Erre azért volt szükség, mivel az országok között az agresszív adótervezés, adóelkerülés érdekében megkötött kétoldalú megállapodások és egyezmények rendkívül nagy száma meglehetősen nehézkes, időigényessé, illetve csaknem lehetetlenné teszi azok gyakorlati alkalmazását. Az Európai Unió is törekszik az adóelkerülések megakadályozására. Ennek érdekében fogadta el az (EU) 2016/1164 irányelvet (ATAD, Anti-tax Avoidance Directive, adókikerülés elleni irányelv), amely megállapítja az adóelkerülési gyakorlatok elleni szabályokat, így közvetlenül érinti a belső piac működését. A visszaélés elleni intézkedések átfogó keretének biztosítása érdekében a Bizottság javaslatot nyújtott be. Az adóelkerülés elleni irányelv öt jogilag kötelező érvényű visszaélés elleni intézkedést tartalmaz, amelyeket minden tagállamnak alkalmaznia kell az agresszív adótervezés általános formáival szemben. A tagállamok ezeket az intézkedéseket 2019. január 1-jétől alkalmazzák. Minimális szintű védelmet teremt a társasági adó elkerülése ellen az egész EU-ban, miközben méltányosabb és stabilabb környezetet biztosít a vállalkozások számára. Az adóelkerülés elleni irányelvben az adóelkerülés ellenes intézkedéseket, a hibrid eltérésekre vonatkozó szabálytól eltérő intézkedéseket is megfogalmaztak EB (2016). Egyértelműen vannak tehát intézkedések az adóelkerülés és agresszív adótervezés megszüntetése érdekében a fejlett piacgazdaságú országokban, az eredményekre azonban még várni kell, mivel például az ADAT előírásai csak 2019 januárjában léptek életbe. Végül az egyes nemzetállamok közötti adóverseny problematikáját kell megemlíteni akkor, amikor a társaságiadó-alap és adó kevésbé hatékony hatásairól van szó. Ezt azért is tartom relevánsnak, mivel a káros adóverseny problémája elsősorban a társasági adózásban csapódik le. A társasági adózásban a kivételes preferenciák, beruházási stb. adókedvezmények, a külföldi tulajdonú vagy vegyesvállalatoknak adott preferenciák, az adódiszkrimináció, a szelektivitás nemcsak az adók, hanem a nemzetközi versenyjog előírásai alapján is meg nem engedett eszköznek számítanak. Olyan esetben például, amikor azért torzul a közteherviselés elve, mert a vállalat nem ott fizet adót, ahol a közszolgálat-

tásokat ténylegesen igénybe veszi. Ekkor a vállalat külföldi államban fizet alacsony mértékű adót, közben a saját államában veszi igénybe a közszolgáltatásokat, de ott ahhoz nem járul hozzá. Nem nehéz detektálni a káros és a tisztességes adóverseny egyidejű fennállását; a kettő közötti határt azonban nem könnyű azonosítani (Lampreave [2011]).

1. ábra: Az egyezmények közötti különbségek kihasználásából eredő adóelőny szerzés vonzereje: Centralitási index⁴



Forrás: Európai Bizottság (2017)

A fenti tényekkel arra kívántam a figyelmet ráirányítani, hogy a nemzeti és a nemzetek feletti törvényalkotásnak egyaránt grandiózus erőforrás-felhasználásra van szüksége ahhoz, hogy a társaságiadó-alap és a társasági adó megfelelően betöltse a tőkejövedelem megadóztatásának szerepét, az eredmények azonban egyre inkább kérdésesek. Az is kellően nyilvánvaló, hogy a ma ismert adózási és számviteli rendszerek nem képesek kizárni a fizetendő adó kedvezményes (esetenként 0 százalékos) átcsoportosításának lehetőségét. Az ezzel kapcsolatban eddig feltárt esetek (Apple, Facebook, Google stb.) pedig csak a jéghegy csúcsát mutatják. A hivatkozott tanulmányok és esetek feldolgozása alapján, erősíteni látom hipotézisemet, hogy a társasági adó alapjának eróziója, a nemzetgazdaságok közötti nyereségátcsoportosítások és az agresszív adótervezés megakadályozása a jelenlegi

⁴ A centralitási index az adott országot is magukban foglaló, az adózás szempontjából optimális hazautalási útvonalak GDP-vel súlyozott százalékos arányát fejezi ki.

adózási és számviteli szabályok alapján egyre inkább megoldhatatlan feladatnak bizonyul. Hipotézisem további erősítéséhez a mikroszintű implicit költségeket alább mutatom be.

3.2. A társasági adóalap minimalizálásának mikroszintű implicit költségei

A fejezet elején már utaltam rá, hogy a társasági adó alapjának meghatározása, annak permanens változtatása mind makro, mind pedig mikroszinten jelentős erőforrásokat köt le. A következő részben arra mutatok rá, hogy mikro-, azaz vállalati szinten melyek azok a tényezők, amelyek ezzel kapcsolatban implikálnak implicit költségeket. Mindenekelőtt azt releváns röviden bemutatni, hogy egyáltalán mi indokolja a vállalatok tevékenységének megadóztatását. Ezt foglalja össze Bakos et al. (2008). E szerint a gazdaságban keletkező jövedelmek végső soron mind személyekhez köthetők, és az adókon keresztül megvalósított újraelosztás végül is a személyek relatív jövedelmi helyzetét rendezi át. Ebből a megfontolásból tehát nem a vállalatot, hanem a tőkejövedelem tulajdonosát (a személyt, nem az intézményt) kellene adóztatni. A vállalatok adóztatása mellett szól mégis néhány praktikus érv: 1. bizonyos tőkejövedelmeket nehezebben lehet egyéni szinten adóztatni, ilyen például egy sokak által tulajdonolt vállalat adózott nyeresége; 2. az adó a vállalatok által igénybe vett közjavak díjának tekinthető; 3. a vállalati társasági adón keresztül megadóztathatók azok a külföldi magánszemélyek is, akik befektetőként jelennek meg az adót kivető országban, és belföldiként saját hazájukban adóznak.

A vállalatoknak azon törekvése, hogy társasági adóalapjukat minimalizálják, teljes mértékben elfogadható, amennyiben az törvényes keretek között történik. A nemzeti vállalatok nyeresége után fizetendő társasági adó esetében az általános koncepcionális problémát az jelenti, hogy az adó alapját képező eredményszemléletű nyereség jogi és számviteli eszközökkel való szabályozása is számos nehézségbe ütközik. Ennek magyarázata az, hogy az adóalapok eredményszemléletű meghatározása a ténylegesen nem realizált nyereség számszerűsítését is szükségessé teszi. Ez a gyakorlatban azt jelenti, hogy a vállalatoknak folyamatosan nyomon kell követniük a meglévő eszközeik és forrásaik pillanatnyi értékének változásait. Egy ilyen rendszer működtetése részletes, rendkívül bonyolult szabályozást igényel, amely azonban az összetettsége révén az adóoptimalizálási lehetőségek körét is bővíti. A bonyolult szabályozások mintegy szükségszerű következménye az, hogy az ellenérdekű felek és vállalatok versus adóhivatalok szinte permanensen vitában állnak az egyedi adóoptimalizálási esetek felülvizsgálatakor. A társasági adóalap komplex szabályozása abban is megnyilvánul, hogy a számviteli szabályok, amelyek célja, hogy a tulajdonosok megfelelő képet kapjanak a vállalkozásuk vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről, elválnak a társasági adó szabályaitól. Az elválás

során azonban figyelemmel kell arra lenni, hogy az adóminimalizálási lehetőségek mindeközben a lehető legszűkebbek maradjanak (Nobilis-Svraka [2014]).

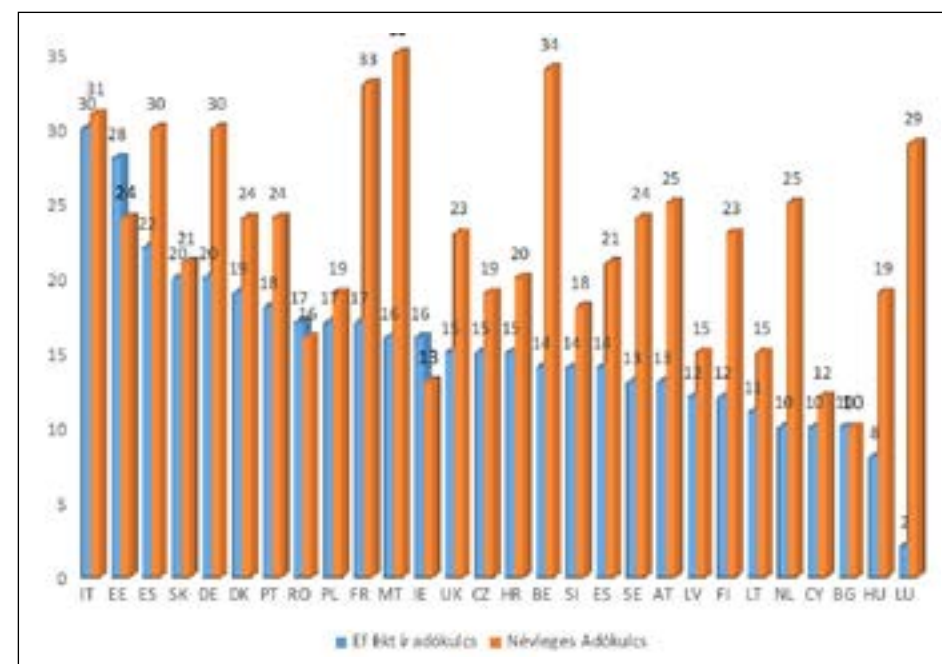
A vállalatok társaságiadó-fizetési kötelezettségét bonyolult számviteli és adójogi szabályok alkalmazásával állapítják meg Magyarországon és az Európai Unió országaiban egyaránt. Habár a részletekben van eltérés, döntően azonos szerkezet alapján determinálódik a vállalatok társaságiadó-fizetési kötelezettsége. Ennek kerete a következő: a kiindulási kategória az adózás előtti eredmény, amely az üzleti, pénzügyi és rendkívüli tevékenységek eredményét mutatja, tehát az ilyen jellegű árbevételek és ráfordítások különbségeként adódik. Ezt különböző adóalap-növelő és -csökkentő tételekkel korrigálva (hozzáadva, illetve levonva) a társasági adó alapja határozódik meg, majd ezt megszorozva a névleges adókulccsal – többkulcsos, -sávus rendszerben az adókulcsokkal – előáll a számított társasági adó. Ugyanakkor ez még nem a vállalatok által ténylegesen befizetendő adó, hiszen ezt csökkenthetik az adókedvezmények és az adómentességek. Mindezen tényezők levonása után határozódik meg az adókötelezettség, mely a vállalat ténylegesen befizetendő társasági adójának összegét mutatja.⁵

Saját adóoptimalizáló céljait követve a társaságiadó-alap és az adó csökkentésére a vállalatok jelentős, elsősorban humán erőforrásokat működtetnek. Ezen erőforrások alkalmazásának egyaránt vannak explicit, valamint implicit költségei, és sok esetben eredményei is a vállalatok számára. Erre mutatok be egy eklatáns példát: a nemzeti adóhivatal jelentésének adatai alapján 2006-ban a nyereséges vállalatok adózás előtti eredménye 3.471 milliárd forint volt, amelyből az eredményt növelő tételek hozzáadása és a csökkentő tételek levonása után a számított adó alapja mindössze 1.897 milliárd forint maradt. A fenti adóalap alapján 485 milliárd forint lett volna a társasági adó, ezt azonban tovább csökkentette a 112 milliárd forintnyi adóból levonható adókedvezmény, ami után mindössze 373 milliárd forint társasági adófizetési kötelezettség maradt. Ezzel az effektív adókulcs 10,7 százalékra zsugorodott (KOPINT [2007]). Hiteles bizonyítékok nincsenek arra vonatkozóan, hogy a 2016-ban hatályos 16 százalékos névleges társasági adókulccsal kalkulált 555 milliárd forint adóból hogyan lett végül közel 200 milliárd forinttal kevesebb befizetett adó, de vélelmezhetően ebben szerepet játszott a vállalatok kreatív adózási jártassága is.⁶ A névleges és effektív társasági adórátákat mutatja az alábbi ábra.

⁵ Meg kell jegyezni, hogy szűkebb körben léteznek a fenti számviteli társaságiadó-alap meghatározásától eltérő módszerek is, például Hollandiában, Írországban.

⁶ Fentiek ismertetésével be kívántam mutatni azt a mikroökonómiai folyamatot, miként „tűnik el” a vállalatok társasági nyereségadó alapja (-41 százalék), majd ezt követően az utána elméletileg megfizetendő társasági adó egy jelentős hányada is (-23 százalék). Ebben a folyamatban, úgy gondolom, nem annak van elsődleges relevanciája, hogy akkor éppen mennyi volt a társasági adó kulcsa, hanem annak, hogy az adóalap- és az adókedvezmények nélkül várható társasági adó egy jelentős hányada végül hogyan „fogy el”. Nem feltételezve ebben semmilyen pejoratív szándékot a vállalatok részéről, de gyakran elfordul az adóalap vállalatok részéről történő manipulálása is.

2. ábra: Effektív és nominális társasági adóráták százalékban, az Unió országaiban (2015)



Forrás: Jansky (2019), saját szerkesztés⁷

A hazai gyakorlathoz hasonló eljárások anomáliáinak mérséklési szándéka vezetett más Unió országokban a társaságiadó-alap és -adó, valamint az adózási és számviteli rendszerek reformjához. Azonban ezeket nem tartom elégségesnek arra, hogy a társasági adó alapjának erózióját megakadályozzák. A társasági adó védelmében több tanulmány is született, emellett érvel például Davis (2012). Ez a tanulmány is elismeri a társasági adó hiányosságait, és inkább reformokat javasol, mint annak eltörlését, de az érvek nem eléggé meggyőzőek arra vonatkozóan, hogy a javaslatok miként tudnák a társasági adó alapjának erózióját megakadályozni.

Úgy ítélem meg, hogy fenti esetek bemutatásával elegendő bizonyíték van arra vonatkozóan, hogy több következtetést is megfogalmazzak a nemzeti szintű társaságiadó-alap és -adó megállapítására létrejött jelenlegi rendszerek fenntarthatatlanságára. Elsőként azt állítom, hogy a társaságiadó-alap és -adó napjainkban működő rendszerei gyakran változnak, a szabályok évente akár többször is

⁷ Magyarországon a társasági adó mértéke ekkor a pozitív adóalap 500 millió forintot meg nem haladó összegéig 10 százalék, az 500 millió forintot meghaladó része után 19 százalék.

módosításra, kiegészítésekre kerülnek, ily módon azok szinte követhetetlenek. Ez azonban a vállalatok adótervezéséért felelős szakembereit megoldhatatlan feladatok elé állítja. A gyakori módosítások, a nem egyértelmű szabályértelmezés számtalan konfliktust eredményez a vállalati szakemberek és az adóhivatal között. Mind a makro-, mind pedig a mikroszintű implicit költségekre bemutatott és idézett tapasztalatok megerősítették hipotézisemet, hogy sem a nemzeti, sem pedig a nemzetek feletti adó- és számviteli jogalkotások nem képesek arra, hogy makro- és mikroszinten olyan szabályrendszert alkossanak, amivel lehetővé válna a gazdasági társaságok tőkejövedelmének megadóztatása, valamint az adóztatás legfőbb céljainak elérése. Ez pedig nem más lenne, mint hogy a társaságiadó-alap egzaktul tükrözze a befektetett tőke adózás előtt elért hozamát és realizálódásának pontos helyét. Ez számomra felveti azt a problémát, hogy a globális gazdaságban a társasági adó rendszere elavult, annak megszüntetése indokolt, mindezekből következően egy új paradigmára van szükség a jelenlegi helyett. Ennek részleteit mutatom be később, a tanulmány ötödik részében.

4. Törekvések a társasági adó védelmére és reformjára

Habár tanulmányomban alapvetően a társasági adó rendszerének eltörlése mellett érvelek, a következőkben bemutatásra kerül néhány releváns irodalom, melyek vagy védelmükbe veszik azt, vagy annak reformja mellett állnak ki. Avi-Jonah (2004) szerint a társasági adó létének elfogadott indoka egyrészt (elsősorban közvetett módon) nem más, mint a részvényesek megadóztatásának indirekt módja, másrészt – mintegy az előző alternatívájaként – a haszon megadóztatásának formája. Álláspontja szerint a társaságok nyereségének megadóztatására 1909-ben megfogalmazott indítékok továbbra is érvényesek és a hasonló társadalmi feltételek továbbra is fennállnak, tehát a társaságiadó-rendszer fenntartása indokolt. Azt állítja továbbá, hogy erre az indokolásra normatív szempontból változatlanul szükség van azért, hogy az támogassa a társasági adó fennmaradását a vele szemben megnyilvánuló fenyegetések ellenére. Ezek a veszélyek egyrészt a társasági adó megfizetése elől kimenekített jövedelmekben, másrészt az országok adórendszerei között tapasztalható adóverseny jelenségeiben jelölhetők ki. Többen felvetették már a társasági adó rendszerének reformját, megszüntetését, ez a gondolat jelenik meg elméleti síkon Vance (2016) munkájában. Ebben az adóelkerülés miatt merült fel a társasági adó megszüntetésének alternatívája, mivel az egyik multinacionális vállalat illegális ügyei az ír kormánnyal lehetővé tették egy technológiai óriás számára, hogy néhány év alatt gyakorlatilag semmit se fizessen európai üzleti tevékenysége után. Utalok még Desai-Dharmapala (2018) tanulmányára, melyben megkérdőjelezi a társasági adó jövőjét, egyben felvázolnak egy-egy változatot a

társasági adó három lehetséges alternatív jövőjére, amelyek azonban meglehetősen eltérő hatással vannak a hatékonyságra és az elosztásra. Az OECD is kidolgozta a nemzetközi (digitális) adózási szabályozás tervezetét, adókonceptiója két pilléren nyugszik. Az első, hogy a vállalatokat azokban az államokban is meg kell adóztatni, ahol ugyan nincsenek jelen fizikailag, de ott bevételt termelnek. Ez elsősorban a digitális óriáscégekre igaz. Ezzel párhuzamosan viszont – és ez a második pillér – azokban az országokban kevésbé kell megadóztatni őket, amelyekben a társaságok csupán jelen vannak, például ott van a székhelyük vagy ott jegyeztetik be a szellemi tulajdonukat. A cél tehát a kettős adóztatás elkerülése, vagyis a tervezet inkább a reformot, mint a társasági adó megszüntetését preferálja (OECD [2019]). A társasági adó jelenlegi rendszerének alternatív opcióit többen vizsgálták. Auerbach et. al (2017) tanulmányukban széles körben keresték azokat az alternatív módszereket, amelyek alapján a joghatóságok adóztathatják a multinacionális vállalatok nyereségét, beleértve vizsgálatukba a meglévő társasági adórendszer elemzését is. Ennek alternatívájaként új lehetőséget vázolnak fel, amely felválthatja a jelenlegi társasági adó rendszerét. A javasolt metódus a Destination-Based Cash Flow Tax (DBCFT, működési hely szerinti cash-flow adó) elnevezést kapta. A cash-flow alapú adóztatás lényeges eleme az, hogy a napjainkban széles körben alkalmazott eredményszemléletű adóztatás helyett a vállalatok pénzeszköz változását adóztatná meg. A tanulmány bemutatja, hogy a DBCFT-modell bevezetése gazdasági szempontból egyenértékű lenne egy olyan adóreformmal, mint amelyik egy széleskörű és egységes általános forgalmiadó-kulcsot vezetne be. Ugyanakkor felhívják a figyelmet arra, hogy mindkét opciónak vannak előnyei és hátrányai a megvalósítás szempontjából, amelyeket tanulmányukban részletesen bemutatnak. Az Európai Unióban immár a harmadik évtizedbe lépett a konszolidált adóalap kimunkálásának ideje, de az még mindig nem készült el. A társasági adóztatásban a közös konszolidált társaságiadó-alap számítási metódusának bevezetésében a tagállamok ennyi ideje képtelenek megegyezni. A késedelem oka, hogy a tagállamok a módszer bevezetésében az adóztatás terén meglévő nemzeti önállóságuk erőzóját látják. Az adóztatás hatásköre ugyanis a tagállamok kezében van, az EU e téren csak korlátozott illetékességgel bír. Eltér az egyes tagországok véleménye abban is, hogy az adóalap-számítás egységesítését az adókulcs-mértékek egységesítése követheti, ami a társasági adó esetében a nemzeti önrendelkezési jog megszűnését jelentené. Az Európai Unióban 2015-ben a nominális társaságiadó-kulcsok 10 és 35 százalék között voltak (2. ábra), azóta pedig az intervallum még tovább szélesedett. Az Unió szintű közös társaságiadó-alap számítási módszer bevezetésével kapcsolatos közös megegyezés annak ellenére is hiányzik, hogy a társaságiadó-kulcs külföldi közvetlen tőkebefektetésekre és a beruházásokra gyakorolt hatására nem állnak rendelkezésre meggyőző bizonyítékok, ezért valójában a megegyezés hiányának makrogazdasági alapjai sem tisztázottak még. Az eddigi

több évtizedes erőfeszítések ellenére – melyek az Unió szintű társaságiadó-alap egységesítését célozták – valószínűnek tartom, hogy az még nagyon sokáig nem készül el. A fent hivatkozott elemzések azonban többnyire csak bemutatják a társasági adó rendszerének hiányosságait, javaslatokat tesznek reformjára, esetleg megszüntetésére, azonban nem vizsgálják meg azt, hogy az esetleges megszüntetése miatt kieső nemzeti költségvetési bevételeket hogyan, milyen más adórendszeri módon lehetne visszapótolni. Álláspontom szerint azonban ennek megválaszolása megkerülhetetlen feladat bármely olyan tanulmányban, ami a társasági adó esetleges megszüntetéséről értekezik.

5. Az új globális adó paradigmája

Triviális, hogy amennyiben a javaslatom szerint a társasági adó napjainkban alkalmazott intézménye megszűnne, annak finansziális negatív következményeit⁸ mindenképpen kompenzálni kellene. Ennek érdekében álláspontom szerint tehát egy új globális adónemre lenne szükség, ami egyúttal paradigmaváltást jelentene a társasági adó jelenlegi gyakorlatához képest.

Miben nyilvánulna meg ez a paradigmaváltás? Abban, hogy a társasági adó jelenleg a tőke jövedelmét terhelő adó. Az adó megfizetése után olyan tőkebefektetési tiszta jövedelem keletkezik a vállalatnál (ez az adózott nyereség), ami nem más, mint amit vállalat tulajdonosai, részvényesei a vállalt kockázatért, a rendelkezési jog feladásáért és az inflációért járó kompenzációként kapnak. Teóriám szerint a tőkejövedelmet terhelő társasági adót meg kell szüntetni, helyette az állami költségvetésből kieső bevételek pótlására egy hozzáadottérték-alapú globális adót javaslok bevezetni. Tanulmányom egyik fő kérdése az, hogy milyen alapú legyen ez az új adó? Álláspontom szerint ennek az új adónemnek a következő jellemzőkkel kell rendelkeznie: egy halmazódást is tartalmazó, többfázisú forgalmi adó típusú legyen, amit a vállalatoknak bevételeik után kellene megfizetni.⁹ Azért a be-

vételeik után, mert az egzaktabbult definiálható, mint az eddigi társasági adóalap,¹⁰ ami – mint azt a 2. részben bemutattam, nehezen meghatározható és könnyen manipulálható. A forgalmi adó jellegű azért lenne még – amellet, hogy a bevétel után kellene azt a vállalatoknak fizetni –, mivel az értéklánc minden szintjén ki kellene vetni, így nem csak a végső eladót, vagyis a fogyasztói igényeket közvetlenül kielégítő kiskereskedelmet terhelné. Ezzel az új adónemnek a többfázisú jellege is nyilvánvaló válna.

Ami azonban a napjainkban a fejlett világ nemzetgazdaságaiban elterjedt forgalmi adóktól elkülönítené ezt az új adónemet, az ennek az új adónak a számítási módja, illetve halmazódásának problémája. Miről is van itt szó? A hozzáadott-érték adók, mint amilyenek a napjainkban ismert általános forgalmi adók, különböző technikákon keresztül azt keresik, hogy miképpen adóztathatják meg az adott termelési fázisban termelődő hozzáadott értéket. Egy ilyen általános forgalmiadó-rendszerben a vállalat teljes forgalma után vetik ki ezt, majd ebből vonható le az adófizető vállalat által már a beszerzése után megfizetett adó. Ez gyakorlatilag egyenértékű lenne ezzel a rendszerrel, ha az árbevételből levonható lenne az általános forgalmi adóval terhelt inputok bruttó, beszerzési értéke, és a különbségre vetnék ki ezt az új vállalati adót. Így jelenne meg az új adónemnek az a fő jellemzője, hogy kizárólag a vállalat által létrehozott hozzáadott értéket adóztatná meg. Elvileg ez az új adó pontosan ezt tenné, azonban nem engedné meg, hogy az adózó vállalat minden olyan költségét levonhassa az adóalapból, amit korábban már ilyen adó terhelt. A levonható költségtényezők körét szűkíteni kellene az anyagköltségre, a vállalat által az eladásra szánt áruk beszerzési értékére, illetve az alvállalkozói költségekre. Joggal merül fel a kérdés ezek után, hogy mindezen jellemzők figyelembe vételével milyen adórendszerhez állna közel ez az új adónem. Amennyiben az adót a forgalmi adók, a jövedelemadók és a vagyoni típusú adók triumvirátusa által alkotott adórendszerbe kívánjuk elhelyezni, a következőt mondhatjuk: távolról sem lenne tekinthető vagyoni típusú adónak, mert nem egy vagyontárgyat vagy a vállalati vagyont egészét terheli. Nem is jövedelemadó, mivel nem a vállalati tőkejövedelem az alapja. Az adózás terminológiájából következően forgalmi-fogyasztási adónak sem lenne nevezhető, még annak ellenére sem, hogy

⁸ 2008-ban társasági adóból 342 milliárd euró bevétele keletkezett összességében az Unió országoknak, ami az adott évi összesített GDP-jüknek 2,7; az OECD országaiban pedig a teljes adóbevételek 8 százalékát teszik ki.

⁹ Felmerülhet az a kérdés, hogy mivel az általam javasolt új globális adó egy halmazódást is tartalmazó többfázisú forgalmi adó típusú lenne, amit a vállalatoknak korrigált bevételeik után kellene megfizetni, beilleszthető lenne ez az Európai Unió általános forgalmi adóról szóló irányelveibe. Álláspontom szerint igen, mivel ezzel egyrészt kiváltana egy másik, jelenleg érvényben lévő adónemet, másrészt, mert mind „technikailag”, mind pedig tartalmában az ismert iparűzési adó – és az olasz vállalkozói adó – mintájához hasonlóan működne, ezeket pedig már engedélyezettek. Az is igaz ugyanakkor, hogy a javasolt új adó kivetése szemléletváltozást igényelne a jelenlegi Unió adórendszerben.

¹⁰ A vállalatok adóalapja – leegyszerűsítve – nem más, mint a bevételeik és költségeik+ráfordításaik különbsége. Az empirikus megfigyelések alapján az árbevétel realizálódásának területe jól meghatározható, azonban a költségek+ráfordítások tényleges felmerülésének helye már korántsem ennyire egzakt. A nyereségadó-alap meghatározásában a vállalatok leginkább ezt használják ki. Egyre több olyan szolgáltatás van, aminek nincs is igazi piaci ára, nehezen megfogható felmerülésének helye. Különösen a k+f, a marketing és a jogdíjak ilyenek. Amikor például az Amazon európai leányvállalata jogdíj szolgáltatást vásárolt az anyavállalattól, akkor elgondolkodtató, hogy ez mennyire felel meg a piaci áraknak és a helyes költségelszámolásnak. Ez az összeg ugyanis az európai leányvállalat költségeit növelte meg, és ugyanennyivel csökkentette adóalapját. A társasági adófizetési kötelezettség így lett jelentősen alacsonyabb a leányvállalatnál, mivel a rá érvényes társaságiadó-kulcs jelentősen magasabb volt, mint az anyavállalaté.

az adóalap a hozzáadott értékhez áll közel. Mivel közvetlenül a vállalat fizetné az árbevétele – annak előbb részletezett korrekciói – után, így az nem is közvetett adó lenne¹¹.

5.1. Az új adó várható fiskális hatásának szimulációja az EU országainak GDP-jén

Ebben a részben teszt alá veszem az javasolt új adót. A következőkben egy olyan statikus modellben fogom a társasági adót kiváltó új globális adó költségvetési hatását vizsgálni, melyben nem számolok – előzmények híján nem számolhatok – a vállalkozások viselkedési hatásaival, tehát azzal, hogy amennyiben a társasági adó megszűnése miatt, pontosabban a helyett egy másik, eddig nem ismert, és teljesen más alapokon nyugvó adó alapján kellene adóbefizetést teljesíteniük, az hogyan változtatná meg a magatartásukat. A vizsgálathoz az Európai Unió országainak 2015. évi tagországonkénti éves GDP-adatait fogom felhasználni. Ezt azért tehetem meg, mert a GDP olyan hozzáadott érték típusú mutató, ami a termelők/szolgáltatók korrigált árbevételét mutatja, kizárólag azokat a produktumokat öszszegzi, amelyeket egy-egy gazdálkodó egység maga tesz hozzá a másoktól beszerzett nyersanyagok, alkatrészek, a vásárolt szolgáltatások értékéhez. Némileg leegyszerűsítve tehát a GDP nem más, mint a termelő/szolgáltató vállalatok árbevétele, levonva abból az anyagköltséget, a vállalat által az eladásra szánt áruk beszerzési értékét, illetve az alvállalkozói költségeket.

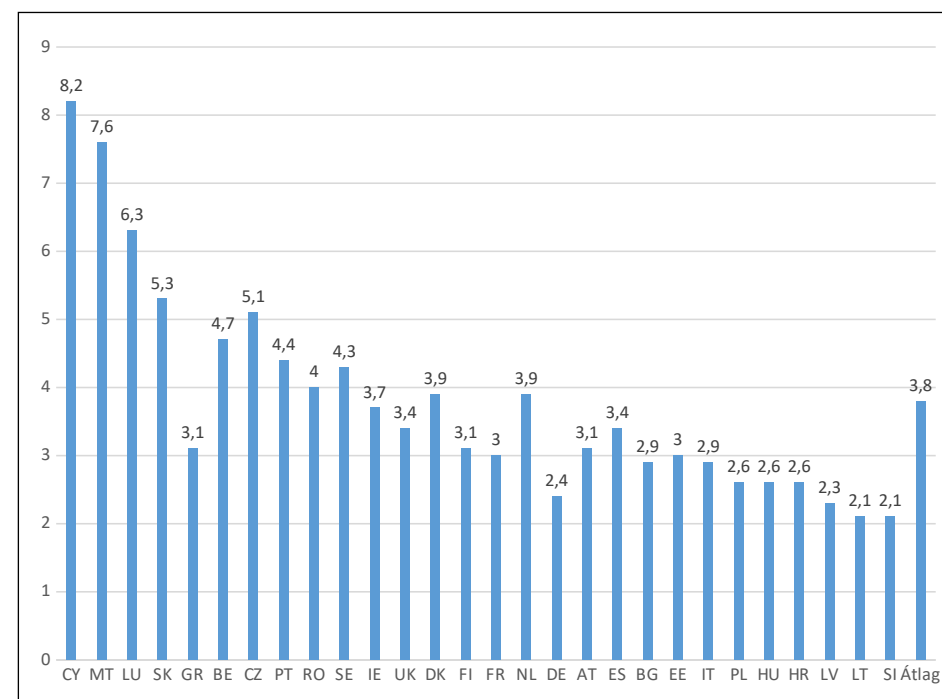
A szimuláció során arra keresek választ, hogy az új globális adónak milyen mértékű névleges adókulcsot lenne szükséges megállapítani az EU egyes tagországaiban annak érdekében, hogy a társasági adó megszűnése miatt kieső költségvetési bevétel az új adónemből befolyjon a vállalatoktól a tagországok államháztartásaiba. A névleges adókulcsok tagországonkénti mértékének becsléséhez abból indulok ki, hogy az új adó alapjának tehát az adott ország piaci beszerzési áron számított bruttó hazai termékének kell lennie. Minden ágazat teljesítménye azonban teljes egészében nem vonható be az adóalapba. A következő ágazatok teljesítményét vontam ki: közigazgatás, védelem, kötelező társadalombiztosítás, oktatás, humán egészségügy, szociális ellátás, a háztartási tevékenységek, végül a termékadók és támogatások egyenlegét. Ezeket úgy ítélem meg, hogy nincs mögöttük adóztatható árbevétel.¹² Az elvégzett ágazati korrekcióval megkapjuk egy adott nemzetgazdaság piaci beszerzési áron számított bruttó hazai termékének

¹¹ Az előzőekben elméletben levezetett, a társasági adó helyettesítésére konstruált adónem teoretikus alapjai nem teljesen ismeretlenek. Hasonlóság mutatható ki a Magyarországon és az Olaszországban alkalmazott önkormányzati adóbevételeket szolgáló, különböző elnevezésekkel (például az olaszországi „vállalkozási adó”) illetett adókkal.

¹² Ezek az ágazatok a nemzeti GDP-be nem piaci beszerzési áron jelennek meg, hanem az előállításukhoz felhasznált ráfordítások összege alapján.

korrigált értékét, ami éppen egyenlő lesz az adott ország vállalatainak árbevételével, levonva abból az anyagköltséget, a vállalat által az eladásra szánt áruk beszerzési értékét, illetve az alvállalkozói költségeket. A levonandó ágazatok aránya az egyes tagországok bruttó hazai termékeiben mutat némi eltérést, számításom során egységesen 30 százalékos mértékkel csökkentettem az adott ország piaci beszerzési áron számított bruttó hazai termékének értékeit. Ennek figyelembevételével a következő kalkulált adókulcs értékek adódtak a bevezetni javasolt új, globális adónemre az EU tagországaiban:

3. ábra: Az új globális adó jövőbeli névleges kulcsa százalékban, az EU tagországaiban



Forrás: saját számítás

Az ábrán látható, hogy kiugróan magas az új adó jövőbeli névleges adókulcsa Ciprus, Málta és Luxemburg vonatkozásában. Ezt azzal magyarázom, hogy ezek azok az országok az Unióban, melyek élén állnak az úgynevezett „kedvező adózású országok” listájának (Deák [2018]), ebből triviálisan következik, hogy ezen országokban a legjelentősebb az összes adóbevétel belüli a társasági adó aránya jelenleg (EB [2017]). Ezek tehát azok az országok, ahol adóoptimalizáló céllal a transz- és multinacionális vállalatok társaságiadó-befizetései az adott ország GDP-jéhez

képest aránytalanul nagy értéket képviselnek. Ebből viszont az következik, hogy ha a társasági adó megszüntetésre kerülne, az emiatt kieső államháztartási bevételek pótlására ezekben az országokban lenne szükséges a legmagasabbra beállítani az új adónem névleges kulcsát az ott tényleges tevékenységet végző vállalatok korrigált bevételeire vetítve. Az értéktartomány másik szélén Lettország, Litvánia és Szlovénia állnak a maguk 2,3–2,1 százalékos értékeikkel. Ezekben az országokban lenne szükség az új adó legalacsonyabb mértékeire ahhoz, hogy a befolyó adóbevétel kompenzálja a korábbi, de kieső társasági adóbevételeket. Az Unió átlagértéke 3,8 százalékot mutat.

5.2. Az új globális adó területi elve és hozzájárulása a közteherviseléshez

Az előző részben leírtakból következően elvben egyértelműnek tűnik, hogy mi nek kell lennie az új globális adó fizikai kiterjedésének, mégis kiemelem, hogy az nem lehet más, mint területi elvű. Ez azt jelenti, hogy ott kell képződnie az adóalapnak, annak az országnak a területén, ahol a teljesített termékértékesítés és/vagy a szolgáltatásnyújtás ténylegesen megtörtént,¹³ tehát ahol az árbevétel realizálódik. Ennek feltételeit kell megteremteni, még az olyan vállalatok esetében is, akiknél elsőre nem egyértelmű, hogy pontosan hol végzik termelő/szolgáltató tevékenységüket. Konkrétan ilyenek az egyre nagyobb gazdasági súllyal bíró digitális vállalatok. Ennek részleteire nem térek ki, azt azonban nem nehéz belátni, hogy a digitális nagyvállalatok megadóztatása csak globális összefogással oldható meg, bármilyenek legyenek is a jövő adórendszerei.

Az új adó alapját az előző részben részletesen definiáltam, ehhez rendelem most hozzá annak területi elvét. A vállalatok fent meghatározott, korrigált árbevételük után, a bevételek keletkezése helyén megfizetett jövőbeli globális adója teljes egészében helyettesítené a jelenlegi társasági adót abból a szempontból is, hogy alkalmas lenne a kieső társasági adóbefizetések kompenzálására. Az új adónemmel kapcsolatos adókedvezményeknek lehetnek feltételei, például beruházási adókedvezmények, térségi adókedvezmények a gazdaságilag elmaradott térségekben, kis és középvállalkozások adókedvezménye stb. Az adókedvezmények feltételeinek meghatározása a mindenkori gazdaságpolitika döntéshozatal körébe maradna.

Végezetül arra a kérdésre térek ki, hogy amennyiben a javasoltak szerint megszüntetésre kerül a társasági adó jelenleg alkalmazott rendszere, és helyette alkalmazásra kerül a fenti globális adó, akkor ezzel az is nyilvánvalóvá válik, hogy a vállalatokba (az alapításkori és a működés során visszaforgatott) befektetett tőke jövőbeni hozadéka, jövedelme ezután már ne is kerüljön megadóztatásra? A válasz

¹³ Habár ez a megállapítás eléggé egyértelműnek tűnik, mégsem annyira magától értetődő. Jelenleg az Egyesült Államokban bejegyzett társaságok adóalapja a vállalat teljes bevétele függetlenül attól, hogy hol realizáltak a gazdasági tevékenységből származó jövedelmeket.

az, hogy igen, legalábbis direkt módon ezt a jövedelmet már nem adóztatnák. Indirekt módon azonban adózni fog. Azt, hogy azok a profitok, melyek a vállalatok jövőbeli működés során – leegyszerűsítve – a bevételek és a költségek+ráfordítások különbözeteként megjelennek, előbb-utóbb mégiscsak adózni fognak, a következőkben bizonyítom: ha a különbözet pozitív, a vállalati tevékenység nyereséges, a profit teljes, bruttó összege a cégtulajdonosokat, a részvényeseket illeti meg. A nyereség felhasználásáról ők döntenek: bent hagyják azt vállalatukban, vagy kiveszik abból. A vállalatban maradó rész a saját tőkét fogja növelni, ami későbbi beruházások forrása lehet. Amennyiben úgy döntenek, hogy kiveszik azt, a későbbiekben ezt a kivett jövedelmet a tulajdonosok előbb-utóbb elfogyasztják. A vállalatból kivett jövedelem elfogyasztásakor azonban már, mint egyének fognak adózni, vagy a fogyasztási adó és/vagy az általános forgalmi adó szabályai szerint (attól függően, hogy az adott nemzetgazdaság melyik adórendszert preferálja). Ezzel érvényre jut az az adóelv, hogy az egyén (esetünkben cégtulajdonos, részvényes) adott időszaki fogyasztásai jobban mérik az ő vásárlóerejét, adóképeségét, ezzel az adóztatható teljesítményét, mint a bármilyen forrásból származó jövedelme. Manifesztálódik az új globális adó igazságosság irányába mutató jellege is, mivel minél többet költ el a vállalatulajdonos/részvényes vásárlásaival a vállalatból kivont jövedelemből fogyasztásra, annál több adót fizet, így egyre növekvő arányban járul hozzá a társadalmi közteherviseléshez.¹⁴

6. Következtetések

A tanulmány kísérletet tett annak igazolására, hogy a modern gazdaságok gyakorlatában alkalmazott társasági adórendszer súlyos bizonytalanságokkal és ellentmondásokkal terhelt. Fenntartása hatalmas explicit és implicit költségeket generál, ennek ellenére kitűzött célját maradéktalanul elérni nem tudja. Az elmúlt évtizedekben végrehajtott reformok nem váltották be az előzetes elvárásokat. Az a kívánatos cél, hogy a társasági adóalap a lehető legnagyobb pontossággal legyen meghatározható, egyre távolabbra került. A társasági adóalapot terhelő társasági adóval szembeni azon elvárás pedig, hogy az ott legyen megadóztatva, ahol az értékláncban a valós hozzáadott érték keletkezik, egyre jobban homályba vész. Ez váltja ki a társasági adóval összefüggésben az új paradigma iránti elvárást, ami azt jelenti, hogy nem arra van szükségünk, hogy új tényeket fedezzünk fel a társasági

¹⁴ Itt és most egy eléggé elvont gondolatot fogalmaztam meg annak kijelentésével, hogy ez az új adó az igazságosság irányába mutató jellegű lenne. A természettudományokkal ellentétben, a társadalomtudományokban az igazságnak nincsenek objektív mércéi. Fenti elméleti levezetésem talán megfelel a társadalomtudomány minimális igazság-kritériumának abban, hogy a legkevesebb, amit egy elmélettől el lehet várni ahhoz, hogy igazságérvényre tartson igényt, az az, hogy ellentmondásmentes legyen.

adóalap és adó vonatkozásában, hanem arra, hogy más rendszerbe szervezzük, más megvilágításból szemlélve újrendezzük a jól ismert tényeket. Ennek alapjait munkáltam ki és mutattam be a tanulmány második felében. A paradigmaváltás alapján kidolgozott új adónem modelljét teszteltem arra vonatkozóan, hogy az egyes Uniós országokban mekkora mértékű adókulcs mellett várható a korábbi társasági adóval ekvivalens adóbevétel, a kapott eredmények meggyőzőnek tűnnek. Az új adó bevezetésére megfogalmazott teóriámat gondolatébresztőnek szánom, célom az, hogy a jogi- és közgazdasági szakma képviselőit együttes gondolkodásra készítsem arra vonatkozóan, hogy a nyilvánvalóan hibás és fenntarthatatlan mai társasági adórendszer megszüntetésre kerüljön, helyette létrejön egy alapjaiban teljesen más struktúra. A tanulmány második részében az új hozzáadott érték alapú adó egyéb aspektusait mutatom be.

Hivatkozások

- Avi-Yonah, R. S. (2004): *Corporations, Society and the State: A defense of the corporate tax*, Virginia Law Review, Volume 90 September 2004, Number 5, pp. 1193-1255.
- Artner Annamária (2016): *Egyenlőtlen fejlődés és felzárkózás*, Tér és Társadalom 30. évf.,3. szám, 2016, pp 113-117, doi:10.17649/TET.30.3.2804
- Auerbach, A.- Devereux M. P.- Keen, M.- Vella, J. (2017): *Destination-based cash flow tax*, Oxford University Centre for Business Taxation, <https://eml.berkeley.edu/~auerbach/CBTWP1701.pdf>, Letöltve: 2020.05.27.
- Bakos Péter - Bíró Anikó - Elek Péter- Scharle Ágota (2008): *A magyar adórendszer hatékonysága*, ELTE, Társadalomtudományi Kar, https://tatk.elte.hu/file/21_fuzet_final_pdf.pdf, Letöltve: 2020.03.11.
- Brill, A.-Hassett, K. A. (2007): *Revenue-maximizing corporate income taxes: the Laffercurve in OECD countries*, AEI Working Paper, No. 137.
- Clausing, K. (2007): *Corporate tax revenues in OECD countries*, International Tax and Public Finance, Vol. 14. No. 2. pp 115–133. <https://doi.org/10.1007/s10797-006-7983-2>, Letöltve: 2020.03.12.
- Deák András (2018): „Válság vagy trend? : Az EU-orosz kapcsolatok a pénzügyi válság után”, In: Éltes, A. - Szijártó, N. (ed.) *Változó Európa a változó világban*, Világgazdasági Intézet, pp. 267-295., <https://doi.org/10.14267/phd.2016019>
- Desai, M. A. – Dharmapala, D. (2018): *Revisiting the uneasy case for corporate taxation in an uneasy world*, https://www.researchgate.net/publication/329795266_Revisiting_the_uneasy_case_for_corporate_taxation_in_an_uneasy_world, DOI: 10.5871/jba/006s1.247,
- Davis C. (2012): *Reforming the State Corporate Income Tax*, https://www.researchgate.net/publication/256029742_Reforming_the_State_Corporate_Income_Tax, Letöltve:2020.03.16.
- Dwenger, N.–Steiner, V. (2012): *Profit taxation and the elasticity of the corporate income tax base: evidence from German corporate tax return data*. National Tax Journal, 65. No. 1. pp. 117–150.
- Európai Bizottság (2016): *Az adóelkerülés elleni irányelv*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en, Letöltve: 2020.05.26.
- Elek Péter –Lőrincz László (2015): *Az effektív társasági adókulcs rugalmassága Magyarországon a 2009–2011 közötti adókulcscsökkentés alapján*, Közgazdasági Szemle, LXII. évf., 2015. január pp 27–47.
- Európai Bizottság (2017): *Az agresszív adótervezés visszaszorítása*, https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_hu.pdf, Letöltve: 2020.03.19.
- Európai Parlament (2019). *Általános adópolitika*, <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/hu/sheet/92/altalanos-adopolitika>, Letöltve: 2020.03.23.
- Institute of World Economics (2014): *Adóelkerülés vagy adóoptimalizálás*, https://vilaggazdasagi.blog.hu/2014/11/06/adoelkerules_vagy_adooptimalizalas_a_vallalati_jovedelemado_a_nemzetkozi_es_europai_vitakban, Letöltve: 2020.03.30.
- Jansky, P. (2019): *Effective Tax Rates of Multinational Enterprises in the EU*, <https://www.greens-efa.eu/files/doc/docs/356b0cd66f625b24e7407b50432bf54d.pdf>, Letöltve: 2020.03.31.
- Kopint-Tárki (2007). *Az adóbázis szélesítésének nemzetközi tapasztalatai*, Munkanyag, pp 1-60.
- Lamprea, P. (2011): *Fiscal Competitiveness Versus Harmful Tax Competition in the European Union*, Bulletin for international taxation. - Amsterdam. - Vol. 65 (2011), no. 6; 17 p, <https://doi.org/10.2139/ssrn.1932257>
- Mooij, R. A. de–Ederveen, S. (2008): *Corporate tax elasticities: a reader’s guide to empirical findings*, Oxford Review of Economic Policy, Vol. 24. No. 4. pp 680–697.
- Nobilis Benedek - Svraka András (2014): *Megoldások a tőkenyeresség adózásából fakadó torzítások mérséklésére és a magyar kisvállalati adó*, Köz-Gazdaság, Tudományos füzetek, 9. évf., 4. sz., pp 81-97.
- OECD (2019): *Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*, Public consultation document, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>, Letöltve: 2020.04.01.
- Péteri Gábor (2015): *Helyi adózás: a szükséges rossz?* <https://kozjavak.hu/helyi-adozas-szukseges-rossz>, <https://doi.org/10.21867/kjk/2015.2.8.>,

- Tørsløv, T. R.- Wier, L.S. – Zucman, G. (2018): *The missing profits of nations*, Working Paper 24701, Online: <http://www.nber.org/papers/w24701>, <https://doi.org/10.3386/w24701>,
- UNCTAD (2013): *World investment report*, UN, New York, Geneva, https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2013_en.pdf, Letöltve: 2020. 04.06.
- UNU-WIDER (2017): *Global distribution of revenue loss from tax avoidance*, WIDER Working Paper 2017/55, <https://www.wider.unu.edu/sites/default/files/wp2017-55.pdf>, Letöltve: 2020. 04.07.
- Vance, L. M. (2016): *Abolish the Corporate Income Tax*, <https://www.fff.org/explore-freedom/article/abolish-corporate-income-tax/>, Letöltve: 2020.04.08.