

PÉCSI TUDOMÁNYEGYETEM EGYETEM  
KÖZGAZDASÁGTUDOMÁNYI KAR  
REGIONÁLIS POLITIKA ÉS GAZDASÁGTAN  
DOKTORI ISKOLA

Iskolavezető: Dr. Varga Attila, Dr. Buday-Sántha Attila

**TÁRSASÁGI ADÓHARMONIZÁCIÓ  
AZ EURÓPAI UNIÓBAN ÉS  
MAGYARORSZÁGON**

A magyar gazdasági hatások elemzése

dr. Tormáné Boris Szilvia

**DOKTORI ÉRTEKEZÉS TÉZISEI**

Témavezető: Dr. Herich György

Pécs, 2011

## Tartalomjegyzék

<b>1. A témaválasztás indokolása és a kutatás jelentősége.....</b>	<b>3</b>
<b>2. A kutatás célja és metodikája .....</b>	<b>5</b>
2.1. <i>A kutatás céljai (hipotézisek) .....</i>	<i>5</i>
2.2. <i>Kutatási hipotézisek összegzése .....</i>	<i>7</i>
2.3. <i>A kutatás módszertana és forrásai .....</i>	<i>8</i>
2.4. <i>Az új, illetve újszerű tudományos eredmények.....</i>	<i>10</i>
2.5. <i>A kutatás tematikája, a dolgozat felépítése .....</i>	<i>11</i>
<b>3. Az értekezés tudományos eredményei .....</b>	<b>14</b>
<b>4. Általános következtetések – jövőbeli kutatási irányok.....</b>	<b>21</b>
<b>5. A téziszűzetben hivatkozott irodalmak jegyzéke .....</b>	<b>25</b>
<b>6. Jogszabályok, közösségi szabályok.....</b>	<b>25</b>
<b>7. Publikációk a téziszűzet témakörében.....</b>	<b>26</b>

## **1. A témaválasztás indokolása és a kutatás jelentősége**

Az Európai Unió hosszú és nehézkes folyamat során jött létre. Az alapító tagállamok szándéka az volt, hogy hosszú távon jól működő, egységes harmonizált belső piacot hozzanak létre, mely a közösségi szinergiák érvényesülése révén hozzájárulhat a tagállamok gazdaságának és ez által az egész európai régió gazdasági és társadalmi fejlődéséhez.

Az egységes belső piacot gazdaságpolitikailag és jogilag egy olyan absztrakt képhez lehetne hasonlítani, amely egyik oldalról nézve harmonikusan sima, kidolgozottan homogén, egyöntetű; míg másik oldalát tekintve ezerszínű látványt nyújt szemlélőjének. Egyik oldalról – leginkább a jogi szabályozási alapok tekintetében –, az eddig elért vívmányoknak köszönhetően nagyfokú a harmonizáltság és a homogenitás a tagállamok között; ennek a harmóniának az európai alapszabadságok az alapkövei. Ugyanakkor a másik oldalról nézve – inkább a gyakorlati, működési vetületet tekintve – nagyfokú diverzifikáció tapasztalható. A dolgozatomban e diverzitás egyik fontos megjelenési formáját, a tagállamok eltérő közvetlen adó szabályozásának témakörét elemzem.

Ha általánosságban adózásról beszélünk, alapvetően meg kell különböztetnünk a közvetlen és a közvetett adózás területét. A közvetett adózás alatt a forgalmi típusú adókat (általános forgalmi adó, fogyasztási adó, jövedéki adó stb.) értjük, amelyek a fogyasztást adóztatják. A közvetlen adó azt jelenti, hogy az adóalany és az adóterhet viselő megegyezik. Közvetlen adók jellemzően a jövedelmet terhelő adók (például társasági adó, személyi jövedelemadó). A dolgozat kizárólag a jövedelmet terhelő közvetlen adókkal, azok közül is a társasági adóval foglalkozik. A közvetlen adózás területén tapasztalható diverzitás számos olyan körülmény együttes hatásának eredménye, melyek részben történelmi, részben politikai gyökerekből erednek. Ahogyan Szilovics fogalmaz „Az EU adóharmonizációs folyamatát azonban alapvetően meghatározza, hogy a tagállamok egységes és dinamikus rendszert csupán a közvetett adók területén építettek ki. Nem jött létre a négy alapszabadság – a

Római Szerződés 2. cikkelyében megfogalmazott elveinek – adójogi konzekvenciáinak következetes, minden adófajtára történő meghatározása.”<sup>1</sup> A közvetlen adózás harmonizációjának hiánya leginkább abból vezethető le, hogy ezt az igényt a Római Szerződés nem tartalmazta. Az országok védik adózási (költségvetési) önállóságukat.

A dolgozat felépítése a közvetlen adórendszer harmonizációjához vezető út mentén halad – múlt, jelen és jövő, a harmonizáció történelmileg szabatos, dokumentumokra alapozott tényszerű bemutatását tűzte ki célul. A történeti háttér bemutatása mellett fontos annak megismerése is, hogy a (részben) harmonizált közvetlen adórendszer milyen hatással lehet az egyes tagállamok gazdaságára, azok versenyképességére. A globalizálódó világgazdaság és ennek eredményképpen a nemzeti határok eltűnése következtében a gazdasági tevékenységek egyre nagyobb mobilitással végezhetők (miközben az adórendszerek autarkok). Számos gazdasági, társadalmi és infrastrukturális tényező befolyásolja egy tagállam versenyképességét, melynek hátterében tulajdonképpen a tagállami vállalkozások/társaságok és magánszemélyek vállalkozási döntései állnak. Az adózás csupán egyetlen, de nagyon fontos és jelentős tényező ezek közül. (Megjegyzem, hogy a dolgozat a versenyképességet befolyásoló tényezők közül csupán a közvetlen adózással foglalkozik részletesen, az egyéb tényezők számbavétele meghaladná e dolgozat terjedelmét.) A globalizáció és a gazdasági tevékenységek útjában álló egyéb, nem közvetlen adózást érintő akadályok lebontása egyre inkább felértékeli az adózás (azon belül is a közvetlen adózás) jelentőségét. Különösen fontossá válik az adózás, mint faktor az olyan „mobil” tevékenységek – például a pénzügyi szolgáltatások – esetében, amelyek végzése nem kötődik konkrét földrajzi helyhez.

Az adózás egy rendkívül változatos és sokszínű tudományterület, melynek gyakorlati relevanciája rendkívül nagy, hiszen lépten-nyomon találkozik vele az

---

<sup>1</sup> Szilovics Csaba (2003) Csalás és jogkövetés az adójogban, PTE, Pécs, p 33

ember a hétköznapokban is. A Pécsi Tudományegyetem hallgatójaként kezdtem érdeklődni az adózás iránt. Később a Pénzügyminisztérium Jövedelemadók Főosztályán eltöltött öt éves munkatapasztalat tovább erősítette bennem a tudományterület iránti szeretetet. Munkám során szemtanúja lehettem Magyarország Európai Unióhoz való csatlakozásának, és közelről segíthettem a magyar közvetlen adójog harmonizációját az Európai Unió standardokhoz. Jelenleg egy nemzetközi adótanácsadó és könyvvizsgáló társaság (Ernst&Young Tanácsadó Kft.) munkatársaként elsősorban nemzetközi adóstruktúrákkal, állami támogatásokkal és transzferár kérdésekkel foglalkozom.

## **2. A kutatás célja és metodikája**

Az alábbiakban a téma vizsgálati céljait mutatom be, ebben kitérek a kutatás hipotéziseire, ezt követően a vizsgálat metodológiai vonatkozásait összegzem.

### **2.1. A kutatás céljai (hipotézisek)**

A közvetlen adózás területét csak nagy túlzásokkal nevezhettük harmonizáltnak egészen a legutóbbi évekig, hiszen csupán (egyes speciális szabályozási területek vonatkozásában megalkotott) irányelvek szintjén, illetve – az uniós versenypolitikában – rendeletekkel volt összehangolt az uniós tagországok társasági adórendszere (a személyi jövedelemadóban még irányelvi szinten sem léteztek közös szabályok). Dolgozatomban bizonyítom, hogy az Európai Unió közvetlen társasági adószabályozása a több évtizedes munka ellenére még mindig nagyrészt szabályozatlan. [H1] Az Európai Unió egységesítési és harmonizálási törekvései ellenére a tagállamok ragaszkodnak a társasági adó területén a szuverenitáshoz. A dolgozat feltárja a harmonizáció kudarcának és az adószuverenitás létjogosultságának vélt és valós okait. Annak kérdése, hogy Magyarország képes lehet-e győztesként kikerülni ebből a folyamatból nyitott marad.

A kutatás alapvető célja annak bemutatása, hogy az Európai Unióban végbemenő közvetlen adóharmonizáció – illetve annak tökéletlensége -,

rövidtávon vélhetően hátrányosan érintették Magyarországot. Magyarország 2004-es uniós csatlakozását kritikus szemmel szükséges néznünk, a közvetlen adók tekintetében a csatlakozás óta eltelt évek során Magyarországnak jelentős költségvetési bevételkiesést kellett elszenvednie a harmonizációs kötelezettségek teljesítése érdekében. [H2] A dolgozat vállalkozik az európai uniós közvetlen adókat érintő irányelvek implementálása miatt 2004-2008 között bekövetkezett költségvetési bevételkiesés becslésére. Az adóharmonizációs és az uniós harmonizációs folyamatok Magyarországot érintő pozitív következményei nehezen számszerűsíthetők és közvetetten, hosszú távon érvényesülnek, ugyanakkor a hátrányok azonnaliak, jól érzékelhetőek, és az értekezés kísérletet tesz ennek számszerűsítésére.

Magyarország Európai Unióhoz történő csatlakozásától eltelt időszak értékelése mellett a dolgozat célja a jelenleg napirenden lévő harmonizációs javaslatok, koncepciók áttekintése. Ennek keretében az értekezés bemutatja a tagállamok közti koordinációt ösztönző, a veszteségelhatárolási szabályok kiterjesztéséről szóló és a csoportadózással kapcsolatos, az Európai Bizottság által előkészített javaslatokat és azok szakirodalmi hátterét.

A társasági adó uniós harmonizációjának magasabb szintre emelése céljából az Európai Unió Bizottsága kidolgozta a közös konszolidált társasági adóalap szabályait. Céлом annak vizsgálata, hogy a közös konszolidált társasági adóalap a megvalósítása esetén be fogja-e tudni váltani a hozzá fűzött reményeket. A vonatkozó szakirodalom áttekintése alapján megerősíteni vagy cáfolni szeretném, hogy valóban képes lesz-e a közös konszolidált társasági adóalap az uniós vállalkozások adóadminisztrációjának egyszerűsítésére, a határon átnyúló veszteségelhatárolási problémák megoldására és számos egyéb, az Európai Bizottság által hangoztatott előnyök megvalósítására. [H3]

A közös konszolidált társasági adóalap működésére számos szakértői modell született. Az értekezés áttekinti ezeket a hatástanulmányokat. A közös adóalap modellek közül egyik legnagyobb visszhangot kiváltott Devereux és

Loretz (2007) szerzőpáros által készített tanulmány<sup>2</sup> (a továbbiakban: Oxfordi modell) következtetése, hogy a közös adóalap alkalmazása előnyös lehet Magyarország számára. Az értekezésben kísérletet teszek a modell ismertetésére és a Magyarországot érintő következtetéseinek megcáfolására. [H4]

A közös konszolidált társasági adóalap hatástanulmányok szintetizálása révén célt továbbá egy olyan mikro esettanulmány/modell megalkotása, mely képes a közös adóalap hatásának bemutatására egy konkrét vállalat (AUDI) historikus adatainak felhasználásával. A modellemben vizsgálom, hogy az Oxfordi modell általános következtetése valóban igazolható-e, azaz Magyarország számára előnyös vagy hátrányos a közös konszolidált társasági adóalap alkalmazása. [H5]

## **2.2. Kutatási hipotézisek összefoglalása**

A dolgozat az alábbi kutatási hipotéziseket elemzi és bizonyítja.

1. Az Európai Unió közvetlen társasági adószabályozása a több évtizedes munka ellenére még mindig nagyrészt szabályozatlan. [H1]
2. Az Európai Unióban végbemenő közvetlen adóharmonizáció – illetve annak tökéletlensége –, rövidtávon vélhetően hátrányosan érintik Magyarországot. Magyarország jelentős költségvetési bevételekiesést szenvedett el az Európai Unióhoz csatlakozását követően a közvetlen adókat érintő irányelvek implementációja révén. [H2]
3. A közös konszolidált társasági adóalap nem alkalmas az uniós vállalkozások adóadminisztrációjának egyszerűsítésére, a határon átnyúló veszteségelhatárolási problémák megoldására és számos egyéb, az Európai Bizottság által hangoztatott előny megvalósítására. [H3]

---

<sup>2</sup> Devereux, Michael P, Simon Loretz, (2007) The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues, Working Papers 0706, Oxford University Centre for Business Taxation. Other versions: Michael P. Devereux & Simon Loretz, 2008. "The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues," Fiscal Studies, Institute for Fiscal Studies, vol. 29(1), pages 1-33, 03.

4. Véleményem szerint a Devereux és Loretz (2007) szerzőpáros által készített közös konszolidált társasági adóalap tanulmány (Oxfordi modell) Magyarországot érintő következtetései félrevezetőek. [H4]
5. Úgy vélem, hogy a közös konszolidált társasági adóalap alkalmazása révén nem becsülhető meg, hogy a Magyarországra jutó társasági adóalap kevesebb, vagy több lesz, mint a jelenlegi társasági adórendszer esetén. Egy konkrét vállalat gyakorlati példáján keresztül – historikus adatok felhasználásával – bizonyítom, hogy a közös adóalap alkalmazása esetén a magyar költségvetés bevételei csökkenhetnek is. [H5]

### **2.3. A kutatás módszertana és forrásai**

A disszertáció elkészítése során a kutatás megalapozásaként fontosnak tartottam a társasági adóharmonizációval foglalkozó hazai és nemzetközi szakirodalom feldolgozását, továbbá az Európai Unió Bizottsága és neves kutatók által készített angol és német nyelvű tanulmányok és a témához kapcsolódó tudományos kutatómunkák módszertanának és gyakorlatának vizsgálatát a dokumentumelemzés eszközével.

Megerősíteni vagy cáfolni szerettem volna olyan gyakran elhangzó gondolatokat, hogy az uniós csatlakozás pozitív hatással volt Magyarország költségvetési adóbevételeire. Az európai uniós irányelvek Magyarországra gyakorolt költségvetési hatásának bemutatásához statisztikai eszközökkel készítettem olyan modellt, mely képes a társasági adóharmonizáció magyarországi költségvetési hatásainak számszerűsítésére. A kutatás első fázisában az MNB által publikált nyilvános adatbázisokkal és az APEH (NAV jogelődje) által rendelkezésemre bocsátott adatbázisokkal (APEH SZTADI BIO) dolgoztam. Az MNB által publikált folyó fizetési mérlegadatokat felhasználva adatbázist építettem a 2004-2008 közötti időszakban Magyarországról kifizetett osztalék, kamat, jogdíj jövedelmek összegére. A kutatás második fázisában sikerült olyan adatsorokat kapni egyrészt az MNB-től, másrészt a KSH-tól, amelyek célországokénti bontásban tartalmazták a külföldre fizetett osztalékot,



kamatot és jogdíjakat. A Magyarország által kötött kettős adóztatási egyezmények szerinti forrásadó kulcsokat alapul véve megvizsgáltam, hogy Magyarország 2004-2008 között mekkora költségvetési bevételtől esett el a forrásadó eltörlése következtében. Az irányelvek hatásának vizsgálatát azért is tartottam fontosnak, mert erre vonatkozóan korábban számszaki elemzés nem volt elérhető, és számszaki adatok hiányában a döntéshozóknak semmilyen eszköz nem állt rendelkezésre az irányelvek hatásának értékelésére.

A kutatás során olyan kérdésekre is kerestem választ, hogy a jelenleg napirenden lévő közös konszolidált társasági adóalap koncepciója, valóban megvalósíthatja-e a hozzá fűzött reményeket (adminisztráció csökkentése, gazdaság élénkítése) és vajon pozitív hatásai lesznek-e (lehetnek-e egyáltalán) a vállalkozásokra és a tagállamokra egyaránt. Oxfordi kutatók elemzése és az európai uniós tanulmányok alapján kidolgoztam a közös konszolidált adóalap értékelésére egy mikro modellt, mely a közös adóalap javaslat alkalmazásának hatását számszerűsíti egy konkrét vállalat (AUDI) historikus adatait (2002-2008) felhasználva. A modell alapadatai az AUDI leányvállalatok által nyilvánosan publikált éves beszámolók adatai, továbbá az AMADEUS adatbázisban elérhető gazdasági adatok, mutatók. Az alapadatok alapján elemzi a modell a megosztási formula faktorai szerint elosztott közös adóalapot az egyes leányvállalatok székhelyállamai szerint. A kutatás összehasonlítja az egyes székhelyállamok tényleges és a közös adóalap szerint számított adóbevételeit, melyhez a KPMG által publikált társasági adókulcsokkal számol. Kutatásom célja volt az is, hogy Magyarországon eddig még ilyen mélységben és terjedelemben nem vizsgált közös konszolidált társasági adóalapról a tudomány, a jogalkotók, a tárgyaláson résztvevő adódiplomáták<sup>3</sup> számára biztosítson elméleti alapot és gyakorlati

---

<sup>3</sup> Az adódiplomácia célja egy ország nemzetközi kapcsolataiban a költségvetési érdekeinek védelme. Herich György: Adódiplomácia, Pénzügyi Almanach 2010 p76-78, <http://www.tas.hu/cd/anyag/magyar/076.pdf>

példát a közös adóalap konkrét működéséről, rávilágítva annak alapvető hiányosságaira, következményeire.

#### **2.4. Az új, illetve újszerű tudományos eredmények**

A globalizációval egyre nagyobb termék és szolgáltatás áramok alakulnak ki az országok között. A különböző áramok mögött jövedelemáramok, a jövedelemáramok mögött adóáramok vannak. A jövedelemáramok révén realizált adóbevételekből, mint egy nagy tortából minden tagállam költségvetése minél nagyobb szeletet igyekszik kiszakítani.<sup>4</sup>

A kutatás kiindulópontjaként arra a kérdésre kerestem a választ, hogy Magyarország számára előnyösek-e bizonyos harmonizációs folyamatok, mivel eddig ezt Magyarországon ilyen formában senki sem számszerűsítette. A kutatással bizonyítottam, hogy számításaim alapján csak a társasági adó harmonizáció miatt több mint 900 milliárd forint hiányzik (öt év alatt) a magyar költségvetésből azért, mert elfogadtuk a harmonizációs folyamatot és a többi csatlakozó országgal ellentétben nem kértünk derogációt. Fölmerül a kérdés, hogy ha az Európai Unióba történt belépés előtt egy kutatás meg tudta volna határozni ezeket a számokat, akkor is azonos módon történik az irányelvek implementációja, vagy esetleg Magyarország vitatkozott volna a csatlakozás feltételrendszerén. Ez azért is érdekes, mert számos más unióba belépő ország (például Szlovákia, Görögország stb.) vitatkozott a feltételrendszeren és kaptak is 5-8 év kedvezményt az irányelvek alkalmazása alól. Az átmeneti mentességben részesült tagállamoknál majd most fognak beindulni ezek a folyamatok és most fog megjelenni ez a költségvetési bevétel kiesés. A kutatás következő részében számszerűsítem, hogy melyik tagállam mekkora részt "vitt" el a magyar költségvetésből 2004-2008 között, vagyis a torta újraosztása során mely országoknál landolt(n)ak a nálunk hiányzó költségvetési bevételek.

---

<sup>4</sup> Az értekezés tudományos eredményeinek összefoglalása felhasználja 2011. tavaszán, a dolgozat munkahelyi vitáján Dr. Herich György által elmondottakat.

Az unión belül a németek és a franciák irányításával egy újabb folyamat kezdődött, mellyel más területre és magasabb szintre emelik a társasági adóharmonizációt, ugyanis a társasági adóalapok harmonizációját sürgetik. A kutatás célja annak számszerűsítése, hogy ez az újabb harmonizációs lépcső vajon előnyös lesz-e Magyarország számára. Ezzel a kutatással a döntések előtt sikerült olyan modellt alkotni, mely számszerűsíti, hogy a közös adóalap alkalmazása Magyarország számára valószínűleg nem lesz előnyös. Az AUDI példája alapján modellezem a közös adóalap hatásait, mely ugyan egy vállalatcsoport példája, mégis reprezentatívnak tekinthető, hiszen *i)* a közös adóalap feltételrendszere alapján csupán nagyon kevés európai multinacionális vállalatcsoport az, amely alanya lehet a közös adóalaprak (Magyarországon is leányvállalattal rendelkező multinacionális vállalatcsoport csupán néhány van), továbbá *ii)* számos más uniós és szakértői közös adóalap modell is csupán az AUDI-t veszi figyelembe a magyarországi hatások vizsgálata során és ezen vizsgálatok alapján jutnak arra a következtetésre, hogy ez a harmonizáció mindenkinek – Magyarországnak mindenesetre – jó. A kutatás bebizonyította, hogy ha a közös szabályokat alkalmazzuk a magyar társasági adószabályok helyett, akkor az 50 százalékát elviszik a magyar költségvetési társasági adóbevételeknek. Ezzel a kutatással olyan anyagot sikerült elkészíteni a kormányzat és a döntéshozók számára, amivel igazolni tudom, hogy amit uniós és független tanulmányok (például az Oxfordi modell) állítanak az nem megalapozott. Az általam kidolgozott közös konszolidált társasági adóalap modell egyedi és újszerű, amely hasznos tapasztalatokkal szolgálhat mind a tudomány szereplői, mind a jogalkotók, a kormányzat mind pedig az egyszer valószínűleg megvalósuló közös konszolidált társasági adóalapot alkalmazó vállalkozások számára.

## **2.5. A kutatás tematikája, a dolgozat felépítése**

A dolgozat újdonságtartalma részben abban rejlik, hogy a jelenleg korlátozottan elérhető magyar és számos idegen nyelvű (jellemzően angol,

német, holland kutatók munkái) szakirodalom alapján összegzi az Európai Unióban és Magyarországon végbemenő társasági adóharmonizáció fejlődéstörténetének elméleti hátterét.

A dolgozat Magyarországon elsőként – 2004-2008 közötti reálgazdasági adatok alapján – számszerűsíti a magyar költségvetési hatásokat, amelyeket az Európai Unió által megalkotott irányelvek alkalmazása miatt bevételkiesésként Magyarországnak el kellett (kell) viselnie.

Az adóharmonizáció jelenleg a közös európai társasági adórendszer kialakítása irányába mutat. A közös társasági adórendszer elméleti hátterének bemutatása mellett a dolgozat további fejezetei gyakorlat orientáltan mutatnak be a témában született külföldi kutatásokat, hatástanulmányokat és azok bírálatát. Az elméleti háttér és neves kutatók modelljei alapján a dolgozat egy konkrét vállalatcsoport (AUDI) historikus adatait felhasználva elemzi a közös társasági adórendszer lehetséges magyar nemzetgazdasági következményeit. A kutatás rámutat számos olyan elemre, amely az uniós közvetlen adórendszer szabályozatlansága miatt alkalmazhatatlanná teszi a közös konszolidált társasági adóalapot. Továbbá bizonyítja, hogy az adóharmonizáció – azaz a közös konszolidált társasági adóalap alkalmazása – nem vezet „igazságos” elosztáshoz, ha igazságosnak tekintem azt, hogy a többlet jövedelmet realizáló több adót fizessen.

A dolgozat részleteiben az alábbi fejezetekből épül fel.

A dolgozat ütközteti a közvetlen adóharmonizáció híveinek és ellenzőinek nézeteit. Az adóharmonizáció kapcsán pro és kontra nézőpontok megértéséhez alapvetően szükséges történeti síkon vizsgálnunk az európai uniós közvetlen adó harmonizáció mérföldköveit. (Részletesen lásd a 2. fejezetet.)

A történeti áttekintést követően a közvetlen társasági adóharmonizáció egyes eszközeit tekintjük át. A közvetlen adók csak részben, irányelvek szintjén harmonizáltak, ezért szólunk azokról az alapvető társasági adózást érintő irányelvekről, amelyek alapján az Európai Unióhoz csatlakozó tagállamoknak

meg kell felelnie. Az irányelvek átültetésére vonatkozóan kutatást végeztünk, hogy Magyarország európai uniós csatlakozása számszakilag hogyan hatott a magyar költségvetési bevételek alakulására. A kutatás leírását és az egyes irányelvek alkalmazása miatt bekövetkezett magyar költségvetési bevételkiesés 2004-2008 közötti összegét a 3. fejezet tartalmazza.

A közvetlen adók harmonizációjára törekvő Európai Unió több évtizedes erőfeszítése során számos olyan kezdeményezés született mely a tagállamok egyhangú támogatása hiányában szeretne volna a társasági adóharmonizációt magasabb szintre emelni. Ezen kezdeményezések egyike az ún. Home State Taxation (székhely állam elve szerinti adóztatás, „HST”) gondolata volt, amely a közös társasági adórendszer előfutárának tekinthető. A HST azon az elven alapult, hogy a több szomszédos tagállamban tevékenységet végző kis- és középvállalkozások adóadminisztrációjának megkönnyítése érdekében a vállalkozás székhelye szerinti adószabályok szerint határozhatta meg társasági adóját minden tagállamban. Azonban gyakorlatban nem örvendett nagy népszerűségnek a HST. A HST rendszerét és kritikáját részletesen a 4. fejezet mutatja be.

A társasági adóharmonizáció jogi szabályozási kudarcra hozta magával az olyan elméletek megszületését, amelyek a szigorú egységesítés helyett csupán laza „koordinációt” szorgalmaztak a tagállami adórendszerekre vonatkozóan, ezekkel részletesen az 5. fejezet foglalkozik.

Az adóharmonizáció újraosztja a jövedelmet az országok, régiók között. A dolgozat a továbbiakban a követlen adóharmonizáció hatásának modellezésével foglalkozik. A veszteségkonszolidáció (6. fejezet) egyes tagállamok által alkalmazott olyan gyakorlati eszköz, mely lehetővé teszi az egy vállalatcsoportba tartozó tagvállalatok eredményének (veszteségének, nyereségének) konszolidációját és közös adóalap meghatározását. A veszteségkonszolidáció lényegének és tagállami gyakorlatának bemutatásával jutunk el az ún. közös

konzolidált társasági adóalap koncepciójához (Common Consolidated Corporate Tax Base – „CCCTB”) (7. fejezet).

A közös konzolidált társasági adóalap – megálmodói szerint – hivatott arra, hogy uniós szinten megvalósítsa a harmonizált társasági adórendszerek utópiáját. Ugyanakkor mind elméleti, mind gyakorlati elemzések, hatástanulmányok (8. fejezet) bemutatásával és saját modell (9. fejezet) segítségével rámutatok arra, hogy nem fogja tudni beváltani a hozzá fűzött reményeket, ha valaha is megvalósul. Végző következtetéseimet, és a kutatás új és újszerű eredményeit a 10. fejezet összegzi. A társasági adóharmonizáció kapcsán megfogalmazott általános gondolatokat az értekezés végén, a 11. fejezetben foglaltam össze.

### **3. Az értekezés tudományos eredményei**

Dolgozatomban összegeztem az Európai Unióban végbemenő társasági adóharmonizáció fejlődéstörténetének elméleti hátterét, a kezdeti lépésektől kezdve a Bizottság 2003-ban, a közvetlen adóztatás jövőbeni harmonizációjával kapcsolatos terveket tartalmazó Jelentéséig. A Római Szerződés megkötésétől eltelt fél évszázad alatt jelentős lépések történtek az egységes európai adórendszer (elsősorban közvetett adórendszer) megteremtése érdekében. Ugyanakkor a vonatkozó szakirodalom alapján levonható a következtetés, hogy az adóharmonizáció kezdeti lépései valóban nem a közvetlen adók uniformizálására, hanem az unión belüli szabadkereskedelem élénkítése érdekében elsősorban a közvetett adók harmonizációjára irányultak. **Következésképpen az Európai Unió közvetlen társasági adószabályozása a több évtizedes munka ellenére még mindig nagyrészt szabályozatlan.** [H1→T1]

A kutatás alapvető célja volt annak vizsgálata, hogy az anya-leányvállalati irányelv, az átalakulási irányelv és a kamat-jogdíj irányelv alkalmazása hogyan érintette a magyar költségvetési bevételeket. Az értekezésben bemutatott módszer alapján végzett kutatásommal bizonyítottam, hogy az említett

irányelvek alkalmazása miatt jelentős összegű költségvetési bevételtől esett el a magyar állam. Az anya-leányvállalati irányelv korlátozta a külföldi társaságnak fizetett osztalék utáni forrásadó kivetését. Mivel a magyar jogalkotás az irányelvet kényszerűen kiterjesztően – nemcsak uniós ügyletek esetére – implementálta (hiszen ellenkező esetben más országokon keresztül vitték volna ki a jövedelmet harmadik országokba), a bevételkiesés még jelentősebb lett. Azaz gyakorlatilag az anya-leány irányelvvel nem csak az uniós országokkal korábban kötött egyezményeket írták felül, de közvetetten az adott területen az összes magyar egyezményt annulálták. 2004-2009 között a magyar vállalkozások a külföldi társaságoknak fizetett **osztalék** után összesen **777 milliárd forint** forrásadót nem fizettek meg, azaz ilyen összegű adóbevétel kiesés keletkezett az irányelv kiterjesztő hatályú alkalmazása miatt. A kamat-jogdíj irányelv alkalmazása korlátozta a külföldi társaságnak fizetett kamat és jogdíj forrásadóztatását. Az irányelv átvétele következtében a kifizetett **kamatok** forrásadójának eltörlése a magyar költségvetést **29 milliárd forint** összeggel rövidítette meg. A **jogdíj** forrásadóztatásának megszüntetése miatt 2005-2009 között – átlagos forrásadókulccsal számítva – **12 milliárd forinttal** kevesebb adóbevétel keletkezett. Az egyesülési irányelv alkalmazása miatt a **kedvezményezett ügyletekből** származó adóhalasztás következtében 2004-2008 közötti években összesen **99 milliárd forint** társasági adó és különadó bevételtől esett el a költségvetés. Ugyanakkor mivel a kedvezményezett ügyletek esetében az adókiesés többnyire csupán adóhalasztást jelent, vélhetően az adókiesés nagy része utáni adó a soron következő években befolyik a magyar költségvetésbe (kivéve, ha 2010 előtt a partner külföldi társaság volt, lásd előbb).

**Összességében tehát a három a társasági adózást érintő irányelv kötelező alkalmazása miatt jelentős jövedelemátcsoportosítás történik az európai országok között, amely következtében a magyar költségvetés a vizsgált 2004-2009 közötti időszakban 917 854 milliárd forint összegű**

**bevételekiesést szenvedett el. [H2→T2] A jövedelemallokáció folyamatosan bevételekiesést okoz a költségvetésnek.**

Az egységes európai piacért felelős Európai Bizottság célja, hogy megszüntesse a közös piac zavartalan működését gátló adózási akadályokat és biztosítsa a diszkrimináció mentes környezetet az európai vállalkozások számára. E célok megvalósításához az Európai Bizottság a közös konszolidált társasági adóalapot látja megfelelő eszköznek. A közös konszolidált társasági adóalapot alapvetően két alappillére van. Az egyik pillér, hogy egységes módszerrel határozzák meg a tagállamok a társasági adóalapot, a másik, hogy ezt az adóalapot egységes formula alapján osszák szét a tagok között. Az értekezésben áttekintettem a CCCTB formálódó szabályait és értékeltem azokat az érveket, ellenérveket, melyeket a közös adóalap kapcsán hangoztatnak. Számos olyan tényezőt tekintettem át, melyek rávilágítottak a CCCTB javaslat hiányosságaira és hátrányaira. **A vizsgálat eredménye igazolta, hogy a közös konszolidált társasági adóalap nem alkalmas az uniós vállalkozások adóadminisztrációjának egyszerűsítésére, a határon átnyúló veszteségelhatárolási problémák általános megoldására és számos egyéb, az Európai Bizottság által hangoztatott előny megvalósítására. [H3→T3]**

- *Kétséges az adminisztráció-egyszerűsítés, mint cél megvalósulása.* A konszolidált adóalapot ugyanis önálló adómérleg alapján kellene meghatározni, amely a számviteli előírásokból önmagában nem vezethető le, azaz külön nyilvántartást igényel. A szakértők szerint az áfa egységesítés rendkívüli nagy adminisztrációja is ezt vetíti előre.
- A bevételek költségek, értékelési szabályok meghatározásához – tekintve, hogy 27 állam érintett – nem lehet *háttér-jogszabályokat* rendelni, hanem önálló fogalom-meghatározást igényel, melynek terjedelme várhatóan jelentős lesz, és eltér (ha kis mértékben is) az adott államban használt fogalmaktól, szabályoktól. Ez teret enged az adótervezésnek, és a nem szándékolt hiba lehetőségének.



- Az *adóalap megosztás* módszere kulcskérdés. Arra lehet számítani, hogy a kisebb piaccal rendelkező, kevésbé fejlett államok esetében az adóalap csökkenni fog. Kérdés, hogyan lehet a korábbi nagyságrendű adót biztosítani (adómérték, adókedvezmények?).
- A koncepció célja, hogy eliminálja a *kapcsolt vállalkozások* közti szokásos piaci ár megállapításából adódó többlet költségeket, ugyanakkor amennyiben egy CCCTB csoporttag csoporton kívüli kapcsolt vállalkozásával köt ügyletet, abban az esetben tekintetbe kell venni a szokásos piaci ár szabályokat, mely többszörös adminisztrációt eredményez.
- A közös szabályok általános bevezetése olyan mértékű *újraelosztási rendszer kiépítését* követelné meg, amely teljes egészében átrendezné a tagállami költségvetések jelenlegi rendszerét.
- *Tagállamonként eltérő számviteli rendszerek*<sup>5</sup>: tekintettel arra, hogy a társasági adó alapja a számviteli eredmény, és a tagállamokban a számvitel rendszere alapvetően nem harmonizált (a Nemzetközi Számviteli Standardok nem kötelezően alkalmazhatóak), a társasági adó szabályainak egyoldalú egységesítése a rendszer torzulásához vezet.
- *Adóhatósági kompetenciaviták*: a javaslat a vállalatcsoport anyavállalatához rendelné az adókötelezettség megállapításának jogát, amelyet egy formula alapján osztanának le a tagállamokban tevékenykedő leányvállalatoknak. Tekintettel azonban arra, hogy nincs szupranacionális uniós adóhatóság/egyéb intézményi háttér, ez kompetencia vitákhoz vezetne a tagállami adóhatóságokkal, illetve többszörös adóadminisztrációhoz a vállalatcsoport szintjén. A jellemzően leányvállalatokkal rendelkező tagállamok (mint amilyen hazánk is)

---

<sup>5</sup> A tagállamok számviteli rendszerei alapvetően nem összehangoltak. Az IAS/IFRS tagállamokban alkalmazott szabályaival kapcsolatban részletesen lásd: Sipos Petra: A tagállamok eltérő IAS/IFRS-alkalmazásának gyakorlata, Szakma 2008/6.

adóhatóságainak (így a költségvetésének) érdekérvényesítő képessége csorbulna az új rendszer következtében.

- Továbbá egy esetleges adóhatósági megállapítás vagy önellenőrzés a vállalatcsoport minden tagjánál változást indukálna az adóbevallásban. Párhuzamos vizsgálatok esetén ciklikusság keletkezhet, ami hosszú ideig bizonytalanná teheti mind az érintett költségvetéseket, mind a vállalkozások költségvetési kapcsolatait.
- *Kettős vagy többszörös adminisztrációs teher*: a tagvállalat a csoporton belüli ügyletekre alkalmazhatná a közös szabályokat, minden csoporton kívüli vállalkozással (amely lehet egy unión kívüli székhelyű vállalkozás vagy olyan uniós tagállamban, aki nem alkalmazza a közös szabályokat, és/vagy egy 50 százaléknál alacsonyabb részesedésű vállalat) kötött ügyletre a nemzeti szabályokat alkalmazná, azaz vállalati szinten két vagy több adó-és elszámolási rendszer alapján kellene a jövedelmet megállapítani.
- *Szabályozási problémák – eltérő tagállami érdekek*: eltérő az alacsony és magas adóterhelésű tagállamok érdeke a szabályok kialakítása során. A jelenleg is egyszerűbb társasági adórendszerrel és széles adóalappal rendelkező tagállamok (mint amilyen hazánk is) számára nem jelentene egyszerűsítést az új szabályozás.
- Megoldatlan a *kettős adóztatás* közös szabályok alapján történő *elkerülése*: ennek következtében bizonytalan, hogy a csoportba bejövő/kimenő jövedelmek esetén melyik állam egyezményét alkalmazzák. A rendszer alkalmazhatóságát feltételező uniós szinten egységes modellegyezmény, majd az alapján újratárgyalt bilaterális egyezmények ugyan hosszú távon elképzelhetőek, de az unión kívüli államokkal kötött – esetleg a kialakított közösségi modelltől eltérő – egyezmények miatt a rendszer továbbra sem lesz egyszerű.

- *Szokásos piaci ár szabályok* kiiktatása: a csoporton belül a tagok egymás között nem vennék figyelembe a szokásos piaci ár szabályokat. (ezt azonban figyelembe kell venni a megosztási formula forgalmi adatának tartalmánál). A csoporton kívüli ügyleteket azonban a szokásos piaci ár elvek alapján kell figyelembe venni, amely ugyancsak többszörös adminisztrációt és bonyolultabb ármeghatározást jelent.
- *Megosztási formula*: Alapvető probléma, hogy a javaslat nem a szokásos piaci árak alkalmazásával osztja el a csoporton belül az adóalapot, hanem ettől különböző elv alapján, amely a jelenlegihez képest eltérő eredményhez fog vezetni. Az elvek tekintetében három különböző megközelítés létezik: makro alapú megosztás, hozzáadott érték alapú megosztás, illetve formula alapján történő megosztás (ennek faktorai: munkaerő, eszközök értéke, árbevétel). *i)* A makro alapú megosztás egyértelműen a nagyobb tagállamok érdekeit szolgálná (tekintettel arra, hogy nagyobb a nemzeti termék, lakosság stb., ezáltal nagyobb adóalap jutna ezek vállalkozásainak). *ii)* A hozzáadott érték alapú megosztásnál kétséges az áfa alap mértéke, tekintettel arra, hogy a csoporton belüli ügyleteket nem szokásos áron veszik figyelembe (egyes elképzelések szerint teljes egészében eliminálják), ezért azok a tagok jutnának adóalaphoz és ezzel az a tagállam költségvetési bevételhez, akik a csoporton kívülre végeznek értékesítést. *iii)* A formula szerinti megosztásnál alkalmazott faktorokkal kapcsolatban szintén kételyeim vannak: munkaerő faktor (a tagállamok bérszínvonala közötti jelentős különbségek a régi tagállamoknak kedveznének, erre részleges megoldás lehet egy uniós átlagbér alkalmazása); eszközök (alapvető probléma az eszközök mobilitása és a különböző számviteli szabályok miatti eltérő tagállami értékelés), árbevétel (a szokásos piaci ár szabályok elvetése esetén könnyen manipulálható). Ugyancsak kérdéses, hogy egy

piacgazdaság valóban mesterséges formulával akarja a piacot helyettesíteni?!

Az értekezésben részleteiben bemutattam, hogy az Oxfordi Egyetem Üzleti Adózási Központjának két kutatója, Michael P. Devereux és Simon Loretz milyen kutatásokat végzett arra vonatkozóan, hogy mi lett volna, ha 2000-ben bevezették volna a közös konszolidált társasági adóalapot. Az Oxfordi modell eredményei alapján Magyarország számára egyértelműen pozitív hatásai lennének a közös konszolidált társasági adóalap alkalmazásának. **Az értekezésben rámutattam, hogy az oxfordi modell következtetései félrevezetőek. [H4→T4] A Magyarországot érintő eredmények tévesek, mert az oxfordi mintában szereplő vállalkozások (AUDI, Volkswagen) viszonyítási alapként nagyon kevés adót fizettek a részükre nyújtott adókedvezmények miatt.** Az Oxfordi kutatók a modell megalkotása során nem számoltak azzal, hogy az adóterhelés nemcsak abban az esetben lehet nulla, ha egyébként negatív az adóalap (ezt az esetet eliminálja is a modell), hanem abban az esetben is, ha például 100 százalékos adókedvezménnyel élt a társaság. Ennek oka részben az lehet, hogy az Európai Unió versenyszabályai szerint a tagállam nem adhat 100 százalékos adókedvezményt. Azonban Magyarország a vizsgált időperiódusban (2000-2004. között) nem volt az Európai Unió tagja. Tehát Magyarországon a vizsgált időszakban még létezett az ún. 100 százalékos adókedvezmény, amely alapján a kedvezményezett vállalatok 10 évig mentesültek a társasági adó megfizetése alól. Azonban a modell nem számol az adókedvezmények hatásával. **A modell Magyarország (és véleményem szerint más kelet-közép-európai állam, például Szlovákia) esetében az adókedvezmények miatt csaknem nulla eredményhez viszonyítja a CCCTB faktoraival számított adóalapokat és tévesen arra a következtetésre jut, hogy akár 50 százalékkal is növekedhetnek az adóalapok Magyarország esetében. [H4→T4]**

Levonva a következtetéseket az Oxfordi modell eredményeiből készítettem egy saját mikromodellt, mely az Oxfordi modell mintájában is szereplő AUDI historikus adatait felhasználva bizonyítja, hogy a közös konszolidált társasági adóalap alkalmazása ezen konkrét vállalat esetében nem lenne előnyös Magyarország számára. A végzett kutatási eredmények összehasonlítása alapján összességében a közös adóalap tagállamok közti felosztását követően a vállalatcsoport fizetett társasági adóterhe kevesebb lett, mindegy 85 százaléka csak a CCCTB alkalmazása nélkül ténylegesen fizetett társasági adóterhnek. Ez azt is jelenti, hogy a csoportnak több (11 százalékkal) adózás utáni eredménye marad CCCTB alkalmazása mellett. Csupán a fenti két mutatót tekintve tehát az AUDI csoportnak megérné választani a CCCTB-t. **Az adóalapot vizsgálva Magyarországon kevesebb adóalap marad CCCTB alkalmazása mellett, míg az összes többi tagállamba (Belgium, Németország, Olaszország) több adóalap allokálódik a formula alapján. Ha Magyarország esetében a modellbe azt is beépítettem, hogy a 16 százalékos társasági adó mellett különadó, helyi iparüzési adó is terheli a magyar vállalkozásokat (megközelítően 28/30/32 százalékos magyar adóterhelést eredményezve) az eltérések még radikálisabb magyar költségvetési bevétel csökkenést hoztak. Ebben a scenárióban Magyarország csupán 53 százalékat kapja az eredeti (CCCTB nélküli) adóalapnak, míg Belgiumban több mint ötszörös összegű adóalapot kell bevallani a tagvállalatoknak. [H5→T5]**

#### **4. Általános következtetések – jövőbeli kutatási irányok**

A közvetlen adók közvetlenül hatással vannak a beruházásokra, a vállalatalapításra és a foglalkoztatási döntésekre. Megjegyzem, hogy a közvetlen adók mellett számos más tényező is befolyásolja a beruházási, vállalatalapítási döntéseket, ahogy korábban is jeleztem, a téma terjedelme miatt jelen dolgozat csupán a közvetlen adókkal foglalkozik. Összességében elmondható, hogy annak ellenére, hogy a Római Szerződés az alapszabadságok keretében biztosítja az áruk, a szolgáltatások, a tőke, és a munkaerő tagállamok közti szabad áramlását,

a munkaerő költsége és a beruházások megtérülésének tagállamonkénti különbözősége és minden többlet adóterhelés akadályozzák a munkaerő és a tőke szabad áramlását. Ezáltal gátolják a termelési faktorok optimális elosztását.<sup>6</sup>

Figyelembe véve azt, hogy az Európai Unió tagállamai egymás közötti gazdasági kapcsolataik során is eltérő módszerek szerint kerülnek el a kettős adóztatást<sup>7</sup>, az Európai Unió tagállamaiban székhellyel rendelkező vállalkozások (a továbbiakban: „európai vállalkozások”) jelentős hátrányban vannak az Egyesült Államok és Japán vállalkozásaival szemben (amelyek területileg nagy egységes piacon, egységes valutával és – legalább állami szinten – egységes adórendszerben végzik tevékenységüket). Az európai vállalkozásoknak 27 különböző adórendszerrel, annak 27 féle adminisztrációs gyakorlatával kell együtt élnie, mely valóban jelentős adminisztratív korlátot jelent különösen a határon átnyúló ügyletek esetén (figyelemmel a transzferár szabályokra is). Ugyanakkor ez az adminisztrációs többletterhelés elsősorban a több tagállamban tevékenységet végző nemzetközi vállalatcsoportok leányvállalatait, telephelyeit érinti, amelyek általában vállalják ezt a többletterhet az adónyereségért cserébe.

Az Európai Unió tagállamaitól megkövetelt egységes közösségi integrációs politikák mellett a közvetlen adózás az utolsó gazdaságpolitikai eszközök egyike, amellyel a nemzeti kormányok a saját tagállamuk versenyképességének javítása érdekében egyénileg befolyásolni tudnak. Az Európai Unió törekvése ugyanakkor, hogy a tagállamok kormányainak ezt az eszközt is uniós szintre emeljék, és harmonizált rendszert hozzanak létre a közvetlen adózás területén is. Az Európai Unió törekvése, hogy a határon átnyúló tevékenységek előtti technikai, fizikai, adminisztratív és kulturális korlátokat alapvetően megszüntessék az Európai Unión belül, és a nemzetállamok egyre inkább közeledjenek a gazdasági lehetőségek, infrastrukturális adottságok,

---

<sup>6</sup> Prof. Dr. B.J.M. Terra, Prof. Mr. P.J. Wattel: European Tax Law, Kluwer, Deventer, 2008

<sup>7</sup> Kettős adóztatásról beszélhetünk jogi vagy gazdasági értelemben. Jelen esetben a kettős adóztatás azt jelenti, hogy egy adott jövedelem (osztalékot, kamatot, jogdíjat, igazgatói díjat, stb.) után egynél több tagállamban kell adót fizetni.

képzett munkaerő stb. tekintetében. Ugyanakkor jelenleg még nem mondható ideálisnak a harmonizáltság foka ezeken a területen sem (ideális alatt értem a harmonizáltság azon szintjét, amely mellett megszűnnek a tagállamok közti technikai, fizikai, adminisztratív és kulturális korlátok). A harmonizáció (egységes feltételrendszer) csak hasonló adottságú, fejlettségű országok között lehet sikeres, különböző adottságú, fejlettségű országok közötti harmonizáció további differenciálódáshoz, a vizsgált területen a költségvetések közötti, a fejlettebb országok javára történő forrás-átcsoportosításhoz vezet. A gazdaságilag mobil vállalkozásokat, különösen a mobil tőkeberuházásokat egyre könnyebb olyan állam területén létrehozni, amely alacsonyabb adót veti ki. Ez adóversenyhez vezet, a tagállamok alacsony adóterheléssel próbálják a területükre csalogatni a vállalkozásokat. A Római Szerződés alapján az Európai Bíróság esetjogát is feldolgozó Terra és Wattel<sup>8</sup> szerint az nem ütközik uniós szabályokba, ha az alacsony adóterhelés az adórendszer általános felépítéséből következik (a lehető legjobb infrastruktúra és a lehető legjobban képzett munkaerő adó-hatékonyan szerezhető meg). Az adóversenynek ez a formája költségvetési megtakarításra ösztönöz és alapvetően mindenkinek hasznos. Ugyanakkor az adóverseny az általánostól eltérő speciális kedvezmények formájában is megnyilvánulhat, amely egyik tagállamnak ugyan kedvező, azonban a másoknak nem és az egész Európai Uniót tekintve összességében költségvetési bevétel kieséshez vezet.<sup>9</sup> Más kérdés, hogy ez által a többletjövedelem a költségvetés helyett a hatékonyabb felhasználást biztosító vállalati szférához kerül. A káros és nem káros adóverseny között a határ azonban nagyon keskeny. Az adóharmonizáció hívei szerint a közvetlen adók harmonizációjával a verseny ezen, nemkívánatos vetülete megszűnne.

Az EU gazdasága a versenyre épül. A költségvetés megrendelőként, adókon keresztül költségtenyezőként jelentős versenytényező. Az általános

---

<sup>8</sup> Prof. Dr. B.J.M. Terra, Prof. Mr. P.J. Wattel: European Tax Law, Kluwer, Deventer, 2008

<sup>9</sup> Prof. Dr. B.J.M. Terra, Prof. Mr. P.J. Wattel: European Tax Law, Kluwer, Deventer, 2008 p. 159.

verseny elvéből a költségvetési verseny kiemelése nem csak az EU alapelvekkel ellenes lehet, de az EU-n belüli költségvetési verseny hiánya az EU-n kívüli piacokon is versenyképtelenné teheti az EU költségvetési politikáját, az Európai Unió vállalkozásokat és Európából való tőkekivonásra ösztönöz (ezzel nem elősegíti, hanem akadályozza a lisszaboni célok elérését). Adóverseny hiányában nincs költségvetési verseny, költségvetési verseny hiányában nincs korlátja a kiadási oldal növelésének, illetve az eladósodásnak. Az előbbieket az EU országok költségvetési redisztribúciójának növekedéséhez és ezzel a vállalati szféra nemzetközi versenyképességének csökkenéséhez vezetnek. Európai Unió belüli verseny hiányában nincs nemzetközi – Unión kívüli – versenyképesség. Mindazonáltal az adóharmonizáció tény és minden tagállamnak (kormányzatnak és a vállalatoknak) permanens feladata a harmonizáció vívmányainak átvétele, alkalmazása és a megfelelő válaszlépések kidolgozása.

Levonva a következtetést a kutatás eredményeiből az Európai Unióban először az adó harmonizációval vontak el forrásokat a kevésbé fejlett országokból, most úgy tűnik az adóalap-harmonizációval folytatnák a folyamatot...



## 5. A téziszűzetben hivatkozott irodalmak jegyzéke

1. **Devereux, Michael P, Simon Loretz**, (2007) The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues, Working Papers 0706, Oxford University Centre for Business Taxation. Other versions: Michael P. Devereux & Simon Loretz, 2008. "The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues," Fiscal Studies, Institute for Fiscal Studies, vol. 29(1), pages 1-33, 03.
2. **Herich György**: Adódiplomácia, Pénzügyi Almanach 2010 p76-78, <http://www.tas.hu/cd/anyag/magyar/076.pdf>
3. **Herich György**, (2005) Nemzetközi adótervezés, Penta Unió Oktatási Centrum, Pécs 2005.
4. **Losonczi Miklós**, (2004) Európai uniós kihívások és magyar válaszok, Osiris Kiadó, Budapest 2004
5. **Princen, Savina and Marcel Gerard**, International Tax Consolidation in the European Union: Evidence of Heterogeneity, European Taxation, April 2008, p174-185
6. **Sipos Petra** (2008) A tagállamok eltérő IAS/IFRS-alkalmazásának gyakorlata, Szakma 2008/6.
7. **Szilovics Csaba** (2007) Adózási ismeretek és adózói vélemények MAgyarországon (2002-2007), Készült az OTKA támogatásával, PTE. Pécs
8. **Szilovics Csaba** (2002) Csalás és jogkövetés az adójogban, Gondolat Könyvkiadó Budapest
9. **Prof. Dr. B.J.M. Terra, Prof. Mr. P.J. Wattel**: European Tax Law, Kluwer, Deventer, 2008
10. **Vágyi Ferenc** (2006) Adójogi, pénzügyi jogi és számviteli ismeretek, ELTE JTI Budapest

## 6. Jogszabályok, közösségi szabályok

1. European Commission (2001), Company Taxation in the Internal Market, Commission Staff Working Paper, Brussels, 23.10.2001.

2. European Commission (2004), General Tax Principles, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 01, Brussels, 10 December 2004.
3. European Commission (2007a), CCCTB: Possible Elements of a Technical Outline, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 57, Brussels, 20 November 2007.
4. European Commission (2007b), CCCTB: Possible Elements of the Sharing Mechanism, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 60, Brussels, 13 November 2007.
5. European Commission (2007c), CCCTB: Possible Elements of the Administrative Framework, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, Working Paper 61, Brussels, 13 November 2007.
6. A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény

## **7. Publikációk a tézisfüzet témakörében**

### KÖNYV, KÖNYVRÉSZ

1. Dr. Herich Gy., Lauer B. (szerk.), Boris Sz. (szerk.), Németország adórendszere, Penta Unió Oktatási Centrum, Pécs 2003.
2. Boris Sz., Siegler Zs., Transzferár nyilvántartás Szabályok és példák 2007, Saldo, ISBN: 9636382220

### KÖNYVFEJEZET

1. Dr. Wellmann György (szerk.) Nonprofit tanácsadó A-tól Z-ig; VERLAG DASHÖFER Szakkiadó Kft. és T. Bt., Budapest 2004.
2. Boris Sz., 2.6. Adózási és számviteli alapfogalmak, 10.3. Társasági adó, 10.4. Osztalékadó fejezetek; in Dr. Wellmann György (szerk.) Nonprofit tanácsadó A-tól Z-ig; VERLAG DASHÖFER Szakkiadó Kft. és T. Bt., ISBN 963 9313 09 2, Budapest 2005. március

### MAGYARORSZÁGON MEGJELENT IDEGEN NYELVŰ FOLYÓIRATCIKK

1. Boris Sz., Torma L., Hungary - Notable Transfer Pricing Rules and Consequences of Non-Compliance with Documentation Requirements, International Transfer Pricing Journal, 2007.11.30., ISSN:13853074, p 319

## NEMZETKÖZI KONFERENCIA

1. 18th Meeting of the Forum on Harmful Tax Practices OECD February 4-7 2003. Párizs, 18. Káros Adóverseny Fórum az OECD tagországok részvételével
2. 19th Meeting of the Forum on Harmful Tax Practices OECD April 22-25 2003. Párizs,  
19. Káros Adóverseny Fórum az OECD tagországok részvételével
3. 20th Meeting of the Forum on Harmful Tax Practices OECD June 18-19 2003. Párizs,  
20. Káros Adóverseny Fórum az OECD tagországok részvételével
4. A ciprusi adóreform, 2004. március 24. Budapest, KPMG, konferencia angol nyelven
5. International Tax Avoidance and Evasion Budapest, 2004. május 24-28.  
Előadásom címe: Controlled Foreign Company Legislation in Hungary, OECD Multilateral Tax Centre
6. Multilateral Tax Network, Transfer Pricing Seminar, Budapest, 2004. június 7-11., OECD Multilateral Tax Centre
7. Auditing Multinational Enterprises, OECD Multinational Tax Center, Budapest, 2005. május 9-12.

## MAGYAR NYELVŰ FOLYÓIRAT CIKK, MAGYAR NYELVŰ KONFERENCIA, ELŐADÁS

1. Boris Sz., Veszteségelhatárolás, veszteséghasználtság az uniós tagállamok társasági adójogában, különös tekintettel a fiskális unióra, HVG ORAC Kiadó, Számadó XII. évfolyam 7. szám, 2003. június pp 12-15.
2. Boris Sz., Társasági adó, A kérdésekre Boris Szilvia válaszolt, in: Adótanácsadók Klubja Tájékoztató 2003/3.sz. pp. 88.
3. Boris Sz., A TÁNYA 2004-től hatályos változásai, s a kapcsolódó kérdések megválaszolása, in: Iparági Számvetési Szövetség Konferenciája, Hévíz, 2003. november 20-21.

4. Boris Sz., Az uniós csatlakozás és társasági adó, különös tekintettel a nagyvállalatokra, KPMG Hungaria Tanácsadó Kft. konferenciája, Budapest, 2003. november 24.
5. Boris Sz., Számvitel és adó, 2004-es változások, Számviteli Szakemberek Egyesületének Konferenciája, Budapesti Gazdasági Főiskola, Budapest, 2003. november 25-26.
6. Boris Sz., Kis- és középvállalkozások társasági adózása és osztalékadózása, Verzál-Konzult-Pressz Kft., Szolnok, 2003. november 25-26.
7. Boris Sz., Szolgáltató vállalatok társasági és osztalékadózása 2004., in: Adókonferencia 2004., Siófok, 2003. december 1-2.
8. Boris Sz., Király E., Molnár Gáspár E., Pecze I., Pölöskei Pálné, Mit kell tudni a társasági és osztalékadóról? in: HVG Adó 2004. Különszám, Budapest, pp. 25-36.
9. Boris Sz., A társasági és osztalékadó törvényben, illetve egyéb más kapcsolódó jogszabályokban 2004. január 1-vel életbelépő jogszabályváltozások ismertetése, előadás, Miskolc, 2003. december 2.
10. Boris Sz., A társasági adóról és az osztalékadóról szóló törvény változása, in: A Vegyész cégcsoport konferenciája, 2003. december 4-5.
11. Boris Sz., Bevallás 2004. Társasági adó és osztalékadó, in: Adókonferencia, Hajdúszoboszló, 2004. január 29-30.
12. Boris Sz., Mezőgazdasági tevékenységet végzők társasági adózása, előadás, Hajdú-Bihar Megyei Mezőgazdasági Termelők Szövetségének konferenciája, Debrecen, 2004. február 5.
13. Boris Sz., Társasági osztalékadó tegnap, ma és holnap, in: Adótanácsadók klubja, Perfekt Kiadó és Oktató Rt., Budapest 2004.
14. Boris Sz., Ami a cég kasszájából kivehető 2004-ben, Cégvezetők Klubja, 2004. május 3. Budapest, előadás és a konferencián terjesztett kiadvány
15. Boris Sz., Csathné, Solymár Katalin, Király E., Molnár Gáspár E., Pecze I., Pölöskei Pálné, Sieglér Zsófia, Mit kell tudni a társasági és osztalékadó változásairól? in: HVG Adó és Tb EU-csatlakozás után, Különszám, Budapest, 2004. április, ISSN 0139-1682, pp. 27-33.

16. (...) Boris Sz., Mit kell tudni a társasági adóról és az osztalékadóról, HVG Adó Különszám 2004 novemberében, ISSN 0139-1682
17. Boris Sz., Változások a társasági adó és az osztalékadó szabályaiban, Adókonferencia 2005, Infoszféra Kft., 2004. november 23., előadás és a konferencián terjesztett kiadvány
18. Boris Sz., A fejlesztési adókedvezmény szabályai a 2005-ös adóévben, Számvitel-Adó-Könyvvizsgálat 2005/1., 47. évfolyam, HU ISSN 1419-6956, pp.6-9.
19. Boris Sz., Változások a társasági adó és az osztalékadó szabályaiban, 2005. január 17. Szekszárd, előadás és a konferencián terjesztett kiadvány
20. Boris Sz., Külföldiek társasági és osztalékadózása 2004-2005-ben, Cégvezetők Klubja, 2005. január 21. Budapest, Thermal Hotel Helia, előadás és a konferencián terjesztett kiadvány
21. Boris Sz., Változások a társasági adó és az osztalékadó szabályaiban 2005-től (I.), SzámAdó XIV. évfolyam, 1. szám 2005. január, HVG Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., ISSN 1216-5093, pp. 14-16.
22. Boris Sz., Változások a társasági adó és az osztalékadó szabályaiban 2005-től (II.), SzámAdó XIV. évfolyam, 2. szám 2005. február, HVG Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., ISSN 1216-5093, pp. 11-13.
23. Boris Sz., Adókedvezmények a társasági adó rendszerében 2005-ben, Adótanácsadók Klubja Tájékoztató, 2005/2., Perfekt Gazdasági Tanácsadó, Oktató és Kiadó Rt.
24. Boris Sz., Csekély összegű (de minimis) támogatások az adóban, Számvitel-Adó-Könyvvizsgálat 2005/4., 47. évfolyam, HU ISSN 1419-6956, pp.173-181
25. Boris Sz., Hogyan érvényesíthetünk de minimis kedvezményeket a társasági adóban?, ADÓ Pénzügyi –és Adóirányítási Szaklap, XIX. Évfolyam 2005/7. szám május, KJK-Kerszöv Kiadó, ISSN 0238-3950, pp 31-35.

## ELEKTRONIKUS PUBLIKÁCIÓ

1. Boris, Sz., Társasági és osztalékadó adózási ismeretek tananyag adótanácsadóknak p. 20
2. Boris, Sz., Adóismeretek, Társasági adó és osztalékadó 2004-es szabályai p. 15

## OKTATÁSI TEVÉKENYSÉG

1. Penta Unió Oktatási Centrum, adótanácsadó képzés, Társasági adó és osztalékadó 2003-as szabályai, Budapest 2003. november.
2. Általános Vállalkozási Főiskola, Budapest, Villányi úti Konferencia Központ, Adózási ismeretek - Társasági adó és osztalékadó 2004. február, március.