

PFEFFER ZSOLT\*

## A társasági adó jogelméleti alapjai és helye az adópolitikában

*Legal Theory Bases and the Place of Corporate Tax in Tax Policy*

### ABSZTRAKT

A társasági adó alapvetően a gazdasági társaságok (és más vállalkozások, jogi személyek) vállalkozási tevékenységéből eredő jövedelem adóztatására irányul. Vizsgálhatók ezen adónem általános jellemzői, az alkalmazására vonatkozó jogi elméletek, a politikai és gazdasági megközelítések, továbbá a főbb jogalkotási és jogalkalmazási problémák. Az egyes országok eltérő szabályozásokat és megközelítéseket alkalmaznak, azonban a főbb jellemzők azonosak. A tanulmány ennek megfelelően a társasági adó adópolitikában elfoglalt helyét, szerepét és általános jellemzőit tárgyalja, elsődlegesen jogi nézőpontból, kitérve néhány közgazdasági kérdésre és az osztalékadóhoz való kapcsolatra is.

**Kulcsszavak:** társasági adó, adójog, adópolitika, jövedelemadóztatás, osztalékadó, adóverseny

### ABSTRACT

Corporate tax is basically aimed at taxing the income from the business activities of companies (and other enterprises, legal entities). The general characteristics of this type of tax, legal theories of its application, political and economic approaches, as well as the main legislative and enforcement problems can be examined. Each country has different regulations and approaches, but the main features are the same. Accordingly, the study discusses the place, role and general characteristics of corporate tax in tax policy, primarily from a legal point of view, also addressing some economic issues and the relationship between dividend tax and corporate tax.

**Keywords:** corporate tax, tax law, tax policy, income taxation, dividend tax, tax competition

Az egyes országok számos különböző adónemet alkalmazhatnak az egyéb közbevételei formák mellett annak érdekében, hogy biztosítsák a közkiadások teljesítéséhez szükséges pénzügyi fedezetet az államháztartás számára. Az adóalanyok, adótárgyak, az adókulcsok, továbbá a mentességek (kedvezmények) rendszerének kialakításakor az adóztató hatalom jelentős mozgástérrel rendelkezik, az egyes országok eltérő megoldásokat alkalmaznak. A korszerű adórendszerekben általában jelen lévő adónem a társasági adó, amely alapvetően a jövedelem- és vagyonszerzésre irányuló (vagy azt eredményező) gazdasági tevékenységet adóztatja, vagyis a vállalkozási tevékenységet valamilyen szervezeti formában folytató személyekre (elsősorban, de nem kizárólagosan a gazdasági társaságokra) vonatkozó közteher.<sup>1</sup>

\* Dr. Pfeffer Zsolt, egyetemi adjunktus, Pécsi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar, Pénzügyi Jogi és Gazdasági Jogi Tanszék, e-mail: pfeffer.zsolt@ajk.pte.hu, pfeffer.zsolt@yahoo.com.

Ezen túlmenően a társasági adó alapvető jelleggel határozza meg az adott adóalany döntéseinek kereteit, valamint tulajdonosainak pénzügyi lehetőségeit, ugyanis az elvonás mértékétől függ az is, hogy a vállalkozástól nyereséget remélő személyek milyen mértékű hasznot realizálhatnak, például osztalék formájában.

A társasági adó számos aspektusból vizsgálható: a jogalkotást és a jogalkalmazást a vonatkozó közgazdasági, politikai szempontok, támpontok ismerete nélkül meglehetősen nehéz lenne megérteni. Egy adókedvezmény, egy adókulcsváltóztatás vagy egy költség (újra)szabályozása összetett feladat, hiszen illeszkednie kell a nemzetközi gazdasági és jogi környezetbe, a társadalmi és vállalkozási elvárások, valamint a kormányzat (adó)politikai preferenciáinak rendszerébe, továbbá meg kell felelnie az alkotmányossági követelményeknek is.<sup>2</sup>

A társasági adóra vonatkozó jogi szabályozás rendszerint meglehetősen technikai jellegű, részletesen megfogalmazott, nehezen befogadható jogi normákból áll. Azonban ezek az előírások könnyebben megérthetőek a fent említett sajátosságok elemzésével, hiszen az rávilágít a kapcsolódó jogalkotási, jogalkalmazási, vagy éppen gazdasági problémákra. Ahogy *William J. Rands* fogalmazott: ahhoz, hogy egy elemzett tárgykör – nevezetesen a társasági adó – „élvezhető” legyen, többre van szükség, mint arra, hogy valaki csak a munkájára készüljön fel. Ha valaki megkísérli elsajátítani, elemezni, megoldani, alkalmazni és néha csak megérteni a bonyolult törvényi rendszereket és az alapul fekvő problémákat, akkor ezek a szabályok már nem tűnnek annyira nyomasztónak. Ahogy egy társasági adóval foglalkozó ügyvéd mondta: „a társasági adó – szabad illet mondani? – élvezetes.” A szabályozás külön kis rendszerekből épül fel, ezek elkülönült elemzése hozzájárulhat annak könnyebb megértéséhez.<sup>3</sup>

Egyrészt alapvető kérdés, hogy miképpen illeszthető a társasági jövedelmek adóztatása az adópolitikába, milyen főbb jellemzőit kell vizsgálni, milyen elméleti megközelítésekre alapozható egyáltalán a bevezetése, melyek azok a főbb jogi kérdések, jellemzők, amelyek elhatárolják más adónemektől. Különösen hangsúlyos ebben a körben a jövedelem meghatározása (a költségek érvényesíthetősége), az európai uniós és a nemzetközi jogalkotás célkitűzései, illetve eredményei, valamint az adóalap (-mérték) csökkentésére irányuló ügyletek (társasági döntések) értékelése. Másrészt vizsgálni kell az osztalék adóztatását is, hiszen a társasági nyereségből nyújtott ilyen jellegű kifizetések szoros kapcsolatban állnak a társasági adóval, ami újabb jogi és gazdasági kérdéseket vet fel.

Az említett vizsgálatok a rendelkezésre álló jogi és közgazdasági szakirodalom felhasználásával, valamint alapvetően történeti-összehasonlító szemlélet alkalmazásával, illetve a jogalkotásban, joggyakorlatban megjelenő egyes megközelítések, jogi problémák elemzésével teljesíthetők.

<sup>1</sup> A tanulmányban a társaságok kerülnek említésre mint adóalanyok, általános jelleggel, de természetesen más jogi személyek, szervezetek (vállalkozások) is lehetnek a társasági adó alanyai jogi értelemben. A magyar társasági adó rendszerében az egyéni cégek is a társasági adó alanyának minősülnek.

<sup>2</sup> Az adókedvezmények, adómentességek módosítása (megvonása) kapcsán – a tartós adójogviszonyba való beavatkozás korlátozásairól – lásd a 16/1996. (V. 3.) AB határozatot, ABH 1996/61; az adóelőlegről mint kényszerhiteleztetésről (annak tilalmáról) pedig lásd a 26/2004. (VII. 7.) AB határozatot, ABH 2004/398.

<sup>3</sup> Rands, William J.: *Corporate Tax: The Agony and the Ecstasy*. *Nebraska Law Review*, 2004/1, 40.

## 1. Útkeresések az adórendszerben – a társasági adóra vonatkozó főbb elméletek

Első feladatként határozható meg a főbb elméleti sajátosságok tárgyalása, amelynek körében szükséges a társasági adó meghatározása, az alapvető jellemzők nevesítése, továbbá a kialakulásának, fejlődésének rövid áttekintése.

Az első kérdés, amely felmerül a társasági adóval szemben, hogy mi lehet a *lét-jogosultságának az elvi alapja*, miért alkalmazható egyáltalán, mint közteher. A szakirodalomban különböző elméletek, álláspontok, jog- és politikatörténeti megközelítések találhatók, elsőként ezek közül említhető néhány főbb kiindulópontként.

Az *amerikai adórendszerben* 1864 óta van jelen valamilyen formában a társasági adóztatás, de a polgárháborút megelőzően is léteztek elszigetelt egyedi állami, a társaságok nyereségét, illetve az osztalékot adóztató jogszabályok, így például 1840-ben Pennsylvania, 1841-ben pedig Maryland vezetett be ilyen adóterhet (szövetségi szinten az első években nem mutatkozott érdeklődés ilyen közbevetési forma alkalmazása iránt). Ezek sok bevételt nem eredményeztek, és hozzávetőlegesen 25 évet kellett arra várni, hogy kövessék más államok is a példát. Az 1864-es törvény – szemben az 1862-es jövedelemadótvénnyel – már rögzítette a társasági nyereséget mint adóalapot,<sup>4</sup> de 1894-ben jelent meg kifejezetten a társasági jogalanyokra vonatkozó adóteherként, a társasági osztalék kettős adóztatását pedig 1936-ban vezették be.<sup>5</sup> Egyes szerzők ezen adónem folyamatos alkalmazásának kezdő időpontjaként az 1909-es évet jelölik meg.<sup>6</sup> A II. világháborút – a háborús erőfeszítések szükségességének elmúlását – követően pedig a társaságokat terhelő adókra vonatkozó reformok igénye merült fel.<sup>7</sup> A kapcsolódó viták, az elhangzott és megvitatott politikai és jogi érvek rámutatnak arra, hogy számos aspektust kell ezen adónem alkalmazásához, az előnyökhöz és hátrányokhoz kapcsolódóan vizsgálni.

Ebből adódóan a *vonatkozó elméleteket* és az ezekből levezethető főbb megállapításokat szükséges áttekinteni. Az alapvető kérdés az, hogy miért is képezi, képezheti a társasági adó az adórendszerek részét, az adójog hogyan kezelheti ezt az adónemet? Az entitáselmélet (*entity theory*) szerint a jog önálló jogalanyoknak tekintti a társaságokat külön jogokkal és kiváltságokkal, ezért ugyanúgy adót kell fizetniük, mint a természetes személyeknek. Más megközelítések viszont a társaságokra úgy tekintenek, mint az azokat tulajdonló részvényesek (tulajdonosok) összességére (*aggregate theory*). Ez az „összeség” azonban kiterjesztőleg is értelmezhető elméletileg, hiszen akár a hitelezők és a vásárlók (ügyfelek) is e halmazba sorolhatók.<sup>8</sup>

<sup>4</sup> BANK, Steven A.: *From Sword to Shield: The Transformation of the Corporate Income Tax, 1861 to Present*. Oxford University Press, New York, 2010, 11–13.

<sup>5</sup> McDONALD, John D: A Taxing History. *Taxes: The Tax Magazine*, 2016/3, 93., 95. Az amerikai adóztatás történetéről lásd még SEIDMAN, J. S.: *Seidman's Legislative History of Federal Income Tax Laws (1938–1861)*, Prentice-Hall, New York, 2004.

<sup>6</sup> DORAN, Michael: *Managers, Shareholders, and the Corporate Double Tax*. *Virginia Law Review*, 2009/3, 519., 3. lábjegyzet: „We have had a corporate income tax continuously since 1909.”

<sup>7</sup> Lásd BANK, Steven A.: The Rise and Fall of Post-World War II Corporate Tax Reform. *Law and Contemporary Problems*, 2010/1, 207–232.

<sup>8</sup> McDONALD: i. m., 128.

(Megjegyzendő, hogy ehhez kapcsolódóan további elméleteket, részletesebb megközelítéseket is tárgyalnak a szakirodalomban.)<sup>9</sup>

Az, hogy egy adórendszer hogyan kezeli a társasági adóztatást (arra hogyan tekint), függ a történelmi koroktól, a politikai, gazdasági környezettől (berendezkedéstől), adott esetben pedig filozófiai megközelítésektől, háttértől, így az egyes adórendszerek hosszú utat jártak, járnak be ezen téren is. Egyes szerzők szerint nem választható el a társasági jövedelem adóztatása a jövedelemadóztatás általános kérdéseitől, az előírása abból vezethető le, így az arra vonatkozó elméletek használhatók a társasági adó indokoltságának alátámasztására, azonban ezek nem feltétlenül alkalmazhatók e téren ugyanolyan módon. Ennek megfelelően a következő teóriák is vizsgálhatók: centrizmus, progresszivizmus, az elkülönült társaságok elmélete, végül a társasági adó mint szabályozási eszköz. Az említettek közül egyik sem alkalmas arra, hogy tökéletes választ adjon az alapkérdésre, azonban vannak hasznosítható elemeik,<sup>10</sup> valamint további fontos ismervük, hogy a 19. század végén kibontakozó amerikai jogi és politikai viták során jelentek meg, és ennek megfelelően fejleszthetők tovább, illetve értékelhetők a 21. században.

a) Az első elmélet a *centrizmus*, amely az államot helyezi a cselekvés középpontjába, hiszen az állam szabja meg az adót, és nem pedig a társadalom. E megközelítés szerint nem a társadalmi vagyon újraelosztása a cél bármely jövedelemadó esetében (és így a társasági adó esetében sem), hanem sokkal inkább a társadalmi elégedettség szinten tartása, ugyanis el kell hitetni a tömegekkel, hogy elegendő okuk van a rendszer részének maradni. (Ahogy *Alexis de Toqueville* fogalmazott, „Civilizált társadalmakban általában csak azok láznak fel, akiknek nincs vesztenivalójuk.”) E megközelítés szerint az adórendszer a politikusok érdekeit szolgálja, hiszen megvédhetik az adórendszert a kevésbé tehetősekkel szemben a progresszív adókulcsokra hivatkozással, ugyanakkor a vagyon és az erős érdekek sem szenvednek sérelmet, hiszen a jogi kiskapuk őket védik. Bár cinikus elméletként írható le, mégis segít választ adni arra a kérdésre, hogy végső soron kire is terhelhető ez az adó, mert még a társasági adó támogatói is elismerik, hogy valamilyen módon a munkát is terheli. *Russel B. Long*, aki 1966 és 1981 között a Szenátus Pénzügyi Bizottságának elnöke volt, a következőképpen összegezte az adópolitikára vonatkozó amerikai közvélekedést: „Téged se adóztassanak, engem se adóztassanak, adóztassák azt a figurát a fa mögött!” A társaságok alapvetően a „fa mögötti figurák” – az emberek szeretik azt hinni, hogy azok személytelen alanyok, akiket anélkül lehet adóztatni, hogy az órájuk nézve bármiféle hátrányos következménnyel járna. A centrizmus követői szerint a társasági adó egyszerűen ópium a tömegek számára, mert az emberek saját magukat becsapva azt hihetik, hogy valaki más fizeti ténylegesen a közszolgáltatások pénzügyi fedezetét helyettük. Tekintélyes mennyiségű szakirodalom foglalkozik azzal a kérdéssel, hogy kit és hogyan terhel végső soron a társasági adó.<sup>11</sup> Amikor egy vállalkozás adót fizet, a pénznek valahonnan jönnie kell:

<sup>9</sup> Lásd CHAFFEE, Eric C.: Collaboration Theory and Corporate Tax Avoidance. *Washington and Lee Law Review*, 2019/1, 131–151.

<sup>10</sup> McDONALD: i. m., 109.

<sup>11</sup> McDONALD: i. m., 111., 126.

a vállalkozások nem valós személyek, nem tudnak valós adót fizetni, így át kell azt hárítaniuk másokra, és még az átlagos emberek sem gondolják végig mindezt. A rejtett adók azonban ténylegesen befolyásolják az árakat, azokba beépülnek,<sup>12</sup> de az is vizsgálható, hogy a társasági adó milyen hatással van a bérekre, azokra hogyan terhelhetik a társaságok, vagyis milyen hátrányokat szenvedhetnek a munkavállalók ezen adónem alkalmazásából kifolyólag.<sup>13</sup>

Az, hogy mennyire veszélyes lehet a társasági adóztatás lehetőségébe vetett társadalmi hit, azt jól jelzi a multinacionális cégek mobilitása: az adóterhek függvényében hozhatják meg az adótervezésre vonatkozó döntéseiket (külföldre település, kapcsolt vállalkozások létrehozása stb.), és ha a társasági adó mértéke azt már kifizetődővé teszi, akkor a kapcsolódó technikákat alkalmazzák is. („*Minél nagyobbak és nyitottabbak a piacok, annál nagyobb profitszerzési lehetőséget jelentenek azon vállalatoknak, amelyek elég nagyok és függek ahhoz, hogy tőkésítsék, kövessék a piaci különbségeket, és annál nagyobb a versenyelőnyük a kisebb hazai vállalatokkal szemben, amelyek szervesen kötődnek az adott közösséghez és ennek szabályai szerint működnek.*”)<sup>14</sup> Az így kieső adóbevételeket pedig egyrészt más adónemekből kell pótolni (például az egyéneket terhelő személyi jövedelemadóból), másrészt munkahelyek szűnnek meg, beruházások maradnak el e döntésekből adódóan, tehát a túlzott társasági adóztatás végső kárvallottjai az adott országban élő természetes személyek.

Mivel a társasági adó érzékenyen érinti a társaságokat, befektetéseket, ezért akár még ezen adónem leépítése is felmerülhet annak érdekében, hogy a vállalkozások minél versenyképesebb környezetben működhessenek egy adott országban. Van azonban olyan álláspontok is, amelyek szerint egy egészséges mértékű társasági adó igen is szükséges része az adórendszernek, mivel az a tőkejövedelmek megadóztatásának egyik fontos eszköze. Nélküle a nyereséges vállalkozások nagy jövedelme adózatlan maradna, mivel a saját tőkét adómentes formában tarthatnák. (Az egyéni passzív jövedelmek többsége egyébként szintén adómentes formában tartható: ebben a körben említhetők például a nyugdíjak vagy az életbiztosítási járadékok.) Ezen kívül a társasági adó a tulajdonosokat terheli elsősorban, nem a munkavállalókat, alkalmazása nélkül maga a társasági forma jelenthetne adómenekülési lehetőséget, például a magas jövedelemmel rendelkező egyéneknek. Ez a menekülési út akkor is vonzó, ha a társasági adó mértéke a személyi jövedelemadó mértéke alá csökken.<sup>15</sup> További előnyeire *William Taft* amerikai elnök 1909-ben a következőképpen mutatott rá: „*A jövedelem forrásának terheként vethető ki akkor, amikor a társaság azt megfelelően képes megfizetni és amikor azt egyszerű beszédni.*”<sup>16</sup>

<sup>12</sup> McCAFFERY, Edward J.–BARON, Jonathan: The Political Psychology of Redistribution. *UCLA Law Review* 2005/6., 1761.

<sup>13</sup> Lásd például ARULAMPALAM, Wiji–DEVEREUX, Michael P.–MAFFINI, Giorgia: The direct incidence of corporate income tax on wages. *European Economic Review*, 2012/3, 1038–1054. (<https://doi.org/10.1016/j.euroecorev.2012.03.003>)

<sup>14</sup> KORTEN, David C.: Tőkés társaságok világoralma. Magyar Kapu Alapítvány, Budapest, 1996, 153.

<sup>15</sup> CLAUSING, Kimberly A.: Competitiveness, Tax Base Erosion, and the Essential Dilemma of Corporate Tax Reform. *Brigham Young University Law Review*, 2016/6, 1671–1672.

<sup>16</sup> McDONALD: i. m., 127.

b) A második tárgyalandó elmélet a *progresszivizmus*, amely alternatívaként merült fel azokkal szemben, akik úgy vélték, hogy a társaságok pusztán a részvényesek összességei. E megközelítés szerint a társasági adó lehetővé teszi a hozzáférést társaságtulajdonosok vagyonához. Ezen elmélet a 19. század végi amerikai gazdasági környezeten alapult: a jövedelemadó szövetségi bevezetését megelőzően a vámok mint fogyasztási adók<sup>17</sup> jelentették a legfőbb bevételi forrást, viszont ezek a közterhek aránytalanul a szegényebb társadalmi csoportokat terhelték. Ebből adódóan a jövedelemadó hatékony eszköz lehet az állam költségeinek átcsoportosítására a kevésbé tehetős többségről a jómódúbb kisebbségre, feltéve egyrészt, hogy a társasági jövedelemadó a részvényesekre, és nem pedig a fogyasztókra vagy a munkavállalókra hárul, másrészt pedig, hogy a részvényesek is általában tehetősek. Ez a gondolat valóban megfelel a kor hangulatának és a kongresszusi jegyzőkönyvekben rögzített számos más kijelentésnek. Általános vélekedés volt, hogy az adó a részvényeseket terheli, és hogy a részvényesek többsége vagyonosabb ember. A progresszív elmélet azon kiindulópontja, hogy a társasági adót a részvényesek viselték, már az 1890-es években is vitatható volt, különösen a monopolhelyzetben lévő társaságok esetében, hiszen ezek az adókból eredő költségeket a vásárlókra átháríthatják anélkül, hogy a versenytársak alacsonyabb áraitól tartaniuk kellene.<sup>18</sup> Megjegyzendő, hogy Japánban az 1949-es adóreform egyik elvi kiindulópontja az volt, hogy a társasági adó voltaképpen nem más, mint a részvényesek egyéni jövedelemadójának az előlege; ez a megközelítés pedig azon a koncepción alapult, amely szerint a társaság a részvényesek pusztja összessége.<sup>19</sup> (Természetesen jogi értelemben nem tekinthető előlegnek, viszont a jogalkotónak arra van lehetősége, hogy a társasági adóhoz kapcsolódóan is írjon elő előlegfizetési kötelezettséget, az államháztartási bevételek folyamatosságának biztosítása érdekében, azonban ennek is megvannak az alkotmányjogi korlátozásai. Ha ugyanis annak mértéke „... olymódon kerül megállapításra, hogy azzal az adózók teljes körére és teljes bizonyossággal megállapítható lesz az adó túlfizetése, akkor az már túllép a megengedhető átmeneti aránytalanságon, lényegét tekintve az állam javára előírt kényszerhitelnyújtás a jogosult részéről.”)<sup>20</sup>

<sup>17</sup> „A fogyasztási adók azok az adófajták, amelyeknek tárgya valamely fogyasztási vagy használati tárgyat fizetett pénzösszeg, forrásuk pedig a fogyasztóközönségnek ezekre a tárgyakra fordítható pénzbeli vásárlóképessége, illetőleg fizetőereje.” BALÁS Károly: *Pénzügytan*. Királyi Magyar Egyetemi Nyomda, Budapest, é. n., 498.

<sup>18</sup> McDONALD: i. m., 111. „A monopolár mindig az elérhető legmagasabb ár. A természetes vagy a szabad versenyben kialakuló ár ezzel szemben az a legalacsonyabb ár, amelynél kevesebbet néha talán igen, de hosszabb időn át rendszeresen nem lehet elfogadni. Az előbbi tehát a vevőből kiperéselhető legmagasabb, vagyis olyan ár, amelyet az feltehetőleg még hajlandó lesz megfizetni; a másik az a legalacsonyabb ár, amelyet az eladó még elfogadhat anélkül, hogy az üzletét meg kellene szüntetnie.” SMITH, Adam: *A nemzeték gazdagsága*. Akadémiai Kiadó, Budapest, 1959, 110–111., 126. „Az áthárítás lehetősége a kereslet és kínálat viszonyaitól függ, tehát tulajdonképp az áralakulás egy sajátos esete. Az államnak azonban minden adónál lehetőleg tájékozást kell magának szereznie a felől, mily hatással lesz az adó ebben a tekintetben, vajon át fog-e háríttatni s meg kell akadályoznia, hogy az áthárítás által az adóteher igazságtalanul oszljék el, talán épen a gyengébbekre nehezedvén.” FÖLDES Béla: *A nemzetgazdaság- és pénzügytan vezérfonala*. Budapest, Athenaeum Irod. és Nyomdai R. T., 1900, 437.

<sup>19</sup> HIROMITSU Ishi: *The Japanese Tax System*. Oxford University Press Inc., New York, 2001, 173.

<sup>20</sup> 26/2004. (VII. 7.) AB határozat, ABH 2004, 398.

c) A harmadik megközelítés szerint a *társaságokat önálló alanyként kell kezelni*, és ennek megfelelően adóztatni. A társasági viszonyok komplexitása, a tulajdonosi kör összetettsége, terjedelmessé válása szükségessé teszi a teljesen különálló alanyként történő kezelést. Egyes amerikai kongresszusi tagok úgy gondolták, hogy ezek a cégek a kormánytól kapott előnyökért voltak kötelesek fizetni.<sup>21</sup> Az elkülönült jellegnek az adójogi kérdések gyakorlatában is lehet jelentősége, így ha például a tulajdonos és a társaság viszonyából kell következtetést levonni a jövedelmek megfelelő elkülönítése érdekében.<sup>22</sup> (Az is egy amerikai jogi megközelítés, hogy a társaság alapításához kapcsolódó előnyök elfogadása egyúttal az adózási hátrányok tudomásul vételét is jelenti, bár ezen elv alól említhetők kivételek is.)<sup>23</sup>

d) Végül fontos elvi megközelítés az *adó szabályozási eszközként* történő meghatározása. A 19. század végén fontossá vált az olyan mechanizmusok kialakítása, amelyek arra kényszerítették a társaságokat, hogy számolják el a nyereségüket és készítsék el a beszámolójukat. Először tehát a vállalkozások működése állt a középpontban, később azonban már a gazdasági folyamatok egyik szabályozójaként tekintettek a társasági adóra.<sup>24</sup> A szabályszerű elszámolás, a gazdasági események és a jövedelmek megfelelő nyilvántartása, dokumentálása (és ezáltal az ellenőrizhetőség biztosítása) azért is fontos, mert ennek hiányában az adóalapot csak becsülni lehetne. A 19. századi Angliában is problémát jelentett az a társasági gyakorlat (különösen a kereskedők és gyárosok részéről), hogy a jövedelmük egy részét elhallgatták, és ezt az adótisztviselők rendszeresen panaszolták is a jelentéseikben. Egy esetben például ezt írták: „*Egy részvénytársaság adóköteles profitját 6.000 font sterlingben adta meg, az adómegállapító 88.000 font sterlingre becsülte, és végül ez után az összeg után adóztak. Egy másik társaság 190.000 font sterlinget adott meg, majd kénytelen volt bevallani, hogy a valóságos összeg 250.000 font sterling.*”<sup>25</sup>

A magyar törvényhozás történetében, a 20. század elején is megjelentek a társasági adóztatás létjogosultsága melletti elméleti érvek. Azt elismerte a jogalkotó, hogy egyszerűbb lenne az adókimutatás szempontjából a tulajdonosok (részvényesek) között felosztásra kerülő nyereség adóztatása, úgynevezett szelvényadó<sup>26</sup> formájában, azonban a szelvényadó alkalmazása esetén egyrészt egyes, felosztásra nem kerülő társasági jövedelmek (például tartalékokba helyezett összegek) kikerülnének az adóztatás hatálya alól, másrészt ismét adóztatni kellene a társaságok más adóval

<sup>21</sup> McDONALD: i. m., 111–112.

<sup>22</sup> Lásd például az amerikai Legfelsőbb Bíróság alábbi ítéleteit: *Burnet v. Commonwealth Improvement Co.*, 287 U.S. 415 (1932), *Moline Properties, Inc. v. Commissioner*, 319 U.S. 436 (1943)

<sup>23</sup> Lásd *Moline Properties, Inc. v. Commissioner*, 319 U.S. 436 (1943): „*The choice of the advantages of incorporation to do business, it was held, required the acceptance of the tax disadvantages.*”

<sup>24</sup> McDONALD: i. m., 112.

<sup>25</sup> *Tenth Report of the Commissioners of H. M's Inland Revenue* (London 1866), 42. Idézi: MARX, Karl: *A tőke*. Szikra, Budapest, 1955, 603., 96. lábjegyzet.

<sup>26</sup> A szelvényvágás hagyományosan azt jelenti, hogy a papíralapú részvényről leválasztható az osztalék kifizetésére feljogosító szelvény, és a részvény aktuális birtokosának fizetik ki az osztalékot az alapján. A „szelvényvágás napja” (ex-dividend date) pedig azt jelenti, hogy előre meghatározzák azt az időpontot, amelyhez az osztalékfizetés kapcsolódik, vagyis ez dönti el, hogy ki jogosult a megelőző időszak után járó osztalékra (nevezetesen az, akinek a birtokában van az adott időpontban a részvény). Lásd SCOTT, David L.: *Wall Street Words. An A to Z Guide to Investment Terms for Today's Investor*. Houghton Mifflin Company, Boston-New York, 2003, 135.

sújtott jövedelmeit, így a más törvények által hitelpolitikai vagy egyéb közgazdasági okokból adómentesnek minősített jövedelmeket is. „Az adókövetés szempontjából nem marad tehát más megoldás hátra, mint a mai eljárást fenntartani, vagyis a vállalat adóköteles jövedelmét – az osztaléktól függetlenül – megállapítani. Erre utal bennünket ezen adó alapjának jogi természete is.”<sup>27</sup> A pénzügytani szakirodalomban pedig a tőke termelésben való felértékelődésére és a társasági vállalkozási forma térhódítására is hivatkoztak mint alkalmazási indokra.<sup>28</sup>

Ennek megfelelően a magyar adórendszerben a 19. századtól jelen van a társasági adóztatás. Az 1875. évi XXIV. törvénycikk azt tartalmazta, hogy az „adóköteles jövedelem minden száz forintja után tíz forint fizetendő adóul”, és az 1909. évi VIII. törvény szerint is a főszabály a 10% 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 háborúból akár közvetve, akár közvetlenül hasznuk volt.”)<sup>29</sup> Az 1922. évi XXIV. törvénycikk már többféle sávot és adókulcsot határozott meg, akárcsak az 1940. évi VII. törvénycikk, az adó mértéke akár 30% is lehetett. A szocializmus évtizedeinek végén a társasági adó modern, piacgazdasági szabályozásának megalapozását a vállalkozási nyereségadóról szóló 1988. évi IX. törvény jelentette, 40-50%-os adókulcsokkal. 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.<sup>30</sup> 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 elérik 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 célból (például a befektethető tőke nagyságának vagy a magánvállalkozások által alkalmazható magánszemélyek számának korlátozása is alkalmazható eszköz).<sup>31</sup> Az 1996. évi LXXXI. törvény (Taotv.) 18%-os kulcsot vezetett be, ez 16%-ra mérséklődött, később pedig sávossá alakult a szabályozás: alacsonyabb adóalap esetében alacsonyabb kulcs (10%) volt alkalmazandó. A felső adókulcs 2009-től 19%-ra emelkedett, megtartva a 10%-os mértéket (sávot) is (az értékhatár is változott az idő előrehaladtával). Végül 2017-től alkalmazandó a jelenlegi 9%-os adómérték. (Ez a csökkentés összhangban áll azon adópolitikai törekvésekkel, elkötelezettséggel, amely szerint a munkát terhelő adókat és a jövedelemadókat ala-

<sup>27</sup> Az 1909. évi V–XII. törvénycikkekbe iktatott adótörvények (közös) általános miniszteri indokolása.

<sup>28</sup> Lásd HELLER Farkas: *Pénzügytan*. Magyar Közgazdasági Társaság, Budapest, 1943, 195–196.

<sup>29</sup> Az 1916. évi XXIX. törvénycikk indokolása.

<sup>30</sup> Lásd az 1988. évi XVIII. törvényhez kapcsolódó indokolást.

<sup>31</sup> KORNAI János: A reformszocializmus belső ellentmondásai. In: Kornai János (szerk.): *Szocializmus, kapitalizmus, demokrácia és rendszerváltás*. Akadémiai Kiadó, Budapest, 2007, 38.



csenyebb szinten kell tartani, és az adórendszerben továbbra is a forgalmi-fogyasztási adókra kell a hangsúlyt helyezni.)<sup>32</sup>

Ugyancsak érdemes megemlíteni röviden a *japán* társasági adóztatás példáját. A társasági nyereségre vonatkozó adót első alkalommal 1899-ben vezettek be a távolkeleti országban, 12 évvel azt követően, hogy megjelent az egyéni jövedelemadó, amellyel 1940-ig együttesen alkalmazták. Akkor ugyanis megkezdődött a társasági és az egyéni jövedelemadó különválasztása. A II. világháborút követően a társasági adó az egyik legfontosabb bevételi forrássá fejlődött. Ezen túlmenően fontos jellemző, hogy a társasági jövedelmeket nemcsak országosan, hanem helyi önkormányzati szinten (települések, prefektúrák) is adóztatják.<sup>33</sup>

## 2. A társasági adó meghatározása és főbb jellemzői

A társasági adó több különböző tulajdonság leírásával határozható meg. Az alapvető kiindulópont, hogy a *társasági adó közvetlen adó*, mivel nem válik el egymástól a jogi értelemben vett adóalany és a tényleges teherviselő személye. Azonban definiálható úgy is, egyes megközelítések szerint, mint a tulajdonosokat terhelő közvetett adó, mivel közvetlen hatással van a tulajdonosok között felosztható, adózott eredményre (a teljesíthető kifizetésekre, az osztaléokra).<sup>34</sup> Egyes nézetek kiemelik emellett azt is, hogy a közigazgatás szempontjából ez egy kényelmes adó, és amellett érvelnek a tulajdonosokhoz kapcsolódó közvetettség alapján, hogy a társaság adóilletőségének követnie kellene a tulajdonosok adóilletőségét is.<sup>35</sup> Egy másik koncepció szerint a vállalkozások eszközök a tulajdonosok (részvényesek) számára, hogy közvetett módon üzleti tevékenységet végezzenek profit reményében, és a társasági adó egy kényelmes eszköz arra, hogy közvetett módon adóztatva bevételhez jussanak ezekből a hasznokból.<sup>36</sup> A társasági adóztatás tehát két szinten fejthet ki hatást, hiszen egyrészt megjelenik a társasághoz kapcsolódóan (mint társasági nyereségadó), másrészt pedig a tulajdonosi szintet illető kifizetések mértékét (az osztalékot) is érinti.<sup>37</sup>

Elméleti és jogi viták is folynak arról, hogy mit jelent a „közvetlenség,” az hogyan, milyen határok között értelmezhető. Van olyan nézet, amely szerint azok az adók, amelyeket egységes kulcs szerint kell alkalmazni – így a jövedéki, fogyasztási adók, vámok – nem lehetnek közvetlen adók, egy amerikai bírósági álláspont szerint pedig „*kizárólag három adóról lehet egyértelműen tudni, hogy az közvetlen: a fejadó, az ingatlandó és a személyi vagyonsadó.*”<sup>38</sup> A közvetlenség, közvetettség kérdésének

<sup>32</sup> A kiskereskedelmi adóról szóló 2020. évi XLV. törvény javaslatához fűzött általános miniszteri indokolás.

<sup>33</sup> HIROMITSU: i. m., 168.

<sup>34</sup> ELKINS, David: The Elusive Definition of Corporate Tax Residence. *Saint Louis University Law Journal*, 2017/1, 232., 68. lábjegyzet

<sup>35</sup> ELKINS: i. m., 232.

<sup>36</sup> MALHERBE, Philippe: Belgian Corporate Tax Reforms 2018–19. *European Tax Studies*, 2018, 1–29.

<sup>37</sup> MARIAN, Omri: Is All Corporate Tax Planning Good for Shareholders. *U.C. Davis Law Review*, 2018/2, 907.

<sup>38</sup> CLEMENTS, Ryan J.: Trump's Big-League Tax Reform: Assessing the Impact of Corporate Tax Changes. *Michigan Business & Entrepreneurial Law Review*, 2017/1, 33.

az Európai Unió (EU) jogharmonizációs tevékenysége szempontjából is jelentősége van, hiszen az EU a közvetett adókra – nevezetesen a hozzáadottérték-adóra, a jövedéki adóra –, illetve a vámokra vonatkozó közös jogi szabályozásra helyezi a hangsúlyt, a közvetlen adókról az EU előírásai hallgatnak.<sup>39</sup>

A társasági adó meghatározható az *adó tárgyán* keresztül is. A magyar tételes jogban a jövedelem- és vagyonszerzésre irányuló, vagy azt eredményező *gazdasági* – azaz a *vállalkozási* – *tevékenység* jelenti az adóköteles tevékenységet a meghatározott adóalanyok esetében, ezen adózókat a jövedelmük után a törvény előírása szerint társasági adókötelezettség terheli.<sup>40</sup> Kulcskérdés tehát az adózta-tandó *jövedelem* (az adóalap) meghatározása: hogy ez pontosan mit is jelenthet, arra nézve különböző elméleti és jogi koncepciókat fogalmaztak meg az egyes adórendszerekhez kapcsolódóan. Mivel tehát rendszerint nem a teljes árbevétel, hanem a költségek figyelembevételével (levonásával) megállapított adóalap a társasági adó esetében a kiindulópont, ezért külön vizsgálni szükséges az érvényesíthető költségek (ráfordítások) körét, jogi problémáit (e kérdés a jelentősége okán a későbbiekben részletesebben kerül tárgyalásra). Egy másik megközelítés szerint pedig „*A nyilvános számadásra kötelezett vállalatban foglalt személyösszesség, melyben az egyes tagok jogai felolvadnak, a vállalatot az egyes tagoktól különvált jogi személylyé minősíti mindamellet az adó alapját mégis az a kamatjövdelem képezi, melyet a részvényes alaptőkéje után huz, mint a hogy a jövedelemadóban is ez az összeg kerül a természetes személyek nevére adó alá.*”<sup>41</sup>

A társasági adó esetében az adóalap meghatározása (kiszámítása)<sup>42</sup> kulcskérdés, ezért az *adóalap védelmére* irányuló törekvések kiemelkedő jelentőséggel bírnak, így rendkívül lényeges az *adóalap-erózió* (*base erosion*) elleni fellépés, vagyis annak megakadályozása, hogy az adóalanyok különböző, adókijátszásra irányuló technikák alkalmazásával az adóalapjukat csökkentsék a fizetendő adó összegének mérséklése céljából. Éppen ezért szükséges fellépni az úgynevezett 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, 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.<sup>43</sup> A BEPS és más adóelkerülési technikák kérdésével nemcsak a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet

<sup>39</sup> PANAYI, Christiana: The Peripatetic Nature of EU Corporate Tax Law. *Deakin Law Review*, 2019/1, 2.

<sup>40</sup> Lásd a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 1. § (1) bekezdését és az 5. § (1) bekezdését.

<sup>41</sup> Az 1909. évi V–XII. törvénycikkekbe iktatott adótörvények (közös) általános miniszteri indokolása.

<sup>42</sup> A magyar jogtörténetben, a társasági adó kapcsán az „adóalap kimunkálása” kifejezés is használatos volt, lásd például a társulati adóról szóló 1922. évi XXIV. törvénycikk indokolását.

<sup>43</sup> MURPHY, Chris: Modelling Australian Corporate Tax Reforms. *Australian Tax Forum*, 2018/1, 19.

(OECD),<sup>44</sup> hanem az EU is foglalkozik, például irányelvek megalkotásával, amelyek egyes részterületeket vonnak a jogharmonizáció körébe.

A társasági adó – jelentőségénél fogva – alapvetően képes a *gazdaságpolitikai célkitűzések* megvalósítására, a gazdasági viszonyok, üzleti (pénzügyi, társasági, beruházási) döntések alakítására, befolyásolására, egyrészt az adóalap és -mértékek számítása, másrészt az adómentességek és adókedvezmények rendszere révén. A beruházási döntések gyakran új társasági projekteket eredményeznek, amelyek új munkahelyeket teremtenek. A magas társasági adókulcsok a feketegazdaság mértékének növekedését eredményezik, valamint károsan hatnak a beruházásokra, a közvetlen külföldi befektetésekre és a vállalkozókedvre. Ahogyan *Barack Obama* elnök gazdasági tanácsadó testülete fogalmazott, „*A vállalati befektetésekre alkalmazott magas tényleges adókulcsok jelentős gazdasági torzulásokat eredményeznek, és a vállalati befektetések alacsonyabb adókulcsa számos területen kívánatos változásokat eredményezne.*”<sup>45</sup> Ugyancsak lényeges lehet a *válsághelyzetekben* történő szabályozás, az adókönnyítések bevezetése (a közvetlen támogatásokon túlmenően): így például a vilájárvány okozta gazdasági problémák kezelése érdekében a társasági adó csökkentése biztosíthatja a termelés fenntartását, a munkahelyek megtartását. (Ez utóbbi nemcsak a vállalkozásokat, vagyis a kínálati oldalt segítheti, hanem a keresleti oldalt is, hiszen a munkahelyek megtartásával a munkavállalók a jövedelmüket is megőrizhetik, ezáltal az elkölthető, keresletet támogató jövedelem mértéke is befolyásolható).<sup>46</sup> Végül nem elhanyagolható szempontként jelenik meg a szakirodalomban az is, hogy a társasági adó végeláthatatlan *lobbivékenységek*, és ebből kifolyólag politikai kampányhozjárulások forrása azon kongresszusi jelöltek irányában, akik bizonyos preferenciákat képviselnek ezen adónemhez kapcsolódóan. *Robert Stanley* rámutatott a jövedelemadóztatás története kapcsán, hogy az ilyen típusú adóztatás igen nagy rugalmasságot biztosít a Kongresszusnak arra, hogy bizonyos érdekcsoportokat megjutalmazzon vagy éppen arra, hogy megbüntessen.<sup>47</sup>

A fenti sajátosságokból adódóan szükséges azon *káros hatások, költségek* számbavétele, amelyeket a társasági adó előidézhet. Ebben a körben említhetők a társaságok adóelkerülési törekvései (amelyek társadalmi veszteségeket eredményeznek), a beruházások visszafogása (amely a gazdasági teljesítményt csökkenti), de a beruházási döntések torzulása is ide sorolható. Ez utóbbi akkor merülhet fel, ha a társaság úgy dönt, hogy osztalékfizetés helyett inkább – adott esetben nem optimális – beruházásokra fordítja a rendelkezésre álló nyereségét, vagyis visszatartják a kifizetéseket, ami viszont sértheti a tulajdonosok (részvényesek) érdekeit. Az pedig a kockázatokat (a csőd veszélyét) növeli feleslegesen, ha a fent említett két szinten megvalósuló (kettős) adóztatás elkerülése érdekében e beruházásokat nem a saját

<sup>44</sup> Lásd például: *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Progress report July 2018–May 2019*. <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2018-may-2019.pdf> (2020. 11. 26.).

<sup>45</sup> CLEMENTS: i. m., 27., 143. lábjegyzet.

<sup>46</sup> MAKIN, Anthony J.–LAYTON, Allan: The global fiscal response to COVID-19: Risks and repercussions. *Economic Analysis and Policy*. 2021/3, 340. (<https://doi.org/10.1016/j.eap.2020.12.016>)

<sup>47</sup> McDONALD: i. m., 129.

tőkéjéből, hanem inkább hitelből finanszírozza a társaság.<sup>48</sup> A szakirodalomban annak lehetőségét is vizsgálják egyébként, hogy ha egy menedzsmentnek a feladata a tulajdonosok (részvényesek) irányában a minél nagyobb profit elérése, akkor ennek érdekében milyen kötelezettségei vannak az adóminimalizálás terén, azaz, hogy mit kell, mit lehet felhasználniuk e legfőbb cél érdekében. Továbbá az is jogi kérdéseket vet fel, ha úgy dönt a vezető tulajdonos, hogy nem osztja fel a profitot osztalékként a többi részvényes között, hanem azt visszaforgatják a társaságba.<sup>49</sup> (Bár a társasági döntéshozók általában nem szívesen csökkentik az osztalék mértékét, mert ennek rossz üzenete van, a piac általában erre kedvezőtlenül reagál. Válsághelyzetben, így például egy világválság idején, ez indokolt lehet, hiszen az osztalék csökkentése vagy megszüntetése további források rendelkezésre állását biztosítja a bizonytalan gazdasági környezetben. A válságok osztalékpolitikára gyakorolt hatásával külön foglalkozik a szakirodalom.)<sup>50</sup>

Ezen túlmenően a társaságok adóztatásának közvetlen hatása van a vállalkozások *gazdasági teljesítményére*, ugyanis a gazdasági növekedés egyik hajtóerejét, a tőkefelhalmozást befolyásolja.<sup>51</sup> Ahogy egy, az OECD által kiadott elemzés fogalmazott, „*A társasági adók a leginkább káros adónemek a gazdasági növekedés szempontjából.*”<sup>52</sup> (A közgazdasági szakirodalomban egyébként nemcsak a tőke felhalmozását, hanem a tőke mozgását gátló közterhek – így például a vagyonátruházáshoz kapcsolódó adók, illetékek – szerepét is vizsgálják, és ezek negatív jellemzőit, hátrányait tárgyalta például *Adam Smith, David Ricardo* vagy *Emil Say* is).<sup>53</sup>

Fontos jellemzőként említhető meg továbbá, hogy a társasági adóra vonatkozó szabályozás nem hagyhatja figyelmen kívül *a társasági struktúrákat, ügyleteket, azok jellemzőit*. Különösen bonyolultnak tűnik a társasági adó szabályozása a kisebb vállalkozások számára, gyakran bírálják is az adótörvényeket a túlságosan összetett jellegük folytán. Bár az igény az egyszerűsítésre folyamatosan fennáll, mégis évről évre inkább bonyolultabbá válnak a jogszabályok. Ha a társaságok szervezete, működése és az általuk megvalósított ügyletek bonyolultak, akkor az adójogszabály sem lehet egyszerű, a tényleges körülményekhez igazodnia kell a jogi környezetnek, azokat nem hagyhatja figyelmen kívül a törvényhozás. Bár valóban vannak olyan társasági adóra vonatkozó rendelkezések, amelyek értelme vitatható, vagy amelyek éppen indokolatlanul összetettnek, bürokratikusnak tűnnek, mégis vannak olyan előírások is, amelyek rendkívül fontosak és jól alkalmazhatók.<sup>54</sup> A kisebb vállalkozások számára pedig egyszerűbb jogi szabályozású, kisebb admi-

<sup>48</sup> ARLEN, Jennifer–WEISS, Deborah M.: A Political Theory of Corporate Taxation. *The Yale Law Journal*, 1995/2, 328–329. (<https://doi.org/10.2307/797124>)

<sup>49</sup> CHAFFEE: i. m., 94–99., 111.

<sup>50</sup> Lásd KRIEGER, Kevin–MAUCK, Nathan–PRUITT, Stephen W.: The impact of the COVID-19 pandemic on dividends. *Finance Research Letters*, 2020, 1–7. (<https://doi.org/10.1016/j.frl.2020.101910>)

<sup>51</sup> MANZITTI, Andrea: The Influence of EU Law and OECD Initiatives on Corporate Tax Design in Italy. *European Tax Studies*, 2018, 1–44.

<sup>52</sup> CLEMENTS: i. m., 27., 143. lábjegyzet.

<sup>53</sup> Lásd RICARDO, David: A közgazdaság és adózás alapelvei. Szeged Városi Nyomda és Könyvkiadó Részvénytársaság, Budapest, 1940, 113–114.

<sup>54</sup> RANDS: i. m., 50., 53. („*Though many corporate tax rules are byzantine, and maybe not even sensible, a few of them are gems-true diamonds.*”)

nisztrációs terhekkel járó, választható, több más közterhet kiváltó adózási formákat is kínálhat a jogalkotó.

Az említett jellemzőkből levezethető a *nemzetközi vonatkozások* jelentősége is, vagyis az, hogy az adott állam társasági adóra vonatkozó politikája nem hagyhatja figyelmen kívül a nemzetközi sajátosságokat, egyezményeket, más országok jogi szabályozását, azok átalakítását. Az adórendszerek között létezik az adóverseny, ami 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 adóverseny (*harmful tax competition*) már igen, amellyel szemben igyekeznek nemzetközi szinten is fellépni. Az adóverseny szélsőséges megnyilvánulása a „*race to the bottom*” jelensége: 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. Az adómértékek összehasonlítása látványos eredményeket hozhat – hiszen könnyen összevethető, hogy mely országok milyen adókulcsokat írnak elő –, azonban ahhoz, hogy megállapítható legyen a ténylegesen fizetendő adó mértéke, számításba kell venni egyéb jellemzőket is, így az adóalap meghatározásának szabályait (a különböző költségek érvényesíthetőségét), az adómentességek és -kedvezmények körét. Ebből adódóan az effektív adóterhelés kisebb is lehet, mint a nominális kulcs mértéke.<sup>55</sup>

Szükséges tehát a gazdasági és a jogi szempontú vizsgálat, azaz megválaszolandó az a kérdés, hogy miképpen értelmezhető egy adott ország adószabályozása más adórendszerek viszonylatában. A szakirodalomban *nemzetközi adójogi konfliktusként* tartják számon többek között az adódiskriminációt, az adóelkerülést és -kikerülést, az adókijátszást, a versenysemlegesség megsértését, a káros adóversenyt, a tiltott állami támogatásokat, adókedvezményeket és az offshore tevékenységet.<sup>56</sup> A *race to the bottom* jelenségnek és az agresszív adótervezésnek (adóelkerülésnek) egy javaslat szerint gátat szabhatna az, ha globális szinten – például az OECD által szabályozva – egységesen határoznák meg a társasági adó kulcsát (*globális minimumadó*), kiküszöbölve ezzel az adóversenyt az adómértékek terén. Felmerült 12%-os, valamint 21%-os egységes adókulcs bevezetése is. Ha pedig valamelyik ország nem tenne eleget ennek, akkor a többi állam felhatalmazást kapna arra, hogy a társaságaik ezen országban realizált jövedelmeire különbözeti adót (*top-up tax*) vessen ki. (Ezzel a megoldással rábírhatók lennének az érintett országok arra, hogy emeljék fel a társasági adó mértékét az előírt szintre.)<sup>57</sup>

<sup>55</sup> LIMPÓK Valéria: „Race to the bottom,” avagy eltűnhet-e a társasági adó az Európai Unió államaiban? *Gazdaság és Társadalom*, 2005/2, 38.

<sup>56</sup> ERDŐS Éva: Nemzetközi adójogi konfliktusok – Az adóelkerülés elleni harc kihívásai. *Miskolci Jogi Szemle*, 2020/2. különszám, 33.

<sup>57</sup> *The Washington Post*, 2021. 03. 15. <https://www.washingtonpost.com/us-policy/2021/03/15/yellen-pushes-global-minimum-tax-white-house-eyes-new-spending-plan/> (2021. 03. 15.); *Portfolio*, 2021. 05. 18. <https://www.portfolio.hu/gazdasag/20210518/beleszallt-joe-biden-nagy-adoemesi-tervebe-szijarto-peter-483762> (2021. 06. 13.).

Ez a kezdeményezés az adópolitika önállóságának erőteljes korlátozására épül, ennek megfelelően e javaslat mögött nincs egységes támogatás. 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.<sup>58</sup>

Ezen túlmenően a jogalkotónak – az EU tagállamainak az *uniós jogi alapelvek* (egyenlő bánásmód) és az *állami támogatásokra vonatkozó szabályok* megtartásával – jogában áll döntenie arról, hogy milyen módon teremtsen kapcsolatot az adópolitika és a gazdaságpolitika között. Rendkívül fontos, hogy a tiltott állami támogatásokra<sup>59</sup> vonatkozó szabályok az adójog területén is alkalmazandók az uniós tagállamok esetében. Vizsgálható ugyanis, hogy a társasági adózás terén nyújtott tagállami kedvezmények, mentességek, a szokásos piaci árakra (transzferárakra) vonatkozó jogszabályi előírások vagy más adójogi rendelkezések e tilalomba ütköznek-e vagy sem.<sup>60</sup>

### 3. A jövedelem meghatározásának alapkérdései

Az alapvető elvi kiindulópont – ahogyan *Theodore B. Olson* megfogalmazta –, hogy egy *jövedelemadó*nak a *nyereséget* vagy a nettó növekményt *kell adóztatnia*, ebből következően az olyan adó, amelyet a költségek csökkentése nélküli bevétel alapján kell kiszámítani, nem tekinthető jövedelemadónak.<sup>61</sup> A jogalkotó dönthet úgy, hogy egy adott gazdasági tevékenységhez kapcsolódóan nem a nyereséget teszi meg adóalappal, hanem például a nettó árbevételt, és arra is lehetősége van, hogy csak meghatározott költségek levonását engedélyezze, vagy éppen a levonás lehetőségét kizárja. Az árbevétel könnyen számítható az adózói nyilvántartások, bizonylatok alapján, továbbá kevésbé rejthető el például a nyereséghez képest, így adószámítási, adminisztrációs, egyszerűségi szempontból és az adóelvitkolás kizárása szempontjából is ez a legelőnyösebb mutatóként definiálható.<sup>62</sup> Viszont az ilyen alapra épülő adó már nem jövedelemadó, továbbá figyelmen kívül hagyja azt, hogy ténylegesen ért-e el nyereséget az adóalany vagy sem.

Egy adott adó jellemzőinek megfelelő meghatározása nemcsak elméleti jelentőségű kérdés: az Amerikai Egyesült Államokban alkotmányossági, *alkotmányjogi kérdéseket* is felvethet ugyanis egy adó említett sajátossága, hiszen vizsgálni szükséges az Alkotmány XVI. kiegészítésének (1913) alkalmazási kötelezettségét. E kiegészítés akként fogalmaz, hogy „*A Kongresszusnak hatalmában áll bármilyen eredetű jövedelemre jövedelemadót követni és azt behajtani anélkül, hogy azt az államok között arányosan felosztanák, és tekintet nélkül bármilyen népszámlálás vagy*

<sup>58</sup> HVG, 2021. 05. 18. [https://hvg.hu/gazdasag/20210518\\_globalis\\_minimumado\\_szijjarto](https://hvg.hu/gazdasag/20210518_globalis_minimumado_szijjarto) (2021. 06. 13.)

<sup>59</sup> Lásd az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés 107. cikkét.

<sup>60</sup> Lásd PANAY: i. m., 32., 34–35.

<sup>61</sup> CLEMENTS: i. m., 31.

<sup>62</sup> A kiskereskedelmi adóról szóló 2020. évi XLV. törvény javaslatának 4. §-ához fűzött részletes miniszteri indokolás.

*felmérés adataira.*<sup>63</sup> Vagyis ha egy adó jövedelemadónak minősül, akkor nincs a Kongresszusnak felosztási kötelezettsége. (Viszont problémát jelenthet, hogy ez a kiegészítés nem definiálja, hogy mit tekint jövedelemnek, és ezáltal jövedelemadónak.)<sup>64</sup> A XVI. kiegészítés a *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.* (1895) ügyben<sup>65</sup> meghozott bírósági ítéleten alapul, közvetlen előzményként ez említhető: e döntésben ugyanis alkotmányellenesnek mondták ki a Kongresszus azon törekvését, hogy a jövedelmeket egységesen megadóztassák az Egyesült Államokban. Megállapították, hogy a jövedelmek adóztatása a tulajdonból ered, és ebből kifolyólag mint egyenes adót csak úgy vethették volna ki az Alkotmány I. cikkének vonatkozó szabályai szerint, ha figyelembe vették volna a lakosságszámhoz igazodó, arányos felosztásra vonatkozó követelményt. A XVI. kiegészítés egyik fontos előzménye volt az is, hogy a polgárháború (1861–1865) idején mégis eltűrték hasonló adók kivetését, más esetekben pedig a fogyasztási adó (jövedékek) hatálya alá soroltak ilyen jellegű közbevételeket, így a dohányra, az örökségre vagy a társasági nyereségre kivetett adókat. Ez utóbbira nézve a *Flint v. Stone Tracy Company* (1911) ügyben hozott ítélet tartalmazott fontos megállapításokat: az ilyen adót abból a megfontolásból kifolyólag nem minősítették alkotmányellenesnek, hogy az egy olyan, megmért jövedelmen alapuló jövedék, amely a társasági formában végzett gazdasági tevékenység privilégiumán alapul.<sup>66</sup> [A XVI. kiegészítés értelmezésével, értékelésével kapcsolatban az 1916-os *Brushaber v. Union Pacific R. Co.* ügyben fogalmaztak meg fontos kiindulópontokat. Az ítéletben megállapították, hogy ez a kiegészítés arra irányult, hogy tisztázzák a Kongresszus adóztatási hatalmának határait, és nem pedig arra, hogy gyökeres és destruktív változásokat hozzon az alkotmányos rendszerbe. A kiegészítés nem tartalmazta a jövedelemadók kivetésének általános jellegű átruházását, mivel azzal a jogosultsággal már rendelkeztek, a célja az volt, hogy mentesítse a kivetett jövedelemadókat az eredetük (forráshelyük) szerinti arányos felosztás kötelezettsége alól.]<sup>67</sup>

Hogy milyen típusú adókat hogyan van joga az Egyesült Államokban kivetni a Kongresszusnak, azt tehát az Alkotmány határozza meg. Az említett kiegészítés a jövedelemadókhöz kapcsolódóan teremtett új jogalapot. Ezt megelőzően, amikor 1909-ben szabályozták a társasági adót, akkor ezt az üzleti tevékenység végzésére vonatkozó engedélyt terhelő jövedéki adóként definiálták annak érdekében, hogy elkerüljék az alkotmányos aggályokat. Érdemes ezzel kapcsolatban idézni *Albert Cummins* szenátor megjegyzését: „A kaliforniai szenátor tegnap úgy foglalt állást, hogy ez egy olyan adó, amely az üzleti tevékenység végzésének kiváltságára vonatkozik. Ugyanúgy mondhatnánk akkor, hogy az embereket a levegővétel privilégiuma

<sup>63</sup> Bódy Pál–Urbán Aladár (szerk.): *Szöveggyűjtemény az Amerikai Egyesült Államok történetéhez*. Dialóg Campus, Budapest–Pécs, 2001, 479–495.

<sup>64</sup> McCaffery, Edward: *The Oxford Introductions to U.S. Law: Income Tax Law*. Oxford University Press, Inc., New York, 2012, 33.

<sup>65</sup> *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.* 157, U.S. 429 (1895).

<sup>66</sup> Thomas, Kenneth R. (ed.): *The Constitution of the United States of America. Analysis and Interpretation*. U.S. Government Printing Office, Washington, 2013, 2219.

<sup>67</sup> *Brushaber v. Union Pacific R. Co.*, 240 U.S. 1 (1916).

*alapján kell adóztatni.*<sup>68</sup> A társasági tevékenység kiváltsággént történő értelmezése egyébként arra vezethető vissza, hogy kezdetben a társaságok uralkodói döntések (engedélyek) alapján alakulhattak, monopóliumokkal (privilegiumokkal) rendelkezhettek, és ebből adódóan kezdetben a közjogi vonatkozásaik is hangsúlyosak voltak. (Ahogy *William Blackstone* fogalmazott: „A király beleegyezése feltétlenül szükséges bármely vállalat felállításához, akár hallgatólagosan, akár kifejezetten.”) A későbbi fejlődés során vált a magánjogi alap és jelleg meghatározóvá.<sup>69</sup>

Megjegyzendő összehasonlításképpen, hogy az EU jogának szempontjából is jelentősége lehet egy adó jellemzőinek. Az *Európai Unió Bírósága* vizsgálta többek között azt, hogy forgalmi adónak minősül-e a magyar helyi adók között szabályozott és a vállalkozásokat terhelő helyi iparüzési adó vagy sem, így egyes jellemzőket is elemzett. Ennek eredményeképpen arra a következtetésre jutott a Bíróság, hogy ezen adó alapja nem a termelés vagy a forgalmazás valamely szakaszában hozzáadott értékre korlátozódik, hanem az adóalany teljes, és csak a tétélesen meghatározott költségekkel csökkentett árbevételére kiterjed; nem úgy került kialakításra, hogy azt a hozzáadottérték-adóra jellemző módon a végső fogyasztóra hárítsák.<sup>70</sup> (Ennek megfelelően nem minősül hozzáadottérték-adónak, így nem ütközik az alkalmazása a vonatkozó irányelvbe.) Ebből adódóan fontos, hogy ezen adófajta esetében nincs lehetőség általános költségérvényesítésre az adóalap csökkentése körében, tehát a jövedelemadó-jelleg sem áll fenn. Mindebből az következik, hogy az egyes jellemzők tartalmát megfelelő módon fel kell tárni, mert annak további költségvetési, illetve adójogi hatásai lehetnek, tehát ezek nem pusztán elméleti kérdések.

A jövedelem meghatározásának tehát alapvető jelentősége van, vagyis kulcskérdés, hogy mit fogad el a bevételhez kapcsolódóan érvényesíthető levonásként (költséggként, ráfordításként) a jogszabály és az erre épülő joggyakorlat, illetve mit zár ki ebből a körből. Az amerikai adójogban a levonás (*deduction*) kifejezés használatos a költségekre nézve (ez a levonás nem összetévesztendő a magyar adójogban – az adózás rendjéről szóló törvény által – nevesített adólevonási kötelezettséggel, illetve az általános forgalmi adóhoz kapcsolódóan gyakorolható adólevonási joggal). Az USA szövetségi adótörvénykönyvében, az *Internal Revenue Code-ban* (IRC) külön rész<sup>71</sup> foglalkozik azzal, hogy az egyének és a vállalkozások milyen költségteleteket vehetnek figyelembe. Az IRC 162. § a) pontja általános szabályként rögzíti ennek megfelelően, hogy minden, az adóévben a vállalkozással (foglalkozással) kapcsolatban kifizetett vagy felmerült szokásos és szükséges kiadás vonható le. A jogszabály egy példálózó felsorolást is tartalmaz, így ebbe a körbe tartoznak különösen a személyi jellegű kifizetések (munkabérek), az utazási költségek, de azt is

<sup>68</sup> McDONALD: i. m. 127.

<sup>69</sup> Lásd BANK: *From Sword to Shield: The Transformation of the Corporate Income Tax, 1861 to Present*, i. m. 3–8.

<sup>70</sup> A C-283/06. és C-312/06. sz., a KÖGÁZ Rt. és társai kontra Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője (C-283/06) és OTP Garancia Biztosító Rt. kontra Vas Megyei Közigazgatási Hivatal egyesített ügyekben 2007. október 11-én hozott ítélet (ECLI:EU:C:2007:598). A hozzáadottérték-adó áthárításáról lásd a C-317/94. sz., az Elida Gibbs Ltd kontra Commissioners of Customs and Excise ügyben 1996. június 27-én hozott ítéletet (ECLI:EU:C:1996:255).

<sup>71</sup> Title 26 – Subtitle A – Chapter 1 – Subchapter B – Part VI



nevesíti, hogy mi az, ami kifejezetten kizárt ebből a körből (például tisztviselőknek kifizetett jutalékok, kenőpénzek). Az IRC e részben külön fejezetekben szabályozza a speciális költségelemeket (például a 164. §-ban sorolja fel azt, hogy mely adók hogyan írhatók le költségként). Mivel a gazdasági életben sokféle, kifejezetten nem szabályozott költség merülhet fel, ezért az adójogi gyakorlatban is különösen hangsúlyos kérdés, hogy a törvény által nem említett kiadások az általános szabályok alapján levonhatók-e vagy sem. Ennek megfelelően kulcskérdés a „szokásos és szükséges üzleti kiadások” (*ordinary and necessary business expenses*) fogalmának helyes értelmezése.<sup>72</sup> Megemlítendő ebben a körben az általános értelmezési keret, amely egyrészt az, hogy „az adóalap csökkentését (a költség érvényesítését) a jogalkotó döntése (‘kegye’) alapozza meg, és ezért csak egy egyértelmű rendelkezésre alapítható levonás”,<sup>73</sup> másrészt pedig az, hogy „általában a szavak közismert és elfogadott jelentése szolgáltatja a jog értelmezésének alapját.”<sup>74</sup> Ezen túlmenően a joggal való visszaélés tilalma, vagy éppen az amerikai adójogban is szabályozott *economic substance doctrine*<sup>75</sup> kínálhat jogalapot a kizárólag az adóelőny elérése érdekében létrehozott, mesterséges ügyletek elleni fellépésre, így a nyelvtani jogértelmezésen túlmutató módszerek is alkalmazhatók a megfelelő döntés meghozatalához. Mivel a legváltozatosabb kiadások merülhetnek fel egy vállalkozás működése során, ezért sokszor nehézséget okoz annak meghatározása, hogy az adott kiadás teljesítése ténylegesen szükséges volt-e a vállalkozás működéséhez kapcsolódóan vagy sem. Megjegyzendő, hogy a magyar Taotv. is tartalmaz exemplifikatív felsorolásokat arra nézve, hogy mi sorolható és mi nem sorolható a vállalkozási tevékenység érdekében felmerülő egyes költségek, ráfordítások körébe.<sup>76</sup>

Fontos, hogy megfelelő módon el kell határolni egymástól a vállalkozáshoz ténylegesen kapcsolódó költségeket azoktól, amelyek inkább a vállalkozás tulajdonosainak (vezetőinek) személyéhez köthetők; vizsgálni kell, hogy mi tekinthető *szokásos és szükséges üzleti kiadásnak*. Az amerikai jogalkalmazás például megtagadta a jogi (ügyvédi) költségek társaság részéről történő érvényesítését azon rágalalmazási perhez kapcsolódóan, amelyet a társaság tulajdonosa indított. A bíróság úgy foglalt állást, hogy nem a vállalkozás, hanem a tulajdonos jóhírnevét érintette a megbízhatóságra vonatkozó negatív tartamú kijelentés, a sérelméért az egyén követelheti a kárai megtérítését, így szokásos és szükségszerű kiadásoknak az ilyen perek költségei nem minősíthetők a vállalkozás részéről (hiszen a rágalalmazás csak közvetetten érintette az adózó vállalkozását), ebből adódóan azok a személyes kiadások körébe voltak sorolhatók.<sup>77</sup> Szintén megtagadta a bíróság azon perköltségek levonhatóságát az adó alapjából, amelyek abból eredtek, hogy egyes részvényesek jogellenes módon meghiúsították a megkötött opciós megállapodás létrejöttét. A bíróság szerint a társaság nem volt részese ennek a folyamatnak, a vezetőknek nem

<sup>72</sup> Lásd PFEFFER Zsolt: Az adójog értelmezése az Amerikai Egyesült Államok precedensjogában. *Pro Futuro*, 2019/2., 55–59. (<https://doi.org/10.26521/Profuturo/2019/2/5438>)

<sup>73</sup> *New Colonial Ice Co., Inc. v. Helvering*, 292 U.S. 435 (1934).

<sup>74</sup> *Maillard v. Lawrence*, 57 U.S. 251 (1853)

<sup>75</sup> Lásd az IRC 7701. §-át.

<sup>76</sup> Lásd a Taotv. 3. számú mellékletét.

<sup>77</sup> *Lloyd v. Commissioner of Internal Revenue*, 55 F.2d 842 (7th Cir. 1932)

volt a társaság részéről felhatalmazásuk ilyen jogellenes tevékenységre. Miután a társaság nem volt felelős a per alapjául szolgáló helyzet kialakulásáért, az erre tekintettel teljesített kifizetések sem minősíthetők a társaság részéről szokásosnak és szükségesnek.<sup>78</sup> Ugyancsak nem volt figyelembe vehető költségként az, hogy a vállalkozás egyik tagja – az üzleti jóhírneve biztosítása érdekében – kifizette az előző vállalkozása során felhalmozott tartozásait, hiszen azok a korábbi cég kötelezettségei voltak.<sup>79</sup> Elfogadhatók viszont levonható tételként az olyan perköltségek, amelyek a társaság követelésérvényesítéséből erednek.<sup>80</sup> Nem volt egy másik esetben költségként levonható az ösztönző jelleggel jutatott részvények kölcsönzésének ellenértéke, hiszen az adózó alaptevékenysége nem részvénykereskedelem, a kérdéses ügylet nem kapcsolódott a tevékenységi köréhez, az ilyen kiadások nem tekinthetők „szokásosnak”, hiszen e fogalom azt jelenti, hogy megszokott, normális, általános.<sup>81</sup> Viszont csökkenthetők az adóalapot azok a jótékonyági fejlesztési kiadások, amelyek a munkavállalók életkörülményeinek – és ezáltal a munkavégzési képességeiknek és a cég termelékenységének – javítását célozták.<sup>82</sup> Az adózó által önkéntesen fizetett jutalmak kérdése is megemlíthető végül, amelyek levonhatóságát a bíróság elfogadta egy olyan esetben, amikor az adózó gazdasági társaság két tisztviselőjének külön jutalmat fizetett azért, hogy a társaság felvirágzását lehetővé tevő elhivatott munkájukat (múltbeli szolgálataikat) honorálják. A bíróság megállapította, hogy a két jutalmazott tevékenysége vezetett ahhoz, hogy a korábbi veszteséges vállalkozás nyereségessé válhatott. Ennek megfelelően elismerte, hogy nem merült fel sem visszaélés, sem pedig adóelkerülési szándék, észszerű összegű, a hűséget és a hozzáértést elismerő ilyen kifizetés indokolható levonásnak minősítendő.<sup>83</sup>

Ebben a körben a *magyar jogi megközelítés és jogi gyakorlat* is megvizsgálható. Ha az adózó nem tudja igazolni, hogy az adott költség a vállalkozási, bevételszerző tevékenységével összefüggésben áll, és elmulasztja az adó alapjának korrekcióját e tétellel, akkor az adóhiánynak minősítendő, és a kapcsolódó jogkövetkezmények jogszerűen kerülhetnek megállapításra az adóhatóság részéről. Így például egy esetben az adózó nem tudta igazolni, hogy az üzletrészek visszavásárlása a gazdasági társaság bevételszerző tevékenységével összefüggésben merült fel. „Az a tény, hogy a vállalkozás valamely ráfordítást rendkívüli ráfordításként számol el, még nem jelenti, hogy ez a vállalkozás bevételszerző tevékenységével összefüggésben felmerült költség.”<sup>84</sup> A bevételszerző tevékenységgel összefüggőnek ismerte el viszont a bíróság a számlázóprogram kifejlesztésének (továbbfejlesztésének) a megrendelését, hiszen bár az adózó részére nem a számlázás, hanem a villamos áram szolgáltatás biztosít közvetlenül árbevételt, mégis ennek hiányában nem tudta

<sup>78</sup> *Blackwell Oil & Gas Co. v. Commissioner of Internal Rev.*, 60 F.2d 257 (10th Cir. 1932).

<sup>79</sup> *White v. Commissioner of Internal Revenue*, 61 F.2d 726 (9th Cir. 1932). Lásd még *Welch v. Helvering*, 290 U.S. 111 (1933)

<sup>80</sup> *Cf. Kornhauser v. United States*, 276 U.S. 145 (1928).

<sup>81</sup> *Deputy, Administratrix, et al. v. Du Pont*, 308 U.S. 488 (1940).

<sup>82</sup> *American Rolling Mill Co. v. Commissioner of Internal Revenue*, 41 F.2d 314 (6th Cir. 1930)

<sup>83</sup> *Lucas v. Ox Fibre Brush Co.*, 281 U.S. 115 (1930)

<sup>84</sup> A Kúria Kfv.I.35.411/2013/13. sz. ítélete.

volna gazdasági tevékenységét folytatni, hiszen számlázás hiányában árbevétel sem tudott volna elérni. Így nem fogadta el a bíróság azt az adóhatósági álláspontot, mely szerint az adózónál a vállalkozásban történő hasznosítás kizárólag akkor valósult meg, amikor a rendszert használni kezdte, és a használat után díjat fizetett, tekintettel arra, hogy az ügyletet mindig valódi tartalma szerint kell minősíteni.<sup>85</sup> Végül megemlíthető a példák körében az az eset, amikor az adózó az anyavállalat döntése folytán vásárolt egy gyártóberendezést, azonban ennek a gyártósornak egyes elemei a megváltozott gazdasági körülmények miatt már nem is kerültek beépítésre, azokat selejtezték és hulladékként értékesítették. A Kúria nem fogadta el azt az adóhatósági álláspontot, amely szerint e beszerzés értékével növelni kellett volna az adó alapját, mint a bevételszerző tevékenységgel össze nem függő költség értékével, és függetlenül attól, hogy milyen döntési mechanizmus alapján került sor a beszerzésre, az adózó jogszerűen vette figyelembe mint költséget, hiszen a beruházás kapcsán a gazdasági életben bekövetkezett negatív változások hatásait is az adózónak kell viselnie. A Kúria álláspontja szerint az adóhatósági álláspont a gazdasági élet racionalitásának is ellentmondott, tekintettel arra, hogy a gyártósor telepítése az adózó gazdasági tevékenységét szolgálta, annak bevételét növelte volna, ha az időközben bekövetkezett gazdasági változások a tényleges gyártásba állítását nem akadályozzák meg.<sup>86</sup>

Megjegyzendő, hogy azt is vizsgálhatja továbbá az adóhatóság, hogy a megfelelő bizonylatok rendelkezésre állnak-e annak igazolására, hogy ténylegesen a társaság tevékenységével összefüggő célra fordították-e a társaságtól (annak számlájáról) felvett pénzüsszeget, illetve azt, hogy a valóságban megtörtént gazdasági eseményekről kerültek-e kiállításra. Így például nem hozható összefüggésbe a vállalkozási, a bevételszerző tevékenységgel az olyan költség (ráfordítás), amelyet olyan tanácsadási szolgáltatás igénybe vétele eredményezett, amelynek nem volt racionális indoka, mert megfelelő tapasztalattal, kapcsolatrendszerrel rendelkezett az adózó.<sup>87</sup> Ugyancsak nem alkalmas a társasági adó alapjának csökkentésére, ha az adózó indokolatlanul ismer el vele szembeni követeléseket. Egy esetben egy előszerződésben 320 millió Ft értékű ingatlanra vonatkozó kötelezettségvállalást rögzítettek, az adózó viszont azt megszegve másnak adta el az ingatlant, a befolyó pénzt pedig offshore cégekkel kötött kölcsönszerződések útján kihelyezte. Az előszerződésben szereplő eredeti vevő már 3,35 milliárd forint értékű követeléssel lépett fel, amely követelést az adózó lekönyvelt és káreseménnyel kapcsolatos fizetések címén elszámolta. Az adóhatóság ezt az ügyletet nem tekintette a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményével összhangban állónak, és megállapította a jogkövetkezményeket. A bíróság is osztotta azon adóhatósági álláspontot, miszerint az adózói ügyletek célja az adókikerülés volt, az adózó szándéka „[a]z előszerződési, kártérítési-, kölcsön ügyletekkel az ingatlan eladásából származó bevétel társasági adó mentes felhasználására”.

<sup>85</sup> A Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.497/2007/7. sz. ítélete. Egy másik esetben a bank által finanszírozott, külföldi reprezentációs célú utak, valamint az autóverseny-belépődíjak elszámolásáról lásd a Kúria Kfv.I.35.384/2015/4. sz. ítéletét.

<sup>86</sup> A Kúria Kfv.I.35.618/2014/4. sz. ítélete.

<sup>87</sup> Lásd a Kúria Kfv.VI.35.247/2013/10. sz. ítéletét.

*nálása volt, ezért a kártérítési kötelezettség ráfordításként, adózás előtti eredményt csökkentő tételként való elszámolása jogszabályellenes.*<sup>88</sup>

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

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 jövedelemre 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 stratégia alkalmazhatósága (hatékonyasága) függ az adott adórendszerek szabályozásától.<sup>89</sup>

Végül megemlíthető, hogy vannak olyan esetek, amikor a jogalkotó nem a társasági jövedelmet határozza meg adóalapként, hanem a társaság *bevételét*. Ilyen esetben nem érvényesül a társasági adó jövedelemadó-jellege. Példaként említhető ebben a körben a Taotv. által szabályozott *jövedelem-(nyereség-)minimum* (vagyis

<sup>88</sup> A Legfelsőbb Bíróság Kfv.V.35.186/2009/7. sz. ítélete.

<sup>89</sup> WELLS, Bret: International Tax Reform by Means of Corporate Integration. *Florida Tax Review*, 2016/2, 77–80.

az ún. „elvárt adó”), amelyet 2007-ben vezettek be annak megelőzése érdekében, hogy a társasági adó megkerülése céljából a gazdasági társaságok veszteséges működés kimutatására törekedjenek, a törvényhozás tehát ezt az adókikerülési, a közteherviselés alóli kibújási lehetőségek szűkítésével indokolta.<sup>90</sup> Az „elvárt adó” lényege, hogy a társasági adó alanya, ha az adózás előtti eredménye nem éri el a jövedelem (nyereség) minimumot, akkor választása szerint dönthet úgy, hogy a bevalóságában nyilatkozatot tesz erre nézve (adóhatósági ellenőrzést kiváltva ezzel), vagy a jövedelem (nyereség) minimumot tekinti adóalapnak.<sup>91</sup> Ilyen esetben az „elvárt adó” mértéke a megállapított adóalap – a meghatározott tételekkel csökkentett, illetve növelt összes *bevétele* – 2%-a. Az Alkotmánybíróság (AB) az eredeti konstrukciót alkotmányellenesnek minősítette, mivel a szabályozás kizárta az ellenbizonyítás lehetőségét, megdönthetetlen vélelmet felállítva az adó alapjára nézve. Az AB abból indult ki, hogy jövedelemszerzést feltételez az állam, amely után adót szed be. Ilyen vélelem alkalmazására viszont csak kivételes és többletgaranciák mellett kerülhet sor, és az nem lehet eszköze nem valós jövedelem adóztatásának. Lehetőséget kell biztosítani arra, hogy az adózók bizonyíthassák, hogy a jogalkotó „[...] által vélelmezett, az 'elvárt adó' alapját képező jövedelmet (eredményt) valójában nem szereztek meg, a kifejtett vállalkozási tevékenységből ténylegesen elért nyereségük (jövedelmük) az 'elvárt adó' megfizetésére valójában nem nyújt fedezetet.”<sup>92</sup> (Így például bizonyíthatja az adózó a veszteségét azzal, hogy bizonyos mértékű elemi kár érte.)

#### 4. Az osztalékhoz kapcsolódó kettős adóztatás

A társaságok jövedelme határozza meg a kifizethető osztalék mértékét, amelyet a jogalkotó külön jogosult megadóztatni, így mindenképpen szükséges az osztalék és a társasági adó kapcsolatának, illetve adózásának a vizsgálata is. Elsőként az *osztalék fogalma* határozandó meg: „A tagot a társaságnak a tag javára történő kifizetések céljából felosztható és a taggyűlés által felosztani rendelt saját tőkéjéből a törzsbetétek arányában meghatározott összeg illeti meg.”<sup>93</sup> A magánjogi definíció mellett vizsgálható még jogirodalmi megközelítés is. Eszerint az osztalék mint múltbeli vagy jelenbeli jövedelem szétosztása a társaság tulajdonosai között a tulajdoni hányaduk arányához igazodó mértékben tényleges vagyoni értékben. Ennek a meghatározásnak három eleme van: 1. csak jövedelemből fizethető, más forrásból nem (például pótbefizetésből); 2. tényleges vagyonnak kell lennie (jellemzően pénzben fizetik, és nem pedig ingóban, bár külföldi példák igazolják azt, hogy a társaság által gyártott termékben is teljesíthetik egyes magas inflációjú országokban); 3. minden tulajdonos jogosult osztalékra, a tulajdoni arányához igazodva (bár ez az elem az egyenlőségen alapul, ez az osztaléknak korántsem jellemzője).<sup>94</sup>

<sup>90</sup> Lásd a 2007. évi XXXIX. törvény általános indokolását.

<sup>91</sup> A 2007. évi XXXIX. törvény 1. §-ához fűzött indokolás.

<sup>92</sup> 8/2007. (II. 28.) AB határozat, ABH 2007. 148. A tételes szabályokról lásd a Taotv. 6. § (5)-(11) bekezdését.

<sup>93</sup> A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény 3:185. §

<sup>94</sup> FRANKFURTER, George M.–WOOD, Bob G. Jr.: *Dividend Policy. Theory and Practice*. Academic Press, 2003, 3.

A fogalmi meghatározást követően a *kettős adóztatás lényege*, meghatározhatósága vizsgálendő ebben a körben. Jogi értelemben vett kettős adóztatásról van szó abban az esetben, ha ugyanazon személy ugyanazon jövedelmét sújtják kétszer adóval (például a forrásországban kivetett forrásadó és az illetőség országában kivetett társasági adó). Ha nem ugyanaz a személy, de ugyanaz a jövedelem adózik kétszer, akkor gazdasági kettős adóztatásról van szó.<sup>95</sup>

A kettős adóztatás rendkívül egyszerűen leírható a társasági adóztatáshoz kapcsolódóan (35%-os adómérték alkalmazásával): ha a társaság egy tulajdonossal 100\$ nyereséget termel és kifizeti a 35%-os társasági adót, akkor 65\$ marad osztalékfizetésre. Ha a tulajdonos 35%-os adó fizetésére kötelezett, akkor a 65\$ osztalék után 22,75\$-t kénytelen fizetni, és 42,25\$ adózás utáni jövedelme marad.<sup>96</sup> Ez a kettős adóztatás a társaságok azon jellegéből ered, hogy elkülönül a tulajdonosok személyétől (mesterséges jellegűek): egyszer a jövedelmet megszerzi a vállalkozás, majd pedig az osztalékból is származik jövedelem a tulajdonosi oldalon. Ebből a sajátos természetből következik, hogy az adójog az osztalék adóztatására nézve különleges szabályokat tartalmaz.<sup>97</sup>

A társasági adóztatás tehát alkalmas arra, hogy egy adott jövedelmet egyfelől a társaság, másfelől pedig – az abból származó osztalék vonatkozásában – a tulajdonosok oldaláról adóztassa. A társasági adó alapja és mértéke elválik a tulajdonosokat terhelő adó alapjától és mértékétől, az üzleti tevékenység eredménye a kifizetéskor tehát másodszor is adózni kényszerül. Ez a másodszori adózás mindaddig elhalasztható, amíg a társaság inkább felhalmozza a pénzét a kifizetés helyett. Mindez a következőket eredményezi: a társasági forma választását kevésbé teszi vonzóvá<sup>98</sup> (ami viszont torzítja a társasági és a nem-társasági szektor közötti tőke elosztását); arra ösztönözheti a társaságokat, hogy elhalasszák a kifizetéseket és megtartsák a pénzt; valamint arra, hogy a saját tőke helyett az adósságot és a részvények értékesítését, visszaváltását preferálják az osztalékfizetés helyett; végül hogy előnyben részesítsék a külföldi adómentes tulajdonosokat a hazaiakkal szemben. Ezen kívül ugyanúgy ösztönzőleg hathat a már említett adóelkerülési technikák alkalmazására,<sup>99</sup> továbbá arra, hogy saját tőke helyett adósságból finanszírozzák a működésüket (ami viszont növeli a fizetéseképtelenség kockázatát). A kettős adóztatás tehát ellentmondásos helyzetet idéz elő, ezért egyes döntéshozók, illetve egyes szakértők a megszüntetés mellett érvelnek, mivel ez a kettős adóztatás olyan jelentős torzulásokat idéz elő a gazdasági és üzleti döntések terén, amelyek folytán csökkenhet a gazdaság teljesítménye, és ez minden szereplőnek hátrányos. Éppen ezért szokták felvetni a kettős adóztatás megszüntetését, a társaságot (a nyereséget) és a kifizetést (az osztalékot) terhelő adók egyesítését, integrációját.<sup>100</sup> Az integráció mellett a következő érveket szokták említeni: növelheti a megtakarítási, illetve

<sup>95</sup> Földes Gábor (szerk.): *Pénzügyi jog*. Osiris, Budapest, 2003, 209.

<sup>96</sup> DORAN: i. m., 525.

<sup>97</sup> HARRIS, Peter: *Corporate Tax Law: Structure, Policy and Practice*. Cambridge University Press, 2013, 14.

<sup>98</sup> Az ilyen döntés is vizsgálható, hogy színlelt-e vagy sem. Lásd SIMPSON, Edwin–STEWART, Miranda: *Sham Transactions*. Oxford University Press, New York, 2013, 71.

<sup>99</sup> McDONALD: i. m., 124.

<sup>100</sup> DORAN: i. m., 528–530.

befektetési hajlandóságot; az osztalékformában történő kifizetés nem szenved hátrányt a részvényvisszavásárlással mint alternatív lehetőséggel szemben; csökkenti (megszünteti) a beruházások adósság és eredménytartalék révén történő finanszírozásának előnyét; továbbá a társasági formában történő működés nem szenved hátrányt a más vállalkozási, illetve kifizetési formákkal szemben. Fontos azonban az is, hogy ezek az előnyök annak függvényében valósulhatnak meg, hogy milyen gazdaságról van szó, így például egy nyitott gazdaságban egyes szempontok kevésbé érvényesülhetnek.<sup>101</sup> Szintén megválaszolendő kérdések ebben a körben, hogy a társaság vagy a tulajdonos szintjén valósítható meg az integráció, továbbá hogy milyen módszerek (levonás, mentesítés, jóváírás) alkalmazhatók, valamint hogy a nemzetközi tényállások (a külföldi tulajdonosok, illetve társaságok, az adóilletőség, a kettős adóztatás) hogyan veendő figyelembe, tehát meglehetősen összetett feladat egy megfelelő konstrukció kidolgozása.<sup>102</sup>

Ahogy arról korábban szó volt, az Egyesült Államokban 1936-ban vezették be az osztalék kapcsán ezt a kettős adóztatást. Ennek oka az volt, hogy az 1929-ben kezdődött nagy gazdasági világválság a társaságok működésére, illetve a hozzájuk kapcsolódó problémákra is nagy hatással volt. Olyan adójogi rendelkezéseket fogadtak el 1932 és 1935 között, amelyek igyekeztek mérsékelni a vezetői javadalmazás mértékét, az egyesületek, a vállalkozások méretének növekedését. Ezek a reformok azonban rendszerint rövid életűek, sikertelenek voltak (visszavonták, hatályon kívül helyezték őket a társaságok lobbitevékenysége okán). Az egyik utolsó és talán legvitatottabb rendelkezés az volt, amely a visszatartott (a ki nem fizetett) társasági nyereséget adóztatta. Ez a tartalékolás egyfajta büntetőadója volt, amely már arra készítette a társaságokat, hogy a kettős adóztatást támogassák ezzel szemben. És bár a megszüntetésére sor is került nem sokkal később, az osztalék kettős adóztatása megmaradt, ez ellen nem léptek fel a társaságok képviselői eleinte, inkább más adózási kérdésekre összpontosítottak, hiába jelentette ki 1938-ban *Roswell Magill* kincstári tisztviselő, hogy ez a kettős adóztatás igazságtalan. Viszont 1939-ben már bányászati, gyáros és kereskedelmi szervezetek képviselői tiltakoztak és javasolták az osztalék kivonását a jövedelemadóztatás hatálya alól, egy cégvezető az ilyen adót egyenesen a társasági formában végzett vállalkozási tevékenység büntetőadójának nevezte. Bár az ilyen támadások nem voltak olyan méretűek, mint a korábbi fel nem osztott jövedelemre vonatkozó adó elleni fellépések, mégis már jelentősebb érdeklődést váltott ki ez a kérdés a társaságok részéről.<sup>103</sup> Adódik tehát a kérdés, hogy indokolt-e, szükséges-e ilyen konstrukció alkalmazása, miképpen támasztható alá ez a megközelítés, illetve hogy alkalmazható-e valamilyen integráció az említett két adózási szint összeegyeztetésére. Vizsgálható tehát, hogy felmerül-e törekvés az adott ország részéről e helyzet valamilyen kezelésére. Afganisztánban például 1965-ben olyan társasági adóztatási törvényt vezettek be, amely lehetővé

<sup>101</sup> BOADWAY, Robin–BRUCE, Neil: Problems with integrating corporate and personal income taxes in an open economy. *Journal of Public Economics*, 1992/1, 40., 61. ([https://doi.org/10.1016/0047-2727\(92\)90041-D](https://doi.org/10.1016/0047-2727(92)90041-D))

<sup>102</sup> McNULTY, John K.: Integrating the Corporate Income Tax. *American Journal of Comparative Law* 1983/4, 663., 686.

<sup>103</sup> BANK: *From Sword to Shield: The Transformation of the Corporate Income Tax, 1861 to Present*, i. m., 146–147., 183–189.

teszi a társaságoknak, hogy az adóköteles jövedelemükből az osztalékot levonják. Mauritius 1974-ben hasonló szabályozást fogadott el. *Veerasingh Ringadoo* pénzügyminiszter a törvényjavaslatra vonatkozó parlamenti vitában azzal érvelt, hogy egy ilyen jogszabályi lehetőség a túlzott menedzsmentköltségekre, javadalmazásokra, a profit megosztására, illetve a társasági jövedelmek fel nem osztására épülő adóelkerülési technikák ellen hat. A levonási lehetőség ilyen jellegű biztosítását azonban 1995-ben megszüntették.<sup>104</sup>

Empirikus kutatások azt is vizsgálják, hogy az osztalék adóztatása hogyan hat a kifizetésekre.<sup>105</sup> Ennek megfelelően arra is említhető példa, amikor a jogalkotó átmenetileg csökkenti az osztalékot terhelő adót annak érdekében, hogy a társaságok felhalmozás helyett teljesítsenek ilyen kifizetéseket a tulajdonosok irányában. Így például Dél-Korea 2014-ben három évre szóló adómérséklésre vonatkozó döntést hozott, amelyben meghatározott vállalkozások részesülhettek. A döntés mögött a következő indokok húzódtak meg: mindaddig, amíg a gazdaság növekedett, addig a társasági profit visszatartása és újabb, nyereséges vállalkozásokba fektetése kedvezőleg hatott a növekedésre, a munkahelyekre, a háztartások jövedelmeire és költségeire. Miután azonban a dél-koreai gazdaság növekedési üteme csökkent, már nem tudták a társaságok a visszatartás előnyeit biztosítani a háztartások számára, így a kormány arra akarta őket ösztönözni, hogy fizessenek osztalékot, így növelve a jövedelmeket és a gazdaságot élénkítő fogyasztást. (Ha ez a célkitűzés nem tudott megvalósulni az előzetes várakozásokkal ellentétben, akkor ez nem bizonyult egyébnek, mint a lehetséges adóbevételek eltékozlásának.)<sup>106</sup>

A magyar adórendszerben egyes kisvállalkozásoknak kínált és az általuk választható, opcionális adónemekre vonatkozó jogszabályok tartalmaztak, illetve tartalmazhatnak olyan rendelkezést, amelynek értelmében az adott adó a társasági adót, illetve a kifizetett osztalék után fizetendő személyi jövedelemadót kiváltja.<sup>107</sup> Különleges szabályok, választás hiányában azonban az általános szabályok szerint fizetendő a társasági adó és az osztalékot mint tőkejövedelmet terhelő személyi jövedelemadó.

## 5. A kapcsolt vállalkozások és a szokásos piaci ár

A gazdasági szereplők meghatározott jogi kapcsolatban állhatnak egymással: a közös tulajdonlás (menedzsment), a társaságok egymásban történő tulajdonszerzése,

<sup>104</sup> McDONALD: i. m., 119–120.

<sup>105</sup> Lásd például HERRON, Richard–PLATT, Katarzyna: World dividends and tax shocks. *Global Finance Journal*, 2021/2. (<https://doi.org/10.1016/j.gfj.2020.100516>)

<sup>106</sup> LEE, Sang-Yeob–HONG, Woo-Hyung: Does tax really matter for corporate payout policy: Evidence from a policy experiment in South Korea. *Pacific-Basin Finance Journal*, 2020/9, 2–3. (<https://doi.org/10.1016/j.pacfin.2020.101353>) Az adócsökkentésről mint az osztalékpolitikát másodlagosan alakító tényezőről (a 2003-as amerikai Jobs and Growth Tax Relief Reconciliation Act vállalati döntésekre gyakorolt hatásairól) lásd még például BAKER, Kent H.: *Dividends and Dividend Policy*. John Wiley and Sons, Inc., Hoboken–New Jersey, 2009, 31. (<https://doi.org/10.1002/9781118258408>)

<sup>107</sup> Ilyen adónem volt például a 2020. évtől megszüntetett egyszerűsített vállalkozói adó. Lásd a korábban hatályos, az egyszerűsített vállalkozói adóról szóló 2002. évi XLIII. törvényt.



a leányvállalatok létrehozásának (ellenőrzésének) lehetősége biztosított. Értelem-szerűen az adójognak kezelnie kell azokat a helyzeteket, amikor ezen egymástól nem független vállalkozások nem piaci alapon, hanem csak különböző adóelőnyök elérése érdekében hoznak döntéseket az egymás közötti jogügyleteik tekintetében. A kapcsolt vállalkozások rendkívül bonyolult rendszert, láncolatot is alkothatnak, hiszen jogi szabályozás hiányában a kapcsolódó vállalkozások (leányvállalatok) száma nincs korlátozva.<sup>108</sup>

Ebből adódóan a kapcsolt vállalkozások esetében vizsgálni szükséges az egymással kötött szerződéseket (megállapodásokat) abból a szempontból, hogy *szokásos piaci árat (arm's length price)* alkalmaztak-e bennük vagy sem. Az adóalapot ennek megfelelően csökkenti, illetve növeli az, ha a szokásos piaci árhoz képest magasabb vagy alacsonyabb ellenértéket kötöttek ki: így például növelni kell az adóalapot, ha az alkalmazott ellenérték következtében adózás előtti eredménye kisebb, mint a szokásos piaci ár mellett lett volna az adott vállalkozásnak. *„A gyakorlatban előforduló esetek miatt a jogalkotó a különböző adótörvényekben törekszik az ilyen módon megvalósuló adóelkerülés visszaszorítására, a tényleges forgalmi értékviszonyoktól eltérő árak alkalmazásával adóelőnyökre törekvő vállalkozások helyzetének megnehezítésére.”*<sup>109</sup> A piaci ár meghatározására a Taotv. több módszert is meghatároz (például összehasonlító árak módszere, viszonteladási árak módszere).<sup>110</sup>

A szokásos piaci árra vonatkozó szabályozás megvilágítására érdemes egy esetet példaként említeni. Az adózó különböző szerződéseket (bérleti, megbízási szerződéseket) kötött egy kapcsolt vállalkozással. Egy gépjárműre vonatkozó bérleti szerződés értelmében 250 000 Ft + áfa bérleti díjat kellett fizetni; e gépjárműre új bérleti szerződést kötöttek, amely alapján a havi bérleti díj nettó összege 22 250 000 Ft lett. A megbízási szerződéssel kapcsolatban is hasonló módon jártak el a felek: a díj nettó összege először havi nettó 800 000 Ft volt, majd egy módosítás nyomán előbb 16 000 000 Ft, majd 18 000 000 Ft lett; az így megállapított értékeknek megfelelően került sor az általános forgalmi adó levonására. A felek között létrejött egyéb szerződések is aggályosak voltak hasonló okokból. Az adóhatóság nem fogadta el az adózó ezen árait, és ennek megfelelően állapította meg a jogkövetkezményeket. *„A közigazgatási, de a peres eljárás során sem vitatta az [adózó], hogy kapcsolt vállalkozásaiban a szokásos piaci ártól jelentős mértékben (8800 százalék, 2414 százalék, 2550 százalék, 2692 százalék) eltérő ellenértéket kötött ki.”*<sup>111</sup> Ilyen jelentős mértékű eltérések esetén joggal merülhetett fel tehát az, hogy az adózó kifogásolható módon járt el. (Egyébként az ilyen léptékű változtatások nem értékelhetők másként, mint egy „piros zászló” kitűzéseként: egyértelműen jelzi egy ilyen lépéssel az adózó az ellenőrök számára, hogy e tételek esetében vizsgálandni szükséges.)<sup>112</sup> A jogalkotó e helyzetek felismerésére, kezelésére megfelelő eljárási szabályokat is

<sup>108</sup> RANCS: i. m., 51.

<sup>109</sup> A Zala Megyei Bíróság 8.K.21.935/2010/8. sz. ítélete.

<sup>110</sup> Lásd a Taotv. 18. §-át.

<sup>111</sup> A Kúria Kfv.I.35.231/2011/9. sz. ítélete.

<sup>112</sup> Lásd RASKOLNIKOV, Alex: Crime and Punishment in Taxation: Deceit, Deterrence, and the Self-Adjusting Penalty. *Columbia Law Review*, 2006/3, 572., 587–588.

alkothat (nyilvántartási kötelezettség,<sup>113</sup> szokásos piaci ár megállapítására irányuló eljárás).<sup>114</sup>

Megjegyzendő, hogy a nem független vállalkozások egymás közötti tranzakcióinak megítélésére eltérő előírások vonatkozhatnak a különböző adónemek tekintetében. Az általános forgalmi adó körében is létezik ilyen szabályozás; a Kúria szerint azonban az általános forgalmi adóról szóló törvény a nem független felek közötti számlázási viszonyokban nem alkalmaz olyan „kifinomult szabályokat”, mint a Taotv. a kapcsolt vállalkozások esetében (transzferár), egy esetben „[i]gy a Kúria lehetőségei sem voltak olyan árnyaltak, mint lettek volna a tao adónem vizsgálata során.”<sup>115</sup>

## 6. Záró gondolatok

A társasági adó alkalmazása számos gazdasági, jogi és (adó)politikai kérdést felvet, tekintettel arra, hogy ezen adó a gazdasági életre jelentős befolyást képes gyakorolni. A fent tárgyalt jellemzők, elméleti alapok áttekintését követően lehetőség nyílik ezen adónem főbb jellemzőinek meghatározására.

a) A társasági adó kialakulása, megjelenése a 19. századra tehető: egyes adórendszerek eltérő utat jártak be a bevezetéshez kapcsolódóan. Az Egyesült Államokban például figyelembe kellett venni az alkotmányos kereteket, a jövedelemadóztatás kérdésköre a polgárháború és az azt követő újjáépítés időszakában különösen hangsúlyossá vált a közkiadások megfelelő fedezetének biztosítása érdekében,<sup>116</sup> azonban a századfordulón fennálló alkotmányossági kérdések folytán 1909-ben mint jövedéki adó jelenhetett meg, s 1913-ban rendelkeztek kifejezetten a jövedelemadó kérdéséről a XVI. Alkotmánykiegészítés keretében. A társasági adó bevezetéséhez kapcsolódó politikai, jogi viták, továbbá az alkalmazhatóságot megalapozó *elméletek* rendkívül hasznos támpontokat nyújtanak a társasági adó lényegének, alapvető problémáinak megértéséhez.

b) A társasági adó alapvető jellemzője, hogy jogi értelemben *közvetlen adó*, vagyis nem válik el egymástól az adó törvényben meghatározott alanya és a tényleges teherviselő. Azonban vannak olyan sajátosságai, amelyek a közvetettség irányába mutatnak: egyrészt érinti a tulajdonosokat (mivel csökkenti az osztalékként felosztható eredményt), másrészt a társaságok átháríthatják az adók terhét másokra is (akár ügyfelekre, vásárlókra, vagy – ahogyan empirikus kutatások is vizsgálták – a munkabéreken keresztül a társasági munkavállalókra).

c) A vállalkozások adóterhei nem a társaságok „magánügye”, ugyanis az adójogi környezet alapvetően meghatározza a cégek üzleti döntéseit, amelyek viszont érintik az adóbevételeket, a beruházásokat és a munkahelyeket is. Az *adóverseny* – amelynek definiálható káros változata is – kihívás elé állítja a fejlett országokat,

<sup>113</sup> Lásd a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről szóló 32/2017. (X. 18.) NGM rendeletet.

<sup>114</sup> Lásd az Art. 174–183. §-ait.

<sup>115</sup> A Kúria Kfv.I.35.004/2015/7. sz. ítélete.

<sup>116</sup> BANK: *From Sword to Shield: The Transformation of the Corporate Income Tax, 1861 to Present*, i. m., 12.

hiszen kénytelenek az adóterhelés mértékét csökkenteni, vagy éppen adóamnesztia jellegű intézkedésekkel (kedvezményekkel) a külföldre (adóparadicsomokba) menekült vállalkozások és az ott felhalmozott jövedelmek hazatérését ösztönözni. A nemzetközi környezet és tendenciák alapvető jelentőségűek, akárcsak a társasági struktúrákra és felelősségre vonatkozó szabályok.

d) A *globalizáció*, illetve a *tőke mozgások* akadályainak lebontása nemzetközi, valamint uniós szinten kezelendő kihívásokat 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 a 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.

e) Miután a társasági adó a *nyereséget (a jövedelmet) adóztatja* a társasági oldalon, ezért alapvető kérdés, hogy a jövedelem kiszámításához kapcsolódóan milyen szabályokat állapít meg a jogalkotó, és azokat hogyan alkalmazzák jogvita esetén az eljáró fórumok. A költségek érvényesítése (a levonás), a transzferárak alkalmazása, valamint az adókedvezmények igénybevételének lehetősége és a kapcsolódó kérdésekre épülő joggyakorlat alapvető jelentőségű, továbbá rendkívül hangsúlyos az is, hogy miképpen lépnek fel az adóalap-erózió jelenségével szemben, azaz, miképpen biztosítják azt, hogy az adózók a társasági adó alapját visszaélészerű technikák alkalmazásával ne csökkentsék.

Ugyancsak fontos kérdés a kettős adóztatás, amely nemcsak nemzetközi szintén valósulhat meg, hanem a társasági nyereség kapcsán is megjelenhet két szinten: a nyereséget egyrészt társasági adó sújtja, másrészt ha a tulajdonosok osztalékhoz (kifizetéshez) jutnak, akkor az ő részükről a természetes személyt terhelő jövedelemadó jelentkezik. Ebből adódóan merülhet fel e kétoldalú adóztatás valamilyen jellegű integrációja, amelynek hiányában azonban a főszabályként alkalmazandó adóterhelés érvényesül.