

ERDŐS GABRIELLA

NEMZETKÖZI ÁTALAKULÁSOK

A MAGYAR TÁRSASÁGI ADÓZÁSI SZABÁLYOK ÖSSZHANGJA
AZ EURÓPAI UNIÓS JOGGAL

BUDAPESTI CORVINUS EGYETEM

PÉNZÜGYI, SZÁMVITELI ÉS GAZDASÁGI JOGI INTÉZET
GAZDASÁGI JOGI TANSZÉK

TÉMAVEZETŐK:

DEÁK DÁNIEL, CSc

egyetemi tanár, BCE

LUKÁCS JÁNOS, CSc

egyetemi docens, BCE

© Erdős Gabriella



GAZDÁLKODÁSTUDOMÁNYI DOKTORI ISKOLA

NEMZETKÖZI ÁTALAKULÁSOK

A magyar társasági adózási szabályok összhangja az Európai Unió joggal

Doktori értekezés

Erdős Gabriella

Budapest, 2016

ÁTTEKINTŐ TARTALOMJEGYZÉK

I. RÉSZ – Bevezetés, a kutatási téma és a dolgozat bemutatása.....	10
II. RÉSZ - Az Európai Unió jogszabályi környezet.....	188
III. RÉSZ - Az átalakulások adójogi szabályozása az EU-ban.....	311
IV. RÉSZ - Az Átalakulási irányelv átvétele a magyar jogba	92
V. RÉSZ – Székhely áthelyezés, az átalakulás szabályozatlan formája	12626
VI. RÉSZ - A székhely áthelyezés adókövetkezményei	15151
VII. RÉSZ - A magyar jogrendszer és a székhely áthelyezés	17171
VIII. RÉSZ - Összefoglalás.....	196
IX. Irodalomjegyzék.....	198
X. Szerző publikációi a témában.....	21313
XI. Melléklet - Az Átalakulási irányelv fogalmainak leképeződése a polgári jogi és adójogi átalakulás meghatározásokban.....	21515
XII. MELLÉKLET	2211

TARTALOMJEGYZÉK

I.	RÉSZ – Bevezetés, a kutatási téma és a dolgozat bemutatása	10
I.1	A Dolgozat általános célkitűzései, aktualitása, vizsgálati területe	10
I.2	A téma elhatárolása	11
I.3	A dolgozat módszertana, felépítése	12
I.4	A dolgozat főbb állításai	13
II.	RÉSZ - Az Európai Unió jogszabályi környezet	18
II.1	A letelepedés szabadsága	19
II.2	A szabadság jogok egymáshoz való viszonya	21
II.3	Az egyenlő elbánás az uniós és a nemzetközi adójogban	22
II.4	Az irányelvek közvetlen alkalmazhatósága	24
II.5	Szubszidiaritás elve és a társasági jogi irányelvek	25
II.6	Az Európai Bíróság szerepe a joggyakorlat kialakításában	29
III.	RÉSZ - Az átalakulások adójogi szabályozása az EU-ban	31
III.1	Az Átalakulási irányelv	31
III.1.1	Az Átalakulási irányelv célja	33
III.1.2	Az Átalakulási irányelv tárgyi hatálya: az átalakulások típusai	36
III.1.3	Az Átalakulási irányelv személyi hatálya	44
III.1.4	Az Átalakulási irányelv személyi és tárgyi hatályának gyakorlati korlátai	48
III.2	Az átalakulás adósemlegessége	49
III.2.1	Tőkenyereség	54
III.2.2	Pénzügyileg átlátszó társaságok	59
III.2.3	Céltartalékok	60
III.2.4	Veszteségek	62
III.2.5	Kereszttulajdonlás	64
III.2.6	Tulajdonosok	65
III.2.7	Telephelyek	66
III.2.8	SE székhely áthelyezés	69
III.2.9	Adókikerülés	69

III.3	Az átalakulásokkal kapcsolatos főbb jogesetek.....	70
III.3.1	A letelepedés szabadságának indokolható korlátozása	72
III.3.2	Az Európai Bíróság illetékessége belföldi ügyletek esetén	76
III.3.3	A végelszámolás nélküli megszűnés fogalma.....	77
III.3.4	Az eszköz átruházás fogalma	78
III.3.5	Nemzetközi átalakulás bejegyzése	80
III.3.6	Egyesülés telephely hátrahagyása nélkül	81
III.3.7	Adókikerülési motívumok.....	84
III.3.8	A részesedés értéke a részesedés csere során.....	87
III.3.9	Átadó társaság tőkenyeresége eszközátadás esetén	88
III.3.10	Eljárási kérdések.....	89
III.3.11	A letelepedés szabadságának alkalmazása az EGT tagállamokra	90
IV.	RÉSZ - Az Átalakulási irányelv átvétele a magyar jogba	92
IV.1	Az átalakulás hazai fogalomrendszere.....	92
IV.1.1	Egyesülés, szétválás, átalakulás a társasági jogban	93
IV.1.2	Jogutódlás.....	96
IV.1.3	Készpénz korlát.....	100
IV.1.4	Társaság.....	102
IV.1.5	Kedvezményezett átalakulás	103
IV.2	Az átalakulás adómentessége.....	110
IV.2.1	Átértékelés melletti kedvezményezett átalakulás.....	110
IV.2.2	Adósemlegesség a tulajdonosok szintjén.....	112
IV.2.3	Céltartalékok	113
IV.2.4	Minimumadó	113
IV.2.5	Adókedvezmények.....	114
IV.2.6	Elhatárolt veszteség továbbvitele.....	115
IV.2.7	Fióktelep és az eszközátadás.....	116
IV.2.8	Kedvezményezett részesedéscsere	118
IV.2.9	Telephely átadás és személyegyesítő társaságok	119
IV.2.10	Adminisztratív követelmények.....	121
IV.2.11	Adókikerülés	122
IV.3	Ajánlások	125
V.	RÉSZ – Székhely áthelyezés, az átalakulás szabályozatlan formája. 126	
V.1	Társasági jog és nemzetközi magánjog	127
V.2	Az irányítás helyének áthelyezése.....	133

V.3	A cégjegyzékbe bejegyzett székhely áthelyezése	135
V.4	A székhely áthelyezés megítélése az esetjogban.....	137
V.4.1	A jogi személy másodlagos letelepedése	140
V.4.2	A másodlagos letelepedés többlet szabályokhoz kötése	144
V.4.3	A bejegyzett székhely áthelyezése és a nemzetközi jogutódlás.....	145
V.5	A bejegyzett székhely áthelyezése és a nemzetközi átalakulás.....	147
VI.	RÉSZ - A székhely áthelyezés adókövetkezményei	151
VI.1	Illetőség és a jogi személy honossága	151
VI.2	Illetőség a nemzetközi adójogban.....	154
VI.3	Tőkekivonási adók.....	158
VI.4	Tőkekivonási adók az Európai Bíróság gyakorlatában	162
VI.4.1	A tagállamok adóztatási joga	163
VI.4.2	Az adóztatási jogok egyensúlyának megőrzése	164
VI.4.3	A tényleges irányítási hely áthelyezés adókövetkezménye	165
VI.4.4	A nem realizált tőkenyereség halasztott adóztatása.....	168
VII.	RÉSZ - A magyar jogrendszer és a székhely áthelyezés	171
VII.1	Székhely bejegyzése Magyarországon	171
VII.2	A magyar cégjogi szabályozás az EUB döntéseinek fényében	178
VII.2.1	A székhely áthelyezése Magyarországról	179
VII.2.2	Székhely áthelyezés Magyarországra.....	181
VII.3	A székhely áthelyezés magyarországi társasági adó vonzatai	183
VII.3.1	A székhely áthelyezés és a jogutód nélküli megszűnés	184
VII.3.2	Belföldi illetőség székhely áthelyezés eredményeként	190
VII.4	Ajánlások	193
VIII.	RÉSZ - Összefoglalás	196
IX.	Irodalomjegyzék	198
IX.1	Könyvek, folyóirat cikkek	198
IX.2	EU-joganyagok	204
IX.3	OECD és US joganyagok	208
IX.4	Magyar Jogszabályok	208
IX.5	Jogesetek.....	208
IX.6	Hazai iránymutatások	211
X.	Szerző publikációi a témában.....	213

XI. Melléklet - Az Átalakulási irányelv fogalmainak leképeződése a polgári jogi és adójogi átalakulás meghatározásokban.....	215
XI.1 Egyesülés:	215
XI.2 Szétválás:	216
XI.3 Részleges szétválás:	217
XI.4 Eszközátruházás:.....	218
XI.5 Átalakulás (Jogi forma váltás)	218
XI.6 Részesedéscsere:	219
XI.7 Székhely áthelyezés	220
XII. MELLÉKLET	221
XII.1 Javaslatok a TAO törvény módosítására (egységes szerkezet)	221
XII.2 Javaslatok a TAO törvény módosítására (változás követéssel)	231

I. RÉSZ – Bevezetés, a kutatási téma és a dolgozat bemutatása

A dolgozat célja annak vizsgálata, hogy az átalakulások magyarországi társasági adójogi szabályozása mennyiben van összhangban az uniós alapelvekkel, a hatályos irányelvekkel, illetve az esetjoggal. A dolgozat ezen belül elsősorban az egyesülések és a székhelyáthelyezések kérdéseire összpontosít, mivel jelenleg még nemzetközi szétválás a vonatkozó cégjogi irányelv hiányában csak az uniós alapelvekre való hivatkozással, az Európai Unió Bíróságának pozitív döntése esetén tud végbe menni. A székhely áthelyezések irányelvi szabályozásának szükségessége az elmúlt három évben ismét előtérbe került, köszönhetően részben annak a kialakulóban lévő joggyakorlatnak, amelynek fejlődéséhez Magyarország is tevőlegesen hozzájárult.

I.1 A Dolgozat általános célkitűzései, aktualitása, vizsgálati területe

A dolgozat három szinten vizsgálja a magyar, nemzetközi átalakulásokkal kapcsolatos társasági adójog uniós megfelelését.

- Az első szint az uniós alapelvek szintje, ahol elsősorban a letelepedés szabadsága szempontjából kívánom megvizsgálni a társaságok átalakulásának, székhely áthelyezésének adószabályait.

- A második szint a kötelező érvényű jogszabályok, elsősorban az Átalakulási irányelv. Itt a hangsúly az irányelv és a hazai szabályozás összehasonlításán van, különös tekintettel az irányelv szövegének a magyar szabályozásba való átültetésére, az egyes szabálysoportok értelmezésére, valamint a meg nem felelés területeire.

- A harmadik szint az ún. negatív jog, az Európai Bíróság által kifejlesztett esetjog és módszertan összevetése a magyar társasági adó jogszabállyal, illetve a hazai joggyakorlattal, különös tekintettel az adóhatósági iránymutatásokra és a bírósági ítéletekre.

A dolgozat alapvető célja az átalakulások adójogának módszeres feldolgozása, és azon területek beazonosítása, ahol jelenleg még nem valósul meg az uniós és a hazai jog teljes összhangja. A dolgozat ezeken a területeken konkrét ajánlásokat fogalmaz meg a magyar társasági adó törvény és az *aquis communautaire* összhangba hozására.

A kutatás aktualitását az adja, hogy Magyarország csatlakozása óta elfogadásra került két, a nemzetközi átalakulásokat (legalábbis az egyesülést) a gyakorlatban is lehetővé tevő cégjogi irányelv, újrakodifikálták és kibővítették az Átalakulási irányelvet, valamint az elmúlt öt évben meghatározó jelentőségű Európai bírósági döntések születtek a témakörben. Ezért szükség lenne a magyar szabályozás ennek megfelelő megújítására. Ugyanis, amennyiben a magyar jogszabályok nincsenek összhangban az uniós joggal, akkor Magyarország ellen kötelezettségszegési eljárás indulhat¹, továbbá a vállalkozások a magyar törvényeket figyelmen kívül hagyva közvetlenül hivatkozhatnak az irányelv szabályaira, illetve az uniós joggal nem összhangban lévő hazai szabályok alkalmazása miatt felmerülő adókötelezettség jogszerűségét bírósági eljárás során megkérdőjelezhetnék.

I.2 A téma elhatárolása

A dolgozat a társaságok nemzetközi átalakulásainak társasági adózására kíván összpontosítani, mind az átalakulásban résztvevő vállalkozások, mind azok tulajdonosai szempontjából. Ezen belül is három témakörre, a határon átnyúló egyesülések és székhely áthelyezések közvetlen társasági adóvonzatára, a keletkező telephelyek adózására, valamint az adókikerülés megakadályozására vonatkozó kérdésekre fektet különös hangsúlyt. Jelen dolgozatnak **nem** célja az átalakulásoknak a transzferárakra, illetve az adókedvezmé-

¹ A kötelezettségszegési eljárások szerepéről lásd pl. (Schoenewille, 2006)

nyek formájában és egyéb módon elérhető állami támogatásokra való hatásának vizsgálata csak annyiban, amennyiben annak közvetlen társasági adó hatása van. Továbbá a kutatás a társasági adó hatások vizsgálatára korlátozódik, nem terjed ki sem az átalakulás során egyéb adónemekben keletkező adókötelezettségekre, sem a speciális társasági adó fajtákra.

I.3 A dolgozat módszertana, felépítése

A kutatás módszertana alapvetően forráskutatásra, összehasonlító elemzésre, illetve a hipotézisek ellenőrzésére, kibővítésére és bizonyítására osztható. A forráskutatás során elsősorban a két legnagyobb európai adójogi szakkönyvtár, az International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), illetve a Wirtschaftsuniversität Wien (WU) anyagaira, valamint a hazai egyetemek, azon belül is főként a Corvinus és az ELTE könyvtárainak anyagaira támaszkodtam. A joganyagok tekintetében az EUR-Lex, a Curia, és a Complex Jogtár vonatkozó adatbázisait használtam.

Az elemzés során összehasonlításra került a nemzetközi átalakulások során alkalmazott hazai és az uniós adójog, illetve joggyakorlat, figyelembe véve a forráskutatás során fellelt szakmai anyagok főbb állításait, a különböző jogértelmezéseket, a más kutatókkal való konzultációk során megismert véleményeket. Az adójogi összehasonlítás mellett fontos szempont volt a kapcsolódó tudományterületekre való kitekintés, a nemzetközi magánjogi, társasági jogi, cégjogi, számviteli vonatkozások megismerése, hiszen ezek adják az adójogi megoldások környezetét és sokszor feltételrendszerét. Az elemzési szakasz célja módszertanilag egy megfelelő kiindulási alap létrehozása volt az új megoldási javaslatok kialakításához. Az összehasonlító elemzés eredményeként véglegesen meghatározásra kerültek azok a területek, ahol a hazai társasági adó jog nincsen tökéletes össz-

hangban az uniós joggal. Az elemzés során összevettem a felállított hipotéziseket a felkutatott és megvizsgált forrásokból származó ismeretanyaggal és konkrét ajánlásokat tettem a jobb megfelelés kialakítása érdekében.

I.4 A dolgozat főbb állításai

A dolgozat az európai uniós alapelvek, az átalakulási irányelv, illetve a joggyakorlat ismertetését, azok adóhatásának bemutatását, részletes elemzését abból a célból végzi, hogy azokat a magyar adószabályokkal összevesse. Az összehasonlítás kapcsán az alábbi főbb állítások kerülnek a dolgozatban megvizsgálásra és bizonyításra:

H1 hipotézis:

A magyar társasági adó törvény nem vette át maradéktalanul az Átalakulási irányelv rendelkezéseit és tényleges hatását tekintve sincsen teljesen összhangban azokkal.

Az irányelv átvételének hiányosságaival kapcsolatos részhipotézisek:

H1.1 – A magyar társasági adó törvény kedvezményezett átalakulás definíciója nem illetve nem helyesen tartalmazza az Átalakulási irányelv vonatkozó definícióinak tartalmi elemeit (lásd a IV.1.5 alfejezetben).

H1.2 – A magyar társasági adó törvény tárgyi hatálya tágabb, mint az Átalakulási irányelv (lásd a IV.1.1 alfejezetben).

H1.3 – Az Átalakulási irányelvvel ellentétesen a magyar társasági adó törvény nem szabályozza a telephelyek átadását átalakulás során (lásd a IV.2.7 és IV.2.9 alfejezetben).

H1.4 – A magyar társasági adó törvény jogutódlással kapcsolatos szabályai nem egyértelműek és nem elégségesek (lásd a IV.1.2 és IV.2.5 alfejezetben).

H1.5 – A magyar társasági adó törvény nem tartalmaz a pénzügyileg átlátszó társaságok átalakulására vonatkozó szabályokat (lásd a IV.2.9 alfejezetben).

A magyar szabályozás nem mondja ki a kedvezményezett átalakulás definíciójában a végelszámolás nélküli megszűnésnek és az összes eszköz és kötelezettség átadásának szükségességét a határon átnyúló átalakulás, egyesülés, szétválás, részleges szétválás esetében, ezért az adómentességet az irányelvénél szélesebb körre terjeszti ki. Nem definiálja a székhelyáthelyezést és az önálló szervezeti egységet, amely meghatározásokat pedig az irányelv tartalmazza (H1.1).

A magyar szabályozás szélesebb körű, mint az Átalakulási irányelv személyi és tárgyi hatálya, mivel egyrészt kiterjed nemcsak a határon átnyúló, hanem a hazai átalakulásokra is, másrészt kiterjed a jogi forma váltásra. Ugyanakkor nem engedi meg a közös vállalkozás kedvezményezett ügyletben való részvételét, holott ez az irányelv személyi hatályában benne van (H1.2).

A magyar szabályozásnak hiányossága, hogy nem mondja ki: egy harmadik tagállamban lévő telephely átadása az átadó országban nem eredményezhet adókötelezettséget, ez pedig ellentétes az irányelvvel. Hasonlóan nem mondja ki azt sem, hogy az irányelv tárgyi hatálya alá eső átalakulás esetén az átalakulásban részt vevő külföldi vállalkozások magyarországi telephelyeire is vonatkozik az adósemlegesség, különös tekintettel a telephelynek az átalakulás következtében történő tulajdonos váltására, illetve belföldi jogi személybe történő beolvadására (H1.3).

Minthogy a kedvezményezett átalakulás keretében a jogi személy megszűnését követően hátramaradó tevékenységek nem konvertálhatóak át közvetlenül telephellyé, hanem az eszközök és kötelezettségek az átvevő társaságra szállnak, amely ezek működtetésére új fióktelepet alapít, ezért az apportra vonatkozó transzfer ár szabályok adókötelezettséget eredményezhetnek. A magyar szabályozás a veszteség felhasználását a jogutód társaságra szűkíti le, így nem egyértelmű, hogy a kedvezményezett átalakulás eredményeként létre jövő telephely jogosult a veszteségek felhasználására.

Általánosan is elmondható, hogy a hazai megoldás, amely a telephellyé történő átalakulást csak közvetve, az adójogi jogutódlás segítségével biztosítja (amely jogelv ráadásul sehol nincsen általánosan definiálva) nem biztosítja az irányelv maradéktalan érvényesülését. Továbbá a magyar szabályozás nem biztosítja egyértelműen az adósemlegességet a fejlesztési tartalék és az adókedvezmények, és az elhatárolt veszteség jogutód által történő felhasználása esetén (H1.4).

A magyar adójog egyáltalán nem foglalkozik a *pénzügyileg átlátszó* társaságok illetve a telephely átadások kérdésével, mindkét esetben szükséges új adózási koncepció kialakítása (H1.5).

H2 hipotézis:

A magyar szabályozás nem, illetve nem teljes körűen veszi figyelembe a vonatkozó uniós esetjogot. Emiatt részben nincs összhangban a letelepedés szabadságának az elvével, részben pedig nem megfelelően alkalmazza a tőkekivonási adót, illetve nem teszi lehetővé az adókötelezettség felfüggesztését a tőkenyereség realizálódásáig

Az esetjog átvételével kapcsolatos részhipotézisek:

H2.1 – Bejegyzett székhely áthelyezése során történő jogutódlás nem biztosított (lásd a VII.2.2 alfejezetben).

H2.2 – A magyar társasági adó törvény nem rendelkezik a halasztott adófizetési mechanizmust biztosító tőkekivonási adó koncepciójáról (lásd a VII.3 fejezetben).

H2.3 – A cégtörvény nem kielégítően határozza meg a székhely fogalmát (lásd a VII.1 fejezetben).

A magyar szabályozás jelenleg nem biztosítja a jogutódnak a kedvezményezett átalakulás kapcsán megillető jogokat abban az esetben, ha a társaság jogutódlás melletti újraalapítása a másik tagállamból való bejegyzett székhely áthelyezés miatti törlés okán történt (H2.1).

A kifejlődött uniós esetjog szükségessé teszi a tőkekivonási adó illetve a halasztott adófizetési kötelezettség szabályainak újragondolását, és kialakítását. A jelenlegi szabályozás ezen a területen nem egyértelmű, és a nem realizált tőkenyereségen felmerült adókötelezettség felfüggesztését nem teszi lehetővé. Ugyanakkor nem minden olyan tényállást adóztat, amelyet az uniós joggyakorlat lehetővé tenne, ezzel bizonyos esetekben véglegesen feladja az adott jövedelem tekintetében az adóztatás jogát (H2.2).

A magyar cégtörvény székhely definíciója nem eléggé világos, nincs összhangban az indoklásokban megfogalmazott jogalkotói szándékkal és nincs összehangolva az adójog székhely meghatározásával. Ennek következtében a székhely áthelyezés adóvonzatai bizonytalanok és nincsenek teljes összhangban az uniós joggyakorlattal. (H2.3)

H3 hipotézis:

Ellentétes az uniós esetjoggal az, hogy a magyar törvény a bizonyítási terhet az adózóra teszi egyes, az adókikerülés megakadályozását célzó magyar rendelkezések szempontjából.

Az adókikerülés megakadályozásával kapcsolatosan az alábbi részhipotézisek kerülnek kimondásra:

H3.1 – A kedvezményezett átalakulás lehetőségének megtagadása az ellenőrzött külföldi társaság megléte esetén feltételezett adókikerülés miatt ellentétes az uniós esetjoggal (lásd IV.2.11 alfejezetben).

H3.2 – Veszteség felhasználás lehetőségeinek szűkítése ellentétes az Átalakulási irányelvvel (lásd a IV.2.6 alfejezetben).

Ellentétes az uniós esetjoggal az, hogy a magyar szabályozás nem szűkíti le az adósemlegesség megtagadásának eseteit a konkrét, bizonyított adóelkerülésre (H3.1).

A veszteség felhasználással kapcsolatos jogszabályhely nem szűkíti le a veszteség felhasználás megtagadását az adókikerülés konkrét eseteire és ezért nincs minden esetben összhangban az irányelvvel (H3.2).

A fenti jogszabályi diszkrepanciák következtében a magyar társasági adójog nem tekinthető tökéletesen összehangoltnak az európai uniós Átalakulási irányelvvel, a letelepedés szabadságának alapjogával, és a joggyakorlattal. A dolgozat konkrét ajánlásokat tartalmaz a hiányzó összhang megteremtésére.

II. RÉSZ - Az Európai Unió jogszabályi környezet

Az “Európai Unió célja a béke, az általa vallott értékek és népei jólétének előmozdítása,” egy belső határok nélküli, szabadságon, biztonságon és a jog érvényesülésén alapuló térség létrehozása (EUSZ, 2012)². Az Európai Unió működéséről szóló szerződés (EUMSZ, 2012)³ meghatározása szerint a belső piac egy olyan belső, határok nélküli térség, amelyben a Szerződések rendelkezéseivel összhangban biztosított az áruk, a személyek, a szolgáltatások, és a tőke szabad mozgása. (EUMSZ, 2012, 26. Cikk)⁴ Az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés alapelvei kimondják, hogy a négy szabadság⁵ elvének megvalósításához a tagállamok közötti harmonizációs folyamatot az adózás területére is ki kell terjeszteni. Ellentétben azonban a közvetett adókkal, a Szerződés nem tartalmaz konkrét célokat a közvetlen adók harmonizációja érdekében, csak az általános rendelkezések között találunk rájuk vonatkozó utalásokat. Így az EUMSZ 115. cikke előírja, hogy a Tanács, a Bizottság javaslatai alapján, egyhangú szavazással elfogadott irányelveket bocsát ki a tagállamok azon törvényeinek és egyéb szabályainak a közelítése érdekében, amelyek a közös piac kialakítását és működését befolyásolják. Az egyhangú szavazás követelményének következményeként nagyon kevés uniós szintű kötelező érvényű jogszabály született a közvetlen adózás területén. A pozitív adóztatási szabályok mellett, vagy inkább azok hiányában nagy szerepet játszik az ún. negatív harmonizáció. Ennek legfontosabb eszközei a bírósági döntések, amelyek specifikus szabályozás híján az egyes nemzeti sza-

² Az Európai Unióról szóló Szerződés (EUSZ) egységes szerkezetbe foglalt változata, 2012/C 326/01;

³ Az Európai Unió működéséről szóló szerződés (EUMSZ) egységes szerkezetbe foglalt változat 2012/C 326/01

⁴ EUMSZ 26. cikk

⁵ Az áruk és szolgáltatások szabad áramlása, a személyek szabad mozgása (letelepedés szabadságának is nevezik), illetve a tőkeáramlás szabadsága.

bályok és az általános közösségi elvek viszonyát vizsgálják, továbbá korlátozzák a tagállamok szabadságát az Unió alapelveivel ellentétes intézkedések bevezetésében és fenntartásában. Tekintsük át röviden az átalakulások és székhely áthelyezések adóztatásával kapcsolatos legfontosabb belsőpiaci szabadságjogokat, illetve azokat az eszközöket, amelyek az unió állampolgárai számára rendelkezésre állnak az alapelvek érvényesítésére és közvetlen alkalmazására.

II.1 A letelepedés szabadsága

A szabad mozgás magában foglalja a letelepedés szabadságát, amely szerint „Tilos a valamely tagállam állampolgárainak egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó minden korlátozás.” A szabad letelepedés „magában foglalja a jogot gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására, a letelepedés országának joga által a saját állampolgáraira előírt feltételek szerint” (EUMSZ, 2012, 49. cikk).⁶

Más szóval a letelepedés szabadságának gyakorlásához szükség van arra, hogy egy társaság valamely tagállamban honossággal rendelkezzen, illetve egy vagy több tagállamban gazdasági letelepedéssel bírjon. A gazdasági letelepedés lehet elsődleges, vagy másodlagos gazdasági letelepedés. Ugyan a másodlagos gazdasági letelepedés fogalma nincs definiálva az EUMSZ-ben, de az esetjogból levezethető, hogy a másodlagos gazdasági letelepedés alapvetően négy egyidejűleg létező dolgot feltételez: (i) gazdasági tevékenység aktív végzését, (ii) állandó telephelyen keresztül, (iii) egy másik tagállamban, (iv) határozatlan ideig (Factortame, 1991)⁷.

⁶ EUMSZ 49. cikk

⁷ *Factortame* (C-221/89) para 20: "it must be observed that the concept of establishment within the art 52 of TFEU involves the actual pursuit of an economic activity through a fix establishment in another member state for an indefinite period" Meg kell kegyeznünk, hogy az EUMSZ 52. Cikke értelmében a letelepedés szabadsága feltételezi a másik tagállamban fix helyen aktív gazdasági tevékenységet

Az EUMSZ meghatározása szerint az állampolgárságot a jogi személyekre kiterjeszhetően kell értelmezni, „állampolgárnak” minősül egy valamely tagállam jogszabályai szerint létrehozott társaság, amelynek a létesítő okirat szerinti székhelye, vagy üzleti tevékenységének fő helye az Unió területén van (EUMSZ, 2012 54. cikk).⁸. Ahhoz tehát, hogy a letelepedés szabadságát egy társaság gyakorolhassa, egyrészt az Európai Unió valamelyik tagállamában honos társaságnak kell minősülnie, másrészt a székhelye is az Európai Unió területén kell, hogy legyen⁹. A letelepedés szabadságának a fenti megfogalmazása nem kívánja meg, hogy a honosság és a székhely ugyanabban a tagállamban legyen. A honosság, vagyis, hogy melyik jogrendszer határozza meg a társaság létezésének és működésének feltételeit, egyik eleme lehet a társaság bejegyzett székhelyének a helye is. Az, hogy egy adott személyt a nemzeti jog a joghatósága alá tartozónak tekint-e meghatározza az egész létét, a cégformától az alapítás követelményein keresztül, a munkavállalók jogain át egészen a végelszámolás, felszámolás szabályaiig. Nemzetközi átalakulás esetén a jogi személyre alkalmazandó jog az átalakulás eredményeként megváltozik, az átadó társaság honossága a jogi személlyel együtt megszűnik, helyébe az átvevő társaság jogrendszerének szabályai lépnek, ezek alapján létezik a társaság tovább. Mivel az alkalmazandó jog megváltozik, ezért nemzetközi jogutódlás lép fel. Székhely áthelyezés esetén a honosság kérdése még markánsabban kerül elő, hiszen a jogrendszerhez való kapcsolódás egyik feltétele lehet a székhely. Éppen ezért, a honossággal kapcsolatos kérdéseket a székhely áthelyezések kapcsán fogjuk részletesebben tárgyalni.

⁸ EUMSZ 54. cikk értelmében “valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaság, amelynek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének főhelye az Unió területén van, e fejezet alkalmazása szempontjából ugyanolyan elbánásban részesül, mint azok a természetes személyek, akik a tagállamok állampolgárai.”

⁹ A letelepedési jogról részletesen szól az Osztovcits szerkesztette EUMSZ magyarázatok megfelelő fejezete (Drinoczi Timea, 2011)

II.2 A szabadság jogok egymáshoz való viszonya

Az EUMSZ rögzíti a tagállamok gazdaságpolitikája összehangolásának szükségességét a gazdaság harmonikus fejlődése, a folyamatos, kiegyensúlyozott növekedés érdekében. A tőkéről és kifizetésekről szóló 4. fejezet¹⁰ (EUMSZ, 2012, 63-65. cikk) tiltja a tőke mozgás korlátozását: “tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőke mozgásra vonatkozó minden korlátozás.”

A nemzetközi átalakulásokkal és székhely áthelyezésekkel kapcsolatban mindkét szabadságjog érintett lehet, azonban a letelepedés szabadságát szokták elsődlegesen alkalmazandónak tekinteni, mivel az átalakulás, székhelyáthelyezés során másodlagos letelepedés jön létre, illetőleg az elsődleges letelepedés tagállama változik. Mind a letelepedés, mind a tőke mozgás szabadsága az egyenlő elbánás elvén nyugszik, azonban a tőke mozgások esetén bizonyos korlátozásokat meg kellett engedni, különben a tagállamok közötti kétoldalú adóegyezmények nem tudtak volna működni. Ezért került bele a tőke mozgás szabadságának meghatározásába a tagállamoknak az a joga, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek. Vagyis illetőség alapján a különbség tétel tőke mozgások és pénzmozgások esetén megengedett¹¹. A tőke mozgás szabadsága ugyanakkor bizonyos értelemben szélesebb a letelepedés szabadságánál, a tőke szabad áramlásának sérelmére lehet hivatkozni harmadik országba történő befektetések esetén is¹² (A C-101/05, 2007), míg a letelepedés szabadságának maradéktalan megvalósulását csak a tagállamok viszonylatában kell vizsgálni. Éppen a két szabadságjog terjedelme közötti

¹⁰ EUMSZ 63-65. Cikk

¹¹ (Wattel, 2003), illetve később (Cruz Barreiro Carril, 2010) cikke éppen az egyenlő elbánás, és az azonos elbánás különbözőségeit vizsgálja.

¹² Lásd például a C101/2005 A-Case ahol a bíróság világosan kimondta a tőke szabad áramlásának sérelmét harmadik országban (Svájc) történő befektetés esetére is.

különbség miatt lényeges annak eldöntése, hogy melyik szabadságjog alkalmazandó elsődlegesen az adott ügyletre, és hogyan kell az ügyletet kezelni abban az esetben, ha több, mint egy szabadságjog is érintett. Alapszabályként “a Bíróság a vitatott rendelkezést a két alapvető szabadság egyikére tekintettel vizsgálja meg, ha kiderül, hogy az alapügyben szereplő körülmények között ahhoz képest a másik szabadság teljesen másodlagos, és az adott rendelkezés ahhoz kapcsolódhat” (Glaxo Wellcome C-182/08, 2008). A bírósági gyakorlat szerint azt, hogy a nemzeti szabályozás egyik vagy másik szabadság körébe tartozik-e, az érintett szabályozás célját kell figyelembe véve kell meghatározni¹³ (Baars C-251/98, 1998).

II.3 Az egyenlő elbánás az uniós és a nemzetközi adójogban

Az egyenlő elbánás elve megtalálható nemcsak a közösségi jogban, hanem a nemzeti jogszabályokban és a kettős adózás elkerülését szolgáló egyezményekben is. Az államok adóztatási jogának elvi alapja egyfajta különbségtétel az illetőség, a jövedelem forrása vagy a tulajdon földrajzi helye szerint. Minthogy a közösségi szolgáltatásokat azok veszik hosszú távon és rendszeresen igénybe, akik egy adott állam területén élnek, ezért logikus, hogy az állam ezektől a személyektől nagyobb mértékű hozzájárulást kívánjon a közösségi kiadásokhoz, joga legyen az összjövedelmük alapján adóztatni őket. A nem belföldi illetőségű személyek pedig az államhoz kapcsolható jövedelmük, tulajdonuk alapján kötelezhetők hozzájárulásra. Éppen ez a kettősség, az államoknak a személy illetősége és a jövedelem forrása szerinti adóztatási joga vezet a kettős adózáshoz. A nemzetközi adójog alapja tehát az illetőség alapján történő megkülönböztetés és az ehhez kapcsolódó adóztatási jogok megosztása az egyes érintett államok között. Ugyanakkor az adóegyezmények tiltanak minden másféle megkülönböztetést, különösen az állampolgársági alapon

¹³ Általában működő tőke befektetések (többségi befolyás) esetén a tőke mozgás szabadságát szokták elsődlegesnek tekinteni, egyéb esetben a letelepedés szabadságát. Lásd *Baars* (C-251/98)

történő megkülönböztetést (OECD - MC, 2014, pt. 24 Para (1)).¹⁴ Ez a megközelítés összhangban áll az EUMSZ megközelítési módjával, azonban az uniós jog ennél jóval tovább megy. A letelepedés szabadságának elvéből következik, hogy a diszkrimináció tilalmát kiterjeszti nemcsak a közvetlen, hanem a közvetett diszkrimináció eseteire is, amikor például az illetőség vagy más ismerv alapján történő megkülönböztetés vezet nemzetiségi alapon történő diszkriminációhoz. A tőke szabad mozgása korlátozásának tilalma, illetve a versenyfeltételek változatlanságának elve is oda vezet, hogy nemcsak a közvetlenül diszkrimináló, de az egyéb megszorító intézkedések is lehetnek diszkriminatívak, mivel a fenti elvek torzulásához vezetnek. A közösségi szabályozás tehát nemcsak a közvetlen, hanem a közvetett megkülönböztetést, az aránytalan megszorító intézkedések bevezetését és fenntartását is tiltja¹⁵.

Összefoglalásul tehát elmondható, hogy az átalakulások, székhely áthelyezés szempontjából a letelepedés szabadságának van az európai uniós elvek közül a legnagyobb szerepe, de bizonyos esetekben a tőkeáramlás szabadsága is alkalmazandó lehet. Mindkét szabadságjog az egyenlő elbánás elvére épül, tiltja mind a közvetlen, mind a közvetett diszkriminációt¹⁶.

Az Átalakulási irányelv az egyenlő elbánás jegyében azt tűzi ki célul, hogy a vállalkozások és tulajdonosaik nemzetközi ügylet esetén ne kerüljenek hátrányosabb helyzetbe, mintha ugyanez az ügylet a nemzeti állam határain belül ment volna végbe. A letelepedés szabadságának teljes körű érvényesülését elsősorban a mozgáshoz kapcsolódó adóteher gátolhatja, ezért az irányelv elsődleges célja az átalakuláshoz kapcsolódó közvetlen adóteher megszüntetése, a jövedelem tényleges realizálódásáig történő halasztása.

¹⁴Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 24. Cikk (1) bek. Első kibocsátás: 1963.

¹⁵ A letelepedés szabadságának konzisztens alkalmazását vizsgálja az esetjogban (Laroma, 2009) cikke. Ennek egy adott sapektusával, az adóztatási jogok egyensúlyával foglalkozik (Poulsen, 2012).

¹⁶ Az egyenlő elbánás logikájának briliáns levezetését adja (Ault and Sasseville, 2010)

A székhely áthelyezések adóztatását jelenleg még nem szabályozza irányelv, így ebben az esetben közvetlenül a letelepedés szabadságára hivatkozva kell a nemzetközi ügylet hátrányos megkülönböztetését kiküszöbölni.

II.4 Az irányelvek közvetlen alkalmazhatósága

Az európai uniós irányelvek nem hatályosulnak közvetlenül,¹⁷ hanem a tagállamok bevezetik azokat saját hazai jogukba és így az uniós szabályok a nemzeti jogrendszer részeként funkcionálnak. Maga az Unió tehát csak a működési keretet adja meg, nem keletkeztet az állampolgáira nézve közvetlen adókötelezettséget.

Annak ellenére, hogy egy irányelv általánosan a nemzeti jog részeként fejt ki a hatását közvetlenül alkalmazhatóvá válik a nemzeti joggal szemben, ha a nemzeti jog az irányelvet nem megfelelő módon vezette be, vagy alkalmazza. A közvetlen alkalmazhatóság esetén a bíróságon közvetlenül az adott irányelv szabályaira lehet hivatkozni. A közvetlen alkalmazhatóság elvét az európai bírósági gyakorlat fejlesztette ki. A (*van Gend & Loos* C-26/62, 1963) ügy egyik kérdése a Római Szerződés¹⁸ bizonyos paragrafusainak közvetlen alkalmazhatósága volt. A bíróság kifejtette, hogy a Római Szerződés nem egy egyszerű szerződés, hanem egy új jogrend, amelyben a tagállamok a joghatóságukat korlátozták a közösségi jog javára, és amelynek alanyai nemcsak a tagállamok, hanem az Európai Közösség minden állampolgára. A közvetlen alkalmazhatóság biztosítja, hogy az Európai Unió a jogrendjét a tagállamok nemzeti joga ellenében is érvényesíteni tudja. A közvetlen alkalmazhatóság elvének az a jelentősége, hogy amennyiben egy tagállam egy irányelvet vagy más uniós joganyagot nem megfelelően vezetett be, akkor az

¹⁷ Természetesen vannak olyan jogszabályok, mint például a Közösségi Vámkódex (Regulation 952/2013, 2013), illetve általában a rendeletek, amelyek közvetlenül hatályosulnak.

¹⁸ A Római Szerződés az EUSZ elődje, az Európai Közösség alapszerződése.

EU állampolgára közvetlenül az uniós jogszabályt alkalmazhatja, és hivatkozhat közvetlenül annak szabályaira a peres eljárásban feltéve, hogy a jogszabályi hely világos és kellően konkrét, nem kötött feltételekhez az alkalmazása, és az állampolgárok számára képes jogokat biztosítani. Amennyiben tehát Magyarország az Átalakulási irányelv szabályait nem megfelelően vette át a nemzeti jogba, akkor közvetlenül az Átalakulási irányelv releváns szabályai válnak alkalmazhatóvá az adott ügyletben.

II.5 Szubszidiaritás elve és a társasági jogi irányelvek

Az EUSZ 5. Cikk (3) értelmében “A szubszidiaritás elvének megfelelően azokon a területeken, amelyek nem tartoznak kizárólagos hatáskörébe, az Unió csak akkor és annyiban jár el, amikor és amennyiben a tervezett intézkedés céljait a tagállamok sem központi, sem regionális vagy helyi szinten nem tudják kielégítően megvalósítani, így azok a tervezett intézkedés terjedelme vagy hatása miatt az Unió szintjén jobban megvalósíthatók”. A szubszidiaritás elve tehát az európai uniós szabályozást azokra a területekre korlátozza, amelyet a tagállamok nem, vagy nem hatékonyan tudnak megoldani. Hozzátevé ehhez az egyhangú szavazás követelményét nem csoda, hogy mind a társasági jog, mind a közvetlen adózás területén nagyon kevés irányelv lépett életbe.

Az Átalakulási irányelv első tervezetét eredetileg az Anya-leányvállalati irányelv javaslattal együtt, ugyanazon adóharmonizációs program részeként dolgozták ki 1969-ben. A javaslat osztotta a másik irányelv-javaslat sorsát a hosszú előkészítési szakasz és a rengeteg szükséges kompromisszum tekintetében, sőt bizonyos értelemben rosszabbul járt. Az irányelv javaslatot a Tanács 1990-ben ugyan elfogadta, ezzel megteremtve a lehetőséget az azonnali adózási következmények nélküli nemzetközi összeolvadásoknak és szétválásoknak. Azonban azok a társasági jogi irányelvek, amelyek a vállalkozási for-

mákat egységesítik, illetve a nemzetközi átalakulásokat társasági jogi és cégjogi szempontból lehetővé teszik, részben még mindig váratnak magukra annak ellenére, hogy az elmúlt évtized ezen a téren sok fejlődést hozott.

A már elfogadott társasági jogi irányelvek egy része a társaságokhoz kapcsolódó közzétételi kötelezettségekkel, könyvvizsgálattal és a mérlegbeszámoló struktúrájával (első (Directive 68/151/EEC, 1968), negyedik (Directive 78/660/EEC, 1978), hetedik (Directive 83/349/EEC, 1983), nyolcadik (Directive 84/253/EEC, 1984) és tizenegyedik irányelv (Directive 89/666/EEC, 1989)), másik része a részvénytársaságok, egyszemélyes korlátolt felelősségű társaságok szervezeti és irányítási struktúrájával illetve a vállalatcsoportok, konszernek kérdéseivel (ötödik (Communication (83) 185, 1983) és kilencedik irányelv javaslat (Communication (78) 246 final, 1978) és a tizenkettedik irányelv (Directive 89/667/EEC, 1989)), illetve a hitelezők védelmével kapcsolatos kérdésekkel (második irányelv (Directive 77/91/EEC, 1976)) foglalkozik. Az átalakulásokkal foglalkozó társasági jogi irányelvek közül napjainkra már elfogadták a belföldi összeolvadással és szétválással kapcsolatos (harmadik (Directive 78/855/EEC, 1978) és hatodik (Directive 82/891/EEC, 1982)) irányelveken túl, a korlátolt felelősségű társaságok (Directive 2005/56/EC, 2005)¹⁹ nemzetközi átalakulásáról, a illetve a részvénytársaságok (Directive 2011/35/EU, 2011) nemzetközi átalakulásáról szóló irányelveket is²⁰. A cégformák egységesítésében is történt előrelépés. A sort az Európai Részvénytársaságra vonatkozó Tanácsi határozat nyitotta 2001-ben (Regulation 2157/2001, 2001), ezt követte az Európai Szövetkezetről (Regulation 1435/2003/EC, 2003) szóló szabályozás 2003-

¹⁹ Directive 2005/56/EC of 26 October 2005 on cross-border mergers of limited liability companies (az irányelvet annak módosításaival egységes szerkezetben kodifikálta a Directive 2012/17/EU of 13 June 2012)

²⁰ Ennek hatására a nemzetközi átalakulások száma 2008 és 2012 között 173%-kal nőtt, a közbeeső válság ellenére – muttata ki a 2013 szeptemberében közzétett Bech-Bruun and Lexidale tanulmány (Biermeyer, 2013a)

ban. Az európai korlátolt felelősségű társaság (SPE), illetve az egyszemélyes európai korlátolt felelősségű társaság (EESC vagy SUP), mint egységesített uniós társasági forma bevezetésére is történtek kísérletek, de az SPE irányelv javaslatot 2014-ben visszavonták, a SUP kérdésében pedig a Tanács nemrég terjesztett be új, kompromisszumos változtatási javaslatokat (COM(2014) 212 final, 2014).

Ez a gyakorlatban azt jelentette, hogy ameddig a részvénytársaságok, illetve a korlátolt felelősségű társaságok nemzetközi átalakulására vonatkozó irányelvek nem léptek hatályba, addig az Átalakulási irányelv hatálya alá tartozó átalakulási formák közül csak az eszközátruházás és a részesedés csere tudott végbe menni. A két irányelv hatályba lépésével most már e két társasági forma számára az egyesülések is lehetővé váltak, de továbbra sem lehetséges a nemzetközi szétválás, illetve az egyesülés sem minden, az Átalakulási irányelv mellékletében felsorolt társasági forma számára elérhető. A szubszidiaritás elve és az egyhangú szavazás követelménye miatt nem is várható gyors előrelépés ezen a területen.

A székhely áthelyezés kérdésének uniós szabályozása 2003 óta napirenden van (COM (2003)284, 2003), de még mindig nem született meg a 14. társasági jogi irányelv, amely a székhelyáthelyezéseket szabályozná, így ebben a kérdésben jelenleg is csak az esetjog ad eligazítást. 2007-ben úgy tűnt a kérdés lekerült a napirendről azzal, hogy a székhelyáthelyezés nem igényel irányelvi szabályozást, azonban 2012-ben a kérdés ismét előtérbe került, mivel a nyilvános konzultációk során a válaszadók többsége kifejezte igényét közösségi szabályozásra ezen a területen. Az Európa Parlament felkérésére 2012-ben új hatástanulmány (Assessment EAVA 3/2012, 2012) készült, amely kifejezetten támogatta egy a székhelyáthelyezésről szóló irányelv megalkotását. A tanulmány elemzi az egyes tagországok gyökeresen eltérő társasági jogi rendszereit, amelyek között mind a bejegyzett iroda, mind a tényleges székhely fogalmat használó társasági jog megtalálható

csakúgy, mint a két elv keveredése (többnyire amiatt, hogy a székhely definíciója más az adójogban és a társasági jogban)²¹.

Az Európa Parlament 2012-ben a hatástanulmányok értékelése alapján egyértelműen egy székhely áthelyezési irányelv létrehozása mellett foglalt állást, és e véleményét, valamint a részletes ajánlásokat eljuttatta a Bizottságnak és a Tanácsnak²².

Az ajánlások szerint a társaság székhelyének határokon átnyúló áthelyezésének adóügyi szempontból semlegesnek kellene lennie. Az irányelvnek lehetővé kell tennie a társaságok számára, hogy „jogi személyiségük elvesztése nélkül, a fogadó tagállam joga szerinti társasággá való átalakulás útján gyakorolhassák letelepedési jogukat a fogadó tagállamba való migrációval”.²³ Hasonló irányt mutat a Parlamentnek a társasági jog jövőjéről szóló általános állásfoglalása (Resolution 2012/2669(RSP), 2012), amely szerint „a társasági jog területén a jogszabályok kollíziójával is foglalkozni kell, és egy ezzel kapcsolatos szakértői javaslat a társaságok határokon átnyúló műveleteiről szóló jogszabályok kollíziójára irányuló szabályokkal kapcsolatos további munka kiindulópontjaként szolgálhat”. Remény van tehát arra, hogy a kezdeti megtorpanás és visszakozás után mégis közösségi szintű szabályozás születik a székhely áthelyezések egyszerűsítésének és egységesítésének érdekében.

Összefoglalva a fentieket elmondható, hogy az eltérő jogrendszerek miatt a letelepedés szabadsága jogi személyek esetén nem tud maradéktalanul, mindenre egységesen

²¹ A magyar nemzetközi magánjog 1979 óta az inkorporáció elvét követi, a magyar társasági jog 2007 óta a bejegyzett irodát tekinti székhelynek, korábban a székhely a bejegyzett iroda volt, amely egyben a központi ügyintézés helye is volt.

²² Az előzmények jó elemzését adja (Vossestein, 2008)

²³ Az Európai Parlament 2012. február 2-i állásfoglalása a vállalatok székhelyének határokon átnyúló áthelyezéséről szóló tizennegyedik társasági jogi irányelvről, a Bizottságnak szóló ajánlásokkal (Resolution P7_TA(2012)0019, 2012), 2. ajánlás

vonatkozó módon megvalósulni²⁴. A bírósági esetek ugyan utat mutatnak a belső piaci szabadságok alkalmazása tekintetében, de a döntések konkrét esetekre, konkrét körülményekre vonatkoznak, nem általánosak. Ráadásul a bíróságnak nem feladata a jogalkotás, az ítélkezési gyakorlat nem helyettesítheti a pozitív jogot. A szabályozás hiánya hátráltatja az egységes, közös piac megvalósulását, mivel fékezi a jogi személyek mobilitását. Székhely áthelyezés nélkül pedig a társaságok korlátozva vannak abban, hogy a jogi személy működése szempontjából legmegfelelőbb jogrendszer alá tartozzanak. Míg a tulajdonosok a társaság megalapítása előtt szabadon választhatnak arról, hogy melyik tagállamban kívánnak társaságot alapítani, a már megalapított társaságok számára ez a lehetőség csak meglehetősen bonyolult, időigényes és költséges jogi eljárások útján érhető el.

II.6 Az Európai Bíróság szerepe a joggyakorlat kialakításában

Az Európai Unió Bírósága (EUB) hatáskörrel rendelkezik előzetes döntés meghozatalára az alapszerződések és az az uniós intézmények jogi aktusainak érvényessége és értelmezése terén.²⁵ A nemzeti bíróságok kérhetik az EUB-t ilyen kérdések tekintetében előzetes döntéshozatalra, ha pedig folyamatban lévő ügyben merül fel ilyen kérdés, amelynek határozatai ellen a nemzeti jog értelmében nincs jogorvoslati lehetőség, a nemzeti bíróság köteles az EUB-hoz fordulni. Maga a Bizottság is fordulhat az EUB-hoz kötelelességsegségi eljárás keretében, amennyiben egy tagállam nem teljesíti maradéktalanul az uniós kötelezettségeit, és a megfelelő konzultációs procedúra a tagállam és a Bizottság között nem eredményezett megállapodást. Az EUB tehát néhány kivételtől eltekintve (amikor valamely EU intézmény működésével szemben van panasz) kizárólag a nemzeti bíróságoktól és a Bizottságtól kaphat felkérést döntéshozatalra. Az állampolgárok közvetlenül

²⁴ A közös piac és a szubszidiaritás elvének gyakorlati következményeit a Cartesio ügyben vizsgálja pl. (Zernova, 2011) cikke.

²⁵ EUMSZ 267. cikk

nem fordulhatnak az EUB-hoz. Amennyiben úgy gondolják, hogy a tagállam joga nem felel meg az uniós jogszabályoknak (például egy irányelv nem megfelelően került átvételre), vagy az alapelveknek, akkor panaszt tehetnek a Bizottságnál. A Bizottságnak joga van a panaszt elvetni, vagy kivizsgálni, és ha a panasz alapos, akkor kötelelesség-szegési eljárást kezdeményezni²⁶. Az állampolgároknak szintén joga van az irányelveket közvetlenül alkalmazni, az előzőekben leírtak szerint. Ebben az esetben a normál államigazgatási eljárás keretében a nemzeti bíróság fogja az ügyet az EUB-nek referálni.

Az Európai Bíróság joggyakorlata az angolszász modellt követi, a megelőző bírósági esetek precedensként szolgálnak a hasonló esetek eldöntéséhez. Az EUB a döntéseiben ítélezési elveket is megfogalmaz, amelyeket azután konzekvensen alkalmaz további ítélezési gyakorlatában. Mindez nem jelenti azt, hogy adott esetben az ítéletek egymással tökéletes összhangban vannak, az uniós joggal foglalkozó irodalom jelentős része a bírósági döntéseket értelmezi és egymással való összefüggéseiket kutatja.

Mivel a közvetlen adózás területe csak kis részben harmonizált, ezért a bíróság jogértelmezésének különösen nagy szerepe van a közösségi jog fejlődése szempontjából²⁷.

²⁶ EUMSZ 258. cikk

²⁷ A joggyakorlat hatását a jogfejlődésre maga az EU is figyelemmel kíséri, legutóbbi hatástanulmányát a témában 2010-ben adta közre (DIRECTORATE GENERAL FOR INTERNAL POLICIES, 2011).

III. RÉSZ - Az átalakulások adójogi szabályozása az EU-ban

Az átalakulások adóhatásainak kiküszöbölését elsődlegesen az Átalakulási irányelv hivatott biztosítani. Az irányelv értelmezését és a nemzeti szabályozásoknak az alapelvekkel való összhangjának megteremtését az EUB ítélkezési gyakorlata teszi lehetővé.

III.1 Az Átalakulási irányelv ²⁸

Eddig négy nagy szakaszban történt próbálkozás a terület megreformálására. 1990-ben megjelent az első két jövedelemadózással foglalkozó irányelv, az anya-leányvállalati és az Átalakulási irányelv²⁹. A második próbálkozás még mindig a kilencvenes évek elején történt, a Ruding bizottság neve fémjelzi, és mára már inkább csak elméleti jelentősége van. A harmadik a Primarolo bizottság jelentése volt 1997-ben, melynek fő eredménye az Adóztatás Magatartási Kódexének valamint két újabb irányelvnek a megszületése. Végül 2001-ben látott napvilágot a vállalkozások közösségi adózásáról szóló átfogó tanulmány, mely része lett a 2010-ben nyilvánosságra hozott hosszú távú stratégiának (COM(2010) 2020, 2010), és 2011-ben irányelv javaslatként a tagállamok képviselői elé is került (Directive proposal COM(2011) 121 final, 2011).

²⁸ Az irányelv általános leírása részben az Erdős-Földes-Öry Európai Unió adójoga (Complex, 2013) könyv 4. fejezetében (A közvetlen adók harmonizációja az Európai Unióban, Erdős) megjelent szövegen alapul. (Földes et al., 2013, chap. 4)

²⁹ A közvetlen adózás átfogó leírását adja többek között (Dahlberg, 2005), (Smit and Kiegebeld, 2008), (Vanistendael, 2006), (Terra and Wattel, 2012)

Az Átalakulási irányelv (Directive 2009/133/EC, 2009)³⁰, ugyanúgy, mint az anya-leány-vállalati irányelv a többszöri módosítások, illetve módosítási szándék miatt a közelmúltban egységes szerkezetben újrakodifikálásra került (van den Broek, 2012a)³¹. Az átalakulási irányelv legjelentősebb módosítására ezt megelőzően 2005-ben került sor³².

Ekkor kerültek bele az alábbiak:

- A személyi hatályban szereplő vállalkozási formák listája jelentősen kibővült;
- Belekerültek az SE, SCE nemzetközi átalakulására és székhelyátmozdítására vonatkozó szabályok;
- Egyértelmű lett, hogy a telephelyek átalakulása jogi személlyé az irányelv hatálya alatt van;
- Külön szabályok foglalkoznak a nem társasági adóalany személyegyesítő társaságokkal (fiscally transparent entities);
- Új átalakulási forma, a részleges ki(szét)válás került bevezetésre;
- Az irányelv tisztázta a több részletben megszerzett többségi részesedés hatály alá tartozását, és az átalakulás során az átvevő társaságnál keletkező árfolyamnyereség adómentességét.

Az irányelv módosítás és az új társasági jogi irányelvek megjelenése új lendületet adott a határon túlnyúló átalakulásoknak az Európai Unión belül³³. Ezzel megnőtt az átalakulási

³⁰ Ezentúl a 2009/133/EC direktívára *átalakulási irányelvként* vagy 2009/133/EK-ként fogunk hivatkozni

³¹ Az újrakodifikálással hatályát veszítette a Council Directive 90/434/EEC (eredeti Átalakulási irányelv), Council Directive 2005/19/EC (jelentős módosítás), és Council directive 2006/98/EC

³² A főbb változások ismertetését lásd például (Aurelio, 2006), (Russo and Offermanns, 2006) illetve társasági jogi szempontból (Durr Schmidt, 2007)

³³ A társasági jogi irányelvek hatásának elemzését lásd (Biermeyer, 2013b)

irányelv alkalmazásának és értelmezésének a szerepe is, amely egyfelől az irányelv tag-államok általi bevezetésének felülvizsgálatához³⁴, másfelől az átalakulásokkal kapcsolatos bírósági esetek számának növekedéséhez vezetett.

III.1.1 Az Átalakulási irányelv célja

Az Átalakulási irányelv általános célkitűzése, hogy biztosítsa a Közös Piac zavartalan működését az adóztatással keletkező akadályok (költségek) elhárításával annak érdekében, hogy a vállalkozások a belső piacon történő tevékenysége versenyszempontból semleges legyen, ne legyen hátrányban a nemzeti piacon történő működéshez képest, javuljon a vállalkozás nemzetközi versenyképessége, hatékonysága.³⁵ Ennek megfelelően a nemzetközi átalakulásoknak ne legyen magasabb a közvetlen adó és adminisztrációs terhe, mintha ugyanez az átalakulás az országon belül ment volna végbe. Ellenkező esetben a tagállamok eltérő adórendszerei miatt az átalakulás addicionális társasági adó teher keletkezését, illetve kettős adózás felmerülését eredményezheti, amely a piacot és a nemzetközi versenyképességet torzítja.

Az ideális megoldás, amely a határon átnyúló ügyletek többlet adóráfordítások felmerülése nélkül történő végbemenését biztosítaná, egy közös társasági adórendszer lenne, ameddig azonban ilyen nem jön létre, addig az átalakulások adósemlegességét közösségi szintű szabályozásban, irányelvben szükséges biztosítani. Az irányelv célja tehát, hogy nemzetközi átalakulás (olyan átalakulás, amelynek a résztvevői különböző tagállamok-

³⁴ Lásd pl. a 2009-ben kiadott tanulmányt, amelyet az Ernst & Young készített. (Ernst and Young, 2009), illetve ennek összefoglalóját (Lozev, 2010).

³⁵ Átalakulási irányelv, preambulum

ban belföldi illetőségűek) közvetlenül ne eredményezhessen adóköteles árfolyamnyereséget sem az átalakulásban részt vevő vállalkozások, sem a tulajdonosaik szintjén³⁶. Továbbá ne keletkeztessen társasági adó kötelezettséget, különös tekintettel az átalakulásban részt vevő vállalkozások adóalap csökkentő tételként elszámolt céltartalékaira és elhatárolásaira, valamint a náluk felhalmozódott veszteségek elhatárolására és beszámíthatóságára a jogutód vállalkozás nyereségével szemben. Az irányelv nem foglalkozik az átalakulás hosszabb távú adóhatásaival. (pl. egy hazai vállalkozás külföldi vállalkozásba való beolvadásával megváltozhat a kapott osztalék adóterhe.) Az irányelv nem garantál mentességet az egyéb adókötelezettségek, például bejegyzési illeték, visszterhes vagyonátruházási illeték alól sem.

Mivel az átalakulás csak a jogi személy, nem pedig a tevékenység megszüntetésével jár, az esetek többségében az átadó társaság tagállamában telephely kialakulásához vezet. Az Átalakulási irányelv feltételezi, hogy az átalakulásban részt vevő társaságok jogi formája egymással jórészt kompatibilis, egymásba átvihető, a jogi személyek gazdasági tevékenysége végelszámolás nélküli megszűnés³⁷ és jogutódlás mellett, vagy közvetlen konverzióval az átalakuló jogi személy országában telephelyen keresztül folytatható. Az Átalakulási irányelv akkor tudja majd hatását igazán kifejteni, ha a vállalkozási formák egységesítése az Európai Unión belül teljes mértékben végbe megy. Az ebbe az irányba tett két nagy lépés - egyfelől az SE és az SCE, mint uniós vállalkozási forma, másfelől a társaságok nemzetközi átalakulásának lehetővé tétele – hatását még nem lehet teljes körűen felmérni, de egyelőre az uniós társasági formák nem tűnnek nagyon népszerűnek. Az elmúlt tíz év alatt 2125 SE került összesen bejegyzésre, nagyrésztük Németországban

³⁶ Az átalakulásokat szélesebb kontextusban tárgyalja például (Gangemi, 2010) és (Haufler and Schulte, 2011), (Boidman, 2006)

³⁷ Az irányelv eredeti angol szövegében használt "Being dissolved without going into liquidation" kifejezés a hivatalos magyar fordításban helytelenül „végelszámolással megszűnt” kifejezésként szerepel. Dolgozatomban az angol eredetit jobban tükröző „végelszámolás nélküli megszűnés” kifejezést használom.

és a Cseh Köztársaságban, azonban ezekből csak 289 minősül ténylegesen működő SE-nek, amelynek több, mint öt munkavállalója van t.

Az Átalakulási irányelv négy, helyenként egymással konfliktusban lévő célkitűzést kíván megvalósítani. A legfontosabb cél, a nemzetközi átalakulások adó-semlegessé tétele, nem az adózás teljes elkerülését jelenti, hanem az eszköz, részesedés átalakuláskori piaci értéke és könyv szerinti értéke közötti különbségből adódó nem-realizált tőkenyereség adóztatásának elhalasztását a tőkenyereség realizálásáig mind az átalakulásban részt vevő vállalkozások, mind a tulajdonosok szintjén. Ezzel a célkitűzéssel némileg ellentétes az adóztatási jogok egyensúlyának megőrzésére való törekvés, amely szerint az adott államot megilleti azon a tőkenyereség adóztatásának a joga, amely olyan időszakban keletkezett, amikor a jogi személy az adott államban volt belföldi illetőségű, akkor is, ha a tőkenyereség realizálása már nem belföldi illetőségű időszakban következett be. Az átalakulás adósemlegessége tehát nem jelenheti az állam adóztatási jogának végleges feladását, vagy másik államnak való átadását, csak elhalasztását. A letelepedés szabadságával összhangban az átalakulás nem eredményezheti a nemzetközi ügylet illetve a részt vevő európai társaságok diszkriminációját a hasonló hazai ügyletben részt vevő hazai társaságokkal szemben. Végül az irányelv célkitűzései között immár kimondva is szerepel a kettős adóztatás megszüntetése. Ugyanakkor az adó-semlegesség nem vonatkozik olyan ügyletekre, ahol az adókikerülési szándék bizonyítható.

Összefoglalva tehát az irányelv célkitűzései a következők:

- Adósemlegesség
- Adóztatási jogok egyensúlyának megőrzése
- Egyenlő elbánás
- Kettős adózás elkerülése

Az irányelv különös hangsúlyt helyez az átalakulásban részt vevő vállalkozások nemzetközi telephelyeinek az átalakulás miatt keletkező adóztatásának elkerülésére, valamint a pénzügyileg átlátszó (fiscally transparent) személyegyesítő társaságok átalakulási szabályaira. Az irányelv külön szabályozza az SE és SCE megszűnés nélküli átalakulásának adó következményeit, ezzel bizonyos mértékig sértve az egyenlő elbánás elvét, hiszen más vállalkozási formák számára a megszűnés nélküli bejegyzett székhely áthelyezés nem lehetséges és annak adómentessége sem biztosított.

III.1.2 Az Átalakulási irányelv tárgyi hatálya: az átalakulások típusai

Az átalakulás fajtáinak vannak közös tulajdonságai, amelyet az irányelv ugyan nem mond ki közös cím alatt, de amelyek meghatározzák, hogy tartalmilag milyen műveleteket kell az irányelv alá tartozónak tekinteni. Az egyesülés, szétválás, részleges szétválás során egy vagy több társaság végelszámolás nélkül megszűnik, eszközátadás esetén pedig gyakorlatilag az átadott üzletág szűnik meg. A végelszámolás nélküli megszűnés közös joghatása a jogutódlás. A jogutódlást ugyan az irányelv konkrétan nem említi, és nem is határozza meg, azonban a joggyakorlatból és a szakirodalomból egyaránt egyértelmű, hogy az átalakulásban részt vevő teljes vagyontömeg, annak összes eszközével és forrásával, jogaival és kötelezettségeivel átkerül az átvevő vállalathoz, mint jogutódhoz. Végezetül pedig, e műveletek jelentős készpénz csere nélkül mennek végbe. A részesedés csere ebből a szempontból kivétel, hiszen ott nem a működő vagyontömeg, hanem a vagyontömeg jogi formáját reprezentáló részesedés cserél gazdát, tehát ebben az esetben értelmetlen jogutódlásról beszélni, mivel a jogosult, illetve kötelezett nem változik.

Az Átalakulási irányelv az átalakulások öt fajtáját különbözteti meg (második cikk):

- egyesülés,
- szétválás,

- részleges szétválás
- eszközátadás³⁸
- részesedéscsere.

Az egyesülés³⁹ olyan ügylet, amikor egy vagy több vállalkozás az összes eszközeit és kötelezettségeit egy másik vállalkozásnak adja át, úgy, hogy az átadó vállalkozás végelszámolás nélkül megszűnik (vagyis, csak a jogi személy szűnik meg általános jogutódlás mellett, a tevékenység nem). Az átvevő vállalkozás az átadó vállalkozás vagy vállalkozások általános jogutódja. Az átalakulás eredményeként az átadó vállalkozások tulajdonosai az átvevő vállalkozás tulajdonosaivá válnak. Az összeolvadás három alesetet különböztet meg: olyan beolvadást, ahol egy vagy több vállalkozás olvad be egy már létező vállalkozásba, anyavállalatba történő beolvadást és az összeolvadást, ahol egy vagy több vállalkozás olvad össze egy általuk alapított új vállalkozásban.

Határon átnyúló egyesülés esetén, minthogy nemzetközi ügyletről van szó, az egyesülés eredményeként nemcsak egy, az E országban belföldi illetőségű E vállalkozás egyesül jogilag egy, a D országban lévő D vállalkozással, hanem mivel a tevékenység végzés helye nem változik (az továbbra is az E ország) csak a jogi formája, a D vállalkozásnak az egyesülés eredményeként E országban telephelye keletkezik⁴⁰.

³⁸ Az irányelv eszközátadásnak nevezi, de a definícióból egyértelmű, hogy teljes tevékenységi kör átadásról van szó, amely magában foglalja az tevékenységi körhöz tartozó összes eszköz és kötelezettség, a teljes tevékenység átadását. Amikor eszközátadásról beszélünk, azon nem az eszközök fizikai átadását, hanem a tulajdonjog és a tevékenység végzéséhez kapcsoló egyéb jogok és kötelezettségek átadását értjük. Az irányelv átvételét elvégző magyar törvény a társasági adóról és osztalékadóról a kedvezményezett eszközátvétel fogalmát használja.

³⁹ Átalakulási irányelv, 2. cikk (a)

⁴⁰ A telephely fogalmát az irányelv nem határozza meg, a legtöbb magyarázat egyetért abban, hogy bírósági értelmezés esetén az Európai Bíróság az OECD Modellegyezmény (OECD - MC, 2014) által használt meghatározást alkalmazná. Így a jelen fejezetben a telephely kifejezést mi is a Modellegyezmény által megadott adójogi értelemben használjuk, ami lehet bővebb, mint a cégjog által ismert fióktelep kategóriája és nem feltétlenül jelent a cégbíróságnál bejegyzési kötelezettséget. Viszont minden esetben a külföldi vállalkozó társasági adóalanyiságát jelöli a telephelyen keresztül végzett tevékenysége tekintetében.

A szétválás⁴¹ az a folyamat, amikor egy végelszámolás nélkül megszűnő társaság összes eszközeit és kötelezettségeit két vagy több már létező vagy újonnan alapított vállalkozásnak adja át, tulajdon arányosan kibocsátott részvényekért (üzletrészekért) és a névérték 10%-át meg nem haladó összegű pénzeszközért cserébe. Az átvevő vállalkozások az átadó vállalkozás általános jogutódai lesznek. Az eszközök és kötelezettségek átadásáért cserében az átadó vállalkozás tulajdonosai az átvevő vállalkozások tulajdonosává válnak.

Részleges szétválás⁴² esetén egy végelszámolás nélkül megszűnő társaság egy vagy több üzletágának teljes tevékenységét két vagy több már létező vagy újonnan alapított társaságnak adja át, tulajdon arányosan kibocsátott részvényekért (üzletrészekért) és a névérték 10%-át meg nem haladó összegű pénzeszközért cserébe. Az átvevő vállalkozások az átadó vállalkozás általános jogutódai lesznek. Az eszközök és kötelezettségek átadásáért cserében az átadó vállalkozás tulajdonosai az átvevő vállalkozások tulajdonosává válnak. Részleges szétválás esetén legalább egy üzletág teljes tevékenysége az átadó vállalatnál marad. Az üzletágot az irányelv úgy definiálja⁴³, mint egy vállalkozás valamely egységének összes eszközeit és kötelezettségeit, amelyek a működés szempontjából önálló üzleti egységet képeznek. A részleges szétválás tehát azért különleges, mert az átadó vállalkozás fennmarad. Mivel az átadott üzletágak fizikai végzésének helye nem változik, a részleges szétválás az átvevő társaság szempontjából telephely keletkezéséhez vezet.

⁴¹ Átalakulási irányelv, 2. cikk (b)

⁴² 2009/133/EK 2. cikk (c)

⁴³ 2009/133/EK. 2. cikk (j)

Eszközátadás⁴⁴ esetén a vállalkozás egy vagy több tevékenységi körét adja át egy másik létező vagy újonnan alapított vállalkozásnak, annak újonnan kibocsátott részese-dése fejében, anélkül, hogy az átadó vállalkozás megszűnne. Minthogy az irányelv tevé-kenységi körök átadásáról beszél, valószínűsíthető, hogy csak aktív tevékenységek esetén beszélhetünk eszközátadásról⁴⁵ (például valószínűleg nem tekinthető eszközátadásnak az ügylet, ha a tevékenység kizárólag más vállalkozások részesedéseinek a tulajdonlásából áll).

Részesedéscseréről⁴⁶ akkor beszélünk, ha egy vállalkozás egy másik vállalkozás többségi részesedését szerzi meg vagy azt tovább növeli úgy, hogy ezért cserébe a másik vállalkozás tulajdonosai számára saját jegyzett tőkéjét megtestesítő részesedéseket bocsát ki illetve a névérték 10%-át meg nem haladó pénzeszközt fizet.

Az SE és az SCE, mint új uniós cégjogi formákhoz kapcsolódóan bevezetésre került a székhely áthelyezés⁴⁷ fogalma is (2. Cikk k)). Eszerint székhelyáthelyezés az a művelet, amelynek során egy SE vagy SCE, anélkül, hogy végelszámolásra kerülne vagy új jogi személyt hozna létre a létesítő okirat szerinti székhelyét egyik tagállamból a másikba he-lyezi át.

Ameddig a két nemzetközi átalakulással foglalkozó cégjogi irányelvet, illetve az új uniós cégformákat nem vezették be, a nemzetközi összeolvadás és szétválás adójogi sza-bályozása csak elméleti jelentőséggel bírt, mivel a legtöbb tagállam társasági joga nem tette lehetővé az adott jog által nem felsorolt vállalati formával való összeolvadást vagy

⁴⁴ 2009/133/EK 2. cikk (d)

⁴⁵ A tevékenységi ág meghatározásának elégtelenségét elemzi például (Boulogne and Gooijer, 2013), vagy (Sunderman and Stroeve, 2008) cikke.

⁴⁶ 2009/133/EK 2. cikk (e)

⁴⁷ 2009/133/EK 2. cikk (k)

abba történő egyéb átalakulást még akkor sem, ha a két vállalati forma lényeges tulajdonságai azonosak voltak. Míg tehát az eredeti irányelv által lefedett átalakulások közül egészen a közelmúltig csak az üzletágátadás és a részesedéscsere játszott szerepet a gyakorlatban, ez mára már jelentősen megváltozott.

A fenti meghatározások szemléltetéseként nézzük meg, hogy egy határokon átnyúló átalakulás milyen alapformákban mehet végbe.

Egyesülés:

- Az A országban lévő A vállalkozás átveszi a B országban lévő B vállalkozás teljes tevékenységét a B társaság végelszámolás nélküli megszűnése során. Az ügylet eredményeként a volt B részvényesek A részvényesekké válnak, Az A vállalkozásnak pedig telephelye keletkezik B országban a volt B vállalkozás tevékenységének következtében, amely fizikailag B országban maradt, ám jogilag az A vállalkozás tevékenységévé vált.

- Az A országban lévő A vállalkozás és a B országban lévő B vállalkozás teljes tevékenysége egy új C vállalkozásba kerül át az A és B vállalkozások végelszámolás nélküli megszűnésével és az A és B részvényesek C részvényesekké válnak. C vállalkozás lehet A és B ország valamelyikében, vagy harmadik tagállamban. C vállalkozásnak mindazon tagállamokban, amelyekben tevékenységet végez anélkül, hogy ott lenne a székhelye, telephelye keletkezik.

- Az A országban lévő A anyavállalatba beolvad az ő B országban lévő B leányvállalata. A beolvadás eredményeként a részvényesek maradnak A részvényesei, azonban A vállalkozásnak B országban telephelye keletkezik az eddigi leányvállalat helyén⁴⁸.

⁴⁸Amennyiben külön nem említjük, úgy a leányvállalat fogalmát az átalakulásokkal kapcsolatosan tág értelemben használjuk, egyszerűen a befektetést élvező, az átalakulásban részt vevő társaságot jelenti függetlenül a benne lévő tulajdon mértékétől. Az anya-leányvállalati irányelvre történő hivatkozásoknál azonban az anya-leány státusz legalább 10% részesedést feltételez.

A végelszámolás nélküli megszűnés azt jelenti, hogy a jogi forma ugyan jogutódlás mellett megszűnik, de az adószám vagy fennmarad, vagy, amennyiben új adószám kerül kiadásra, a megszűnésre nem alkalmazandóak a végelszámolás adójogi következményei, hanem a tevékenységet adójogi szempontból az általános jogutódlás szabályainak megfelelően kell folytonosnak kell tekinteni.

Szétválás esetén

- Az A országban lévő A vállalkozás a teljes tevékenységét (az A1, A2 és A3 tevékenységeket) átadja egy vagy több (B és C) másik vállalkozásnak, amelyekből legalább egy másik tagállamban belföldi illetőségű. Az A vállalkozás részvényesei B és C vállalkozásban szereznek arányos részesedést, B és C vállalkozásnak pedig, amennyiben nem A országban belföldi illetőségű, A országban egy-egy telephelye keletkezik A1, A2 és A3 tevékenységek tekintetében.

Részleges szétváláskor

- Az A országban lévő A vállalkozás egy vagy több tevékenységi körét (az A1 és A2 tevékenységeket) átadja egy vagy több másik vállalkozásnak, amelyekből legalább egy másik tagállamban belföldi illetőségű. Az A vállalkozás legalább egy tevékenységi kört (A3 tevékenység) megtart és az A vállalkozás, mint jogi személy is fennmarad. Az A vállalkozás részvényesei részben A részvényesek maradnak, részben pedig a B és C vállalkozásban szereznek arányos részesedést. B és C vállalkozásnak, amennyiben nem A országban belföldi illetőségű, A országban egy-egy telephelye keletkezik A1 és A2 tevékenységek tekintetében.

Részesedéscseréről akkor beszélünk, ha

- A D országban lévő D vállalkozás átveszi az E országban lévő E vállalkozás részvényeit (üzletrészt) és cserébe D részvényeket (üzletrészeket) ad a volt E tulajdonosoknak. A tranzakció eredményeként az E a D leányvállalata lesz, D-nek pedig tulajdonosai lesznek a volt E tulajdonosok is.

Eszközátadás esetén

- A D országban lévő D vállalkozás egy tevékenységi körét átadja az E országban lévő E vállalkozásnak E részvényekért cserébe. A tranzakció eredményeként a D vállalkozás részesedést szerez E vállalkozásban, az E vállalkozásnak pedig telephelye keletkezik D országban, amely az átadott tevékenységét végzi.

- A D országban lévő D vállalkozás, amely tevékenységének egy részét az E országban lévő telephelyen végzi, a telephelyet átadja E vállalkozásnak, E részvényekért (üzletrészekért) cserébe. Ebben az esetben a D vállalkozás E országi telephelye megszűnik, mint telephely, a tevékenységet az E vállalkozás végzi, a D vállalkozás pedig tulajdonosa lesz E-nek.

- A D országban lévő D vállalkozás E országi telephelyét átadja a F országban lévő F vállalkozásnak F részvényekért cserében. Ennek eredményeként D vállalkozás tulajdonosa lesz F vállalkozásnak, D telephelye megszűnik, F-nek pedig telephelye keletkezik.

Székhelyáthelyezés esetén

- Az A országban belföldi illetőségű SE vagy SCE a székhelyét, anélkül, hogy új jogi személyt hozna létre, B országba helyezi és ezáltal B országban válik belföld illetőségűvé, illetve ebben az országban kerül a cégjegyzékbe működő társaságként átjegyzésre. Amennyiben az SE vagy SCE az A országban, korábbi székhelyén tevékenységet végzett, úgy a tevékenységre való tekintettel a vállalkozásnak A országban telephelye keletkezik. Amennyiben a tevékenység végzésének helye C ország volt, akkor az eddigi

telephely megmarad, azonban az illetőség változása miatt más adóegyezmény lesz rá érvényes.

Az irányelv célja az, hogy a tőke átcsoportosítása, működési formájának megváltoztatása ne keletkeztessen adófizetési kötelezettséget mindaddig, amíg a részesedés, üzletág értéke a piacon nem realizálódik. Éppen ezért a fenti átalakulások az alábbi kivételektől eltekintve akkor esnek az irányelv tárgyi hatálya alá, ha az átalakulás során nem történik jelentős készpénz (bankátutalás, pénzhelyettesítő) fizetés. Mivel a cserében résztvevő eszközök illetve részesedések értéke nem mindig feleltethető meg pontosan egymásnak, ezért az irányelv lehetővé teszi a részesedés értékének kiegészítésére a készpénzfizetést. Ez akkor lehetséges, ha a készpénzfizetés nem haladja meg a kapott részesedés névértékének, amennyiben pedig nincs névértéke, akkor a számviteli elszámoláskor figyelembe vett névértékének 10%-át. Egyáltalán nem megengedett a készpénzfizetés székhelyáthelyezés, eszközátadás és anyavállalatba történő beolvadás esetén. Az átalakulás adómentessége a készpénzben fizetett részre nem vonatkozik. Az irányelv több résztvevő esetén nem tartalmaz útmutatást a 10% arányos megosztását illetően.

Az irányelv átalakulás definícióiból következik, hogy az irányelv csak nemzetközi átalakulásokra vonatkozik, és azt tekinti nemzetközi átalakulásnak, amelyben a személyi hatályban meghatározott feltételeknek megfelelő olyan társaságok vesznek részt, amelyek nem azonos tagállamban belföldi illetőségűek. Általában a belföldi átalakulások nem tartoznak az irányelv hatálya alá, azonban az egyenlő elbánás elve alapján az irányelv szabályozását azokra is alkalmazni kell, amennyiben a tagállam az irányelvet belföldi jogszabályában úgy implementálta, hogy az tartalmazza a belföldi átalakulásokat is.⁴⁹

⁴⁹ Lásd *Leur-Bloem* ügy (Leur-Bloem C-28/95; C-28/1995, 1997) ill. *Andersen og Jensen* ügy (Andersen og Jensen C-43/00, 2000)

Mivel az ügylet nemzetközi jellegét a társaságok illetősége határozza meg, ezért előfordulhatnak olyan átalakulások, amelyeknek van határon átnyúló része (pl. a belföldi átalakulásban részt vevő társaságnak a már meglévő külföldi telephelye) és mégsem esnek az irányelv hatálya alá.

III.1.3 Az Átalakulási irányelv személyi hatálya

Az irányelv hatálya csak olyan vállalkozások közötti átalakulásra terjed ki, amelyek belföldi illetőségűek valamelyik uniós tagállamban és nem tekinthetők egy adóegyezmény meghatározása szerint belföldi illetőségűnek a Közösségen kívül⁵⁰. A Közösségen belüli kettős illetőség nem kizáró tényező. A formális logika szabálya szerint az irányelv hatálya a szövegezés alapján kiterjed azokra a vállalkozásokra is, amelyeknek a második illetőségük olyan országban van, amelynek nincs adóegyezménye az adott uniós tagállammal, bár nem feltételezhető, hogy ez lett volna a jogalkotó szándéka.

Az Átalakulási irányelv személyi hatálya pontos tükörképe az anya-leányvállalati irányelvben rögzített személyi hatálynak, a vállalkozások jogi formájának az irányelv mellékletében felsorolt jogi formák egyikének kell lennie.⁵¹ Már hosszú ideje felvetődött az a kérdés, hogy ki kellene terjeszteni a személyi hatályt minden vállalkozási formára, amely belföldi illetőségű az adott tagállamban és alanya az ottani társasági adónak, de ez a megoldás sok gondot okozott volna mind a polgárjogi, mind az adójogi megközelítések különbözősége miatt. Így a jelenleg hatályos irányelvnek ugyan szélesebb a személyi hatálya, mint az eredetinek, azonban továbbra is a cégformák taxatív felsorolásán alapul. Ez

⁵⁰ 2009/133/EK 3. Cikk (b)

⁵¹ 2009/133/EK 3. Cikk (a), és 1. Melléklet A. rész, (q)

Ez a magyar a jog alatt bejegyzett jogi személyek közül a következő társasági formákat fedi le: közkereseti társaság, betéti társaság, közös vállalat, korlátolt felelősségű társaság, részvénytársaság, egyesülés, közhasznú társaság, szövetkezet.

problémát okozhat a nemzeti cégjogok változásakor, Magyarországon például közös vállalat és közhasznú társaság ma már nem alapítható, bár természetesen, ameddig még működhetnek ilyen társaságok, addig átalakulásaikra az irányelv vonatkozni fog. Az irányelv személyi hatályának értelmében az SE (Európai Részvénytársaság) és az SCE (Európai Szövetkezet) is társaságnak minősül.

Az átalakulási irányelv olyan ügyletekre vonatkozik, amelyben legalább két különböző tagállamban belföldi illetőségű társaság vesz részt⁵². Nem vonatkozik tehát olyan tranzakciókra, amelyek résztvevői azonos tagállamban belföldi illetőségűek, vagy egyikük nem az Európai Unióban belföldi illetőségű. Például nem vonatkozik egy E országban belföldi illetőségű vállalkozás F országbeli telephelyének átadására egy másik vállalkozás részvényei ellenében, ha a második vállalkozás ugyancsak az E országban belföldi illetőségű. Ebben az esetben F ország az ügyletet megadóztathatja. Ugyanez igaz arra az esetre is, ha két azonos országbeli társaság, amelyeknek más országban van telephelyük, összeolvadnak. Az irányelv hatálya nem terjed ki azokra az átalakulásokra sem, amelyek nemcsak tagállamokat érintenek, például közösségi társaságok nem uniós telephelye átadására, vagy éppen fordítva átalakulásban részt vevő nem–uniós társaságok Unión belüli telephelyeire. Ennek indoka az, hogy minkét fenti esetben a tevékenység véglegesen kikerül az adott állam joghatósága alól. Ha tehát adóztatási jogát az átalakulás esetén feladja, a tőkenyereség későbbi realizálódásakor azt már nem tudja érvényesíteni.

Az Átalakulási irányelv társaság definíciója csak azt kívánja meg, hogy a társaság formája a mellékletben listázott társasági forma legyen, illetve egyedüli illetősége az Európai Unión belül legyen. Ez alapján elméletileg konstruálható olyan társaság, amelyet az

⁵² Az 2009/133/EK 1. Cikk (a) pontjának angol eredetije az “involved” kifejezést használja, amit a magyar hivatalos fordítás nem teljesen pontosan az “érintett” szóval helyettesített. Ez utóbbi alapján le lehetne vonni azt a következtetést is, hogy az irányelv alkalmazásához elegendő az, ha a társaságok tulajdonosai különböző tagállamokban belföldi illetőségűek, de nem ez a helyzet, az irányelv a résztvevő társaságokra határoz meg illetőségi feltételeket.

Unión kívül jegyezték be, de valamelyik tagállam joga szerinti társasági formában, és amelynek a tényleges irányítási helye az Európai Unióban van⁵³ és az irányelv ezekre a társaságokra is vonatkozik.

Ahhoz, hogy az irányelv rendelkezései kiterjedjenek egy vállalkozásra, társasági adóalanyiság szükséges, és a vállalkozás nem részesülhet semmilyen adómentességben. Az adóalanyiság kérdését nem minden szerző, és nemzeti bíróság értelmezi azonosan, az értelmezések közötti fő eltérés abban áll, hogy a társaságnak vagy a tevékenységének kell-e társasági adó kötelezettnek lennie. Amennyiben a tevékenységnek kellene társasági adó kötelezettnek lennie, akkor befektetői társaságok, különösen passzív holding társaságok, amelyeknek a fő tevékenysége részesedések tartása nem vehetnének részt az irányelv hatálya alá tartozó adó semleges nemzetközi átalakulásokban. Az eddigi rendelkezésre álló esetjog (*Kofoed C-321/2005*, 2005 ügy) azonban nem ebbe az irányba mutat, amennyiben a jogi személy társasági adó alanya, akkor az egyéb feltételek fennállása esetén az irányelv hatálya alá tartozik. Az egyes tagállamokban társasági adónak tekintett adónemek, ugyanúgy, mint a társasági formák, az irányelv egyik mellékletében felsorolásra kerültek.⁵⁴ Nem tekinthető tehát társasági adónak az a jövedelemadó, amely ugyan megfelel a társasági adózás szokásos kritériumainak, de nincs az irányelv mellékletében felsorolva. Ez gondot okozhat abban az esetben, ha az adott országban a társasági adó megnevezése változik. Célszerű lett volna ezért az OECD Modell egyezmény tárgyi hatályához⁵⁵ hasonlóan az irányelv alkalmazását kiterjeszteni az irányelv elfogadása után az akkor hatályban lévő adó helyett bevezetett azonos tartalmú adókra is.

⁵³ Ilyen lehet például a Delaware államban, magyar jog szerint bejegyzett társaság, amelynek a központi irányítási helye Magyarországon van.

⁵⁴ 2009/133/EK 3. Cikk (c), és 1. Melléklet B. rész

⁵⁵ OECD MC 2. Cikkely (4). pont (OECD - MC, 2014)

Az irányelv személyi hatálya csak az átalakulásban részt vevő vállalkozásokra határoz meg feltételeket. A külső tulajdonosok lehetnek jogi személyek, jogi személyiség nélküli társaságok vagy akár magánszemélyek is és az illetőségük/ állampolgárságuk sem meghatározó. Áttételesen éppen ezért az Átalakulási irányelv meghatározhat nemcsak társasági adó, hanem személyi jövedelemadó következményeket is (Leur-Bloem C-28/95; C-28/1995, 1997) és (Kofoed C-321/2005, 2005).

Összefoglalva tehát a személyi és a tárgyi hatályban felsorolt feltételeket, ahhoz hogy az irányelv hatálya kiterjedjen a résztvevő társaságok átalakulására a következő feltételeket kell együttesen teljesíteni:

- Minden részt vevő társaság társaságnak minősül, vagyis olyan a társasági formája, amely az irányelv mellékeltében fel van sorolva, és
- A résztvevők mindegyike belföldi illetőségű az Európai Unió valamelyik tagállamában, és
- Legalább két, különböző tagállamban belföldi illetőségű társaság vesz részt az átalakulásban, és
- Nem vesz részt az ügyletben kettős illetőségű társaság, és
- Minden résztvevő alanya társasági adónak és nem élvez adómentességet.

A személyi hatállyal foglalkozó paragrafus sehol nem mondja ki, hogy a feltételeket ugyanazon tagállamokban kellene teljesíteni. Egyes szerzők szerint ez nem is volt jogalkotói szándék (Helminen, 2011)⁵⁶. Ha ezt egy példával szeretnénk illusztrálni, akkor tekinthetünk egy angol jog szerint bejegyzett korlátolt felelősségű társaságot, amelynek a

⁵⁶ M. Helminen, EU Tax Law, IBFD, Amsterdam, 2009, ISBN: 978-90-8722-058-7 (a könyv minden évben újrakiadásra kerül és elektronikus formában is elérhető), 179. oldal. Idézi (van den Broek, 2012a, p. 149)

központi ügyintézési, döntéshozatali helye Hollandiában van, összes gazdasági tevékenységét németországi telephelyén keresztül végzi, és egy francia társaságba szeretne beolvadni, amely szintén teljesíti a személyi hatály feltételeit. Ez a társaság Angliában társaságnak minősül, mert ott van a bejegyzett székhelye, valószínűleg a nemzeti jogok alapján kettős illetőségű, de az adóegyezmény értelmében holland belföldi illetőségű, és ténylegesen társasági adó fizetési kötelezettsége valószínűleg csak a harmadik tagállamban keletkezik, ahol az irányítási tevékenységen kívüli összes gazdasági tevékenységét végzi, bár az illetőség országában is társasági adó alanya.

III.1.4 Az Átalakulási irányelv személyi és tárgyi hatályának gyakorlati korlátai

Az Átalakulási irányelv a nemzetközi átalakulások megengedett adóvonzatait szabályozza. Az irányelv alkalmazására csak olyan esetben kerülhet sor, amikor a nemzetközi átalakulás egyáltalán végbe mehet, erre pedig még jelenleg is csak korlátozott mértékben van lehetőség. Mint fentebb bemutatottuk, a korlátolt felelősségű társaságok nemzetközi egyesülése 2005-től vált csak lehetővé, a részvénytársaságok határon átnyúló egyesülésére pedig 2011-től van elméleti lehetőség. A teljes, illetve részleges szétválások, kiválások cégjogi szabályozására eddig még javaslat sem született. A cégjogi irányelvek hiányából fakadóan egészen a közelmúltig csak az eszközátadások részesedés cserék mentek végbe, ezért az esetjog is nagyrészt ezekre irányul. Nem a nemzetközi átalakulások részeként, hanem nemzetközi magánjogi kérdések kapcsán székhely áthelyezésekkel kapcsolatban is születtek mérőföldkőnek számító bírósági döntések, azonban ezek nem az irányelv által lefedett vállalkozási formákra (SE, SCE) vonatkoznak. A következő évek legfontosabb fejleménye ezen a területen valószínűleg az egyesülésekkel kapcsolatos bírósági döntések megjelenése, az átalakulás gyakorlati kérdései kapcsán kialakuló jogelvek iránya lesz.

III.2 Az átalakulás adósemlegessége

Az Átalakulási irányelv, ellentétben a hozamok adóztatásának elveivel, nem az adómentességet, csak az adósemlegességet tűzi ki célul. Ennek megfelelően az átadó társaság országa nem adómentességet garantál, ezzel véglegesen feladván adóztatási jogát, csak az adóztatás halasztását, általában addig az időpontig, amikor a tőkenyereség realizálódik. Az Átalakulási irányelv csak az átalakuláskor bekövetkező társasági adó hatások semlegesítését tűzi ki célul, az átalakulás eredményeként, de időben attól függetlenül felmerülő adókötelezettségek semlegesítését nem. Ilyenek például a tulajdonosi szerkezet megváltozása miatt felmerülő forrásadó (kamat, jogdíj, osztalék) fizetési kötelezettségek, amelyeket az eltérő adóegyezmények eltérően rendeznek. Az átalakulás során a tulajdon százalékos mértéke is változhat, így elveszhetnek olyan adóelőnyök, amelyek többségi vagy adott nagyságot meghaladó mértékű tulajdonhoz tartoznak, vagy éppen adókötelezettség léphet fel a részesedés későbbi értékesítésekor, ha az átalakulás során a tulajdonos az átvévő társaságban többségi tulajdont szerzett.

Az Átalakulási irányelv bevezetése óta az adóztatás halasztásának szabályai már sokkal részletesebben kialakultak. Az adóztatás halasztása ma az adókötelezettség azonnali beálltát jelenti az adófizetési kötelezettség felfüggesztése mellett. A tőkekivonási adókkal kapcsolatos EUB ítéletek azt erősítik meg, hogy nem feltétlenül szükséges a halasztásnak a tőke javak elidegenítéséig tartania, meg lehet követelni egy hosszabb időszak alatt (pl. 5 év) történő fizetést, illetve biztosítékok adását. Mivel ezekről a részletekről az irányelv nem tartalmaz iránymutatást, ezért a tőkekivonási adók joggyakorlata átalakulási esetekben is releváns lehet.

Az adósemlegesség adóhalasztás útján történő megvalósulását az irányelv három szinten vizsgálja, az átadó vállalkozás, az átvevő vállalkozás, illetve a tulajdonosok szintjén. Az adósemlegesség nem követelmény akkor, ha az átalakulás kizárólagos célja az adóelkerülés, az adóelőnyök szerzése. Ebben az esetben az irányelv alkalmazása megtagadható. Először röviden összefoglaljuk, hogy milyen adóalapok keletkezhetnek általánosságban az átalakulás során.

Adókötelezettség keletkezhet az átadó társaságnál az eszközök, kötelezettségek átértékelése során, illetve amiatt, hogy az eszközök számviteli és adózási szempontú értékcsökkenése eltérhet egymástól. Adókötelezettség keletkezhet átértékelés nélkül akkor is, ha az átadó társaság országa adóztatja az átalakulás pillanatában fennálló, nem realizált tőkenyereséget (exit tax). Az átvevő társaságnál adóhatás csak annyiban jelentkezik, amennyiben az értékcsökkenési leírás időtartama változik amiatt, hogy az átadó nettó könyv szerinti értéke válik az átvevőnél a tárgyi eszköz beszerzési értékévé.

Az eszközök átadásával kapcsolatos szabályokat az irányelv 4. cikke részletezi. Az irányelv az adósemlegességet csak a könyv szerinti értéken történő átalakulások esetére mondja ki, illetve arra az esetre, ha adózási szempontból az eszközök értékcsökkenésének alapja és szabályai az átalakulás következtében nem változnak. Az átértékelés melletti átalakulások tehát csak akkor tartoznak az irányelv hatálya alá, ha adózási szempontból az átértékelést az átvevőnél nem szabad figyelembe venni.

Az átalakulások adósemlegességét a tulajdonosok szintjén az átalakulási irányelv 8. cikke garantálja. A részt vevő tulajdonosok szintjén az átalakulás potenciális adókövetkezménye abból adódik, hogy a könyvekben lévő átadó társaság részesedés kivezetésre kerül és helyette a könyvekbe átvevő társaság részesedés kerül. Amennyiben a megszűnt

részesedés könyv szerinti értékének és a szerzett részesedés bekerülési értékének (a megszünt részesedésre jutó vagyonmérleg szerinti saját tőke összegének) a különbözete pozitív, úgy a tulajdonosnál növeli az eredményt, amennyiben a megszűnő részesedés könyv szerinti értéke a nagyobb, akkor a különbözettel az eredmény csökken.

Tőkenyereség nemcsak a tárgyi eszközök, hanem a részesedések elidegenítésekor is keletkezhet. A fő különbség a két eset között abban áll, hogy míg az eszközök a telephelyen folytatandó tevékenységhez kapcsolódnak és ezért nem kerülnek ki az átadó társaság országának a joghatósága alól, a részesedések polgári jogi tulajdona a jogi személyhez kötődik. Az elidegenítésből származó tőkenyereség általában csak az illetőség országában adóztatható az adóegyezmények szerint, az illetőség országa pedig az átalakulás során megváltozik. Emiatt az átadó ország véglegesen feladná adóztatási jogát, amennyiben az átalakuláskor a nem realizált tőkenyereséget adóalapként nem veszi figyelembe. A tőkenyereségek kérdésével alapvetően az irányelv 4. cikke foglalkozik. Külön cikkben (8. cikk) kerülnek megtárgyalásra a részesedés csere során felmerülő kérdések.

A vállalkozási tevékenység során keletkezett negatív adóalap a következő évekre elhatárolható. Az átvevő társaságnál a jogelőd által elhatárolt veszteség felhasználása kötődhet időbeli, tevékenységi és tulajdonosi korlátokhoz, vagyis ezen a területen nem mindig valósul meg az általános jogutódlás. A nemzetközi veszteség felhasználás általában nem lehetséges, a veszteség felhasználhatósága a telephelyhez kötött, miközben a jogutód jogi személyt az illetősége országában adófizetési kötelezettség terhelheti.

Átalakulás során kérdéses, hogy az elhatárolt veszteséget felhasználhatja-e a társaság helyén létrejövő telephely, illetve a külföldi jogi személy, mint általános jogutód, amennyiben a veszteség felhasználására a telephelyen nincs lehetőség (mert például nem

keletkezett telephely, amikor a korábbi holding társaság beolvadt a külföldi anyavállalatba). Az átalakulási irányelv 6. cikke foglalkozik azzal a kérdéssel, hogy az átadó társaság országán belül a jogelődök veszteségei korlátozás nélkül felhasználhatóak legyenek.

A vesztség felhasználás egyébként is érzékeny terület az Európai Unióban, ezen a területen többször történt próbálkozás irányelvi szintű szabályozásra, a legutóbbi irányelv javaslatot 2004-ben vonták vissza. Az irányelv javaslat annak megvalósítását tűzte ki célul, hogy a letelepedés, a tőkeáramlás szabadsága a Közösségen belül megvalósuljon, a Közösségen belüli befektetések ne kerüljenek kedvezőtlenebb helyzetbe a belföldi befektetéseknél a befektetési fázisban felmerült veszteségek szempontjából. Ennek egyik módja az egyes tagállamok veszteség elhatárolási szabályainak összehangolása, illetve a határon túl keletkezett veszteségek beszámíthatósága lett volna. Általánosságban elmondható, hogy egy telephely vagy egy vállalat elhatárolhatja veszteségeit, a felmerült veszteségekkel a veszteség felmerülését megelőző években illetve az azt követő években nyereségét csökkentheti. Azonban előfordulhat olyan eset, amikor a telephely vagy vállalat a veszteséget a következő évben sem tudja felhasználni, ugyanakkor viszont a csoport más tagjai nyereségük után adót fizetnek. Ez, különösen telephelyen végzett tevékenység esetén, nem következne be, ha mind a telephely, mind a vállalatközpont ugyanazon országban lenne. Vagyis a határon átnyúló befektetés hátrányosabb helyzetben van a belföldi befektetésnél.

Az anyavállalatba történő beolvadás számtalan speciális kérdést vet fel, amiatt, hogy a tulajdonos egyben az átalakulásban részt vevő vállalkozás is. Tőkenyereség típusú kérdések is felmerülhetnek akkor, ha a magyar bejelentett részesedéshez hasonló szabályok biztosítják a szerzett részesedések jövőbeli elidegenítéséből származó tőkenyereség adómentességét. Az ezzel kapcsolatban felmerülő kérdéseket rendezí az irányelv 7. cikke.

Amennyiben a jogelőd és a jogutód társaság között kereszttulajdonlás volt, vagy közöttük különféle gazdasági ügyletek miatt követelések kötelezettségek léteztek az átalakulás pillanatában, a részesedés, kötelezettség, követelés az átalakulás során megszűnik. Ezek a módosítások általában adófizetési kötelezettséget nem eredményeznek, hanem a saját tőke mértékét változtatják, azonban a nemzeti előírások ettől eltérően is rendelkezhetnek⁵⁷. A kereszttulajdonlás miatt megszűnő részesedés nem keletkeztethet adókötelezettséget, kivéve, ha a tulajdonlás mértéke kisebb, mint 10% (7. cikk).

Az eszközátruházásokra az átalakulási irányelvnek a 4-6. cikkelye értelemszerűen alkalmazandó, ezt a 9. cikk külön is kimondja.

Az irányelvbe a 2005-ös módosítás során beépítésre kerültek a telephelyek átadásával kapcsolatos nyereségek, a pénzügyileg átlátszó, illetve hibrid társaságok (tipikusan személyegyesítő társaságok) átadásával és átvételével kapcsolatos szabályok a megfelelő cikkekbe (10. és 11. cikkek). Erre azért volt szükség, mert az eredeti irányelv nem vette figyelembe, hogy a személyi hatályában olyan társaságok is szerepelnek, amelyeket egyes tagállamok jogi személyként, más tagállamok viszont pénzügyileg átlátszó (fiscally transparent) társaságként kezelnek. Az ilyen társaságok esetén nem a társaság, hanem a társaság tulajdonosai válnak adókötelessé az adott országban a pénzügyileg átlátszó társaságon keresztül elért jövedelmek tekintetében, vagyis az az ország, amely a társaságot pénzügyileg átlátszónak tekinti, úgy kezeli, mint a tulajdonos telephelyét. Bár az irányelv hatalmas lépést tett ennek a kérdésnek az adó semleges megoldásában, még mindig számos nyitott kérdés maradt.

⁵⁷ Ez volt a helyzet például Hollandiában az Átalakulási irányelv hatályba lépésekor, ahol a megszűnt részesedés miatti tőkenyereség adóköteles volt. (Lásd van den Broek, 2012a, p. 121)

Végezetül, az irányelvben „kakukktójás” az SE és az SCE székhely áthelyezése, mivel ezek az ügyletek nem általános jogutódlás melletti megszűnés mellett, hanem megszűnés nélkül valósulnak meg, és ráadásul nem a személyi hatályban lefektetett vállalkozási körre, hanem annál egy sokkal szűkebb rétegre vonatkoznak. A székhelyáthelyezés különös szabályait a 12. cikk tartalmazza.

III.2.1 Tőkenyereség

Az átalakulás adómentességének feltételeit az átalakulásban résztvevő vállalkozások számára az irányelv negyedik cikke részletezi. Az egyesülés, szétválás illetve az üzletág átadás nem eredményezhet adóköteles tőkenyereséget, hacsak az átalakulás nem változtatja meg az átvevő társaságnál az átvett eszköz értékcsökkenési leírás alapját (például, mert a vagyont az átalakulás során összességében adózási szempontból felértékelik). Arra az eszközre vagy eszközcsoportra, amelynek az adózás szempontjából alkalmazható értékcsökkenési leírás alapja az átalakulás során megváltozik, az adómentesség nem alkalmazható⁵⁸.

A tőkenyereségen az átadott eszközök és kötelezettségek átalakuláskori tényleges piaci értéke és adózás szerinti értéke közötti különbséget kell érteni⁵⁹. Az inflációs nyereségek (amikor az eszköz eladási ára nem a reálérték növekedése miatt, hanem az inflációból eredően haladja meg a könyv szerinti értéket)⁶⁰ nem tekintendők tőkenyereségnek az irányelv értelmében. Az irányelv a tőkenyereséget a lehető legszélesebben szeretné értelmezni, van den Broek szerint ezért nem megengedhető a korábbi értékcsökkenéssel kapcsolatos kedvezmények visszatétele az adóalapba még akkor sem, ha belföldi átalakulás esetén ez kötelező lenne (van den Broek, 2012a, p. 198).

⁵⁸ 2009/133/EK 4.Cikk (4),(5)

⁵⁹ 2009/133/EK 4.Cikk(2(a))

⁶⁰ Az infláció hatását ki lehet például szűrni indexálással Írországban és Portugáliában.

Az adózás szerinti érték az az érték, amelyet értékesítés esetén adóalap csökkentő tényezőként lehetne figyelembe venni. Ez az érték megegyezhet a nettó könyv szerinti értékkel, ha nincsenek egyéb korrekciós tényezők (például az eltérő számviteli és adó értékcsökkenési leírási kulcs használata, vagy piaci maradványérték miatt), illetve olyan, az eredeti beszerzéssel kapcsolatos igazolt költségek, amelyek nem növelték az eszköz vagy részesedés nyilvántartási árát. A tényleges piaci értéket az irányelv nem definiálja. Elméletben ez lehetne mind a megszűnéskor elérhető piaci érték, mind a vállalkozás folytatásának feltételezése mellett fennálló piaci érték. Mivel az átalakulások lényege a vállalkozási tevékenység folytatása (legfeljebb más jogi személy keretein belül), azért a logikus értelmezés ez utóbbi lenne.

Kérdéses az is, hogy mi lenne a piaci érték a kötelezettségek átadásakor, illetve, hogy mennyiben kell a vagyontömeget egyben, vagy vagyonelemenként tekinteni. Nem ad az irányelv arra nézve sem tájékoztatást, hogy a kötelezettségek átadási értéke során jelenértéket, vagy könyv szerinti értéket kell tényleges piaci értéknek tekinteni, illetve, hogy milyen módon kell a követelések várható pénzbefolyását figyelembe venni, ha ezt egyáltalán tekintetbe kell venni.

Az irányelv 4. cikke általánosságban csak az átadó társaságnál felmerülő tőkenyeresség adósemlegességét mondja ki, hallgat az esetleges tőkeveszteség kérdésről, amikor az eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értéke alatta marad tényleges piaci értéknek (például egy piaci nehézségekkel küzdő vállalkozás olvad be egy másik vállalkozásba). Több szerző (Larking, 1990), (Bezzina, 2002, pp. 63–64) értelmezése szerint szükség van arra, hogy a tőkeveszteséget el lehessen határolni az átvevő társaságnál, legalábbis erre utal az átadott eszközök és kötelezettségek meghatározásában az a félmondat, amely azokat a telephely nyereségességében vagy veszteségességében játszott szerepük

alapján értékeli. Van den Broek szerint erre az átalakulási irányelv jelenlegi megfogalmazása nem ad lehetőséget, viszont a rejtett veszteségek továbbvihetőségének hiánya sérti az adósemlegességet, ezért az irányelv ilyen irányú kibővítését javasolja (van den Broek, 2012a, p. 645).

Átadott vagy átvett eszköz és kötelezettség alatt azon eszközök és kötelezettségek összességét kell érteni, amelyek az átvevő vállalkozásnak az átadó vállalkozás országában átalakulás eredményeként létre jövő telephelyéhez, annak adóköteles vállalkozási tevékenységéhez közvetlenül kapcsolhatók. Az eszközök összességébe a könyvekben szereplő összes eszköz, beleértve a cégértéket, és az immateriális javakat is, beletartozik, feltéve, hogy a telephelyhez kapcsolható marad. A megfogalmazás az adókötelezettség halasztását tehát azokra az esetekre korlátozza, amikor a tevékenység, bár megváltozott jogi formában, az adott állam joghatósága alatt marad. A megfogalmazás nem vonatkozik az átadó vállalkozás már meglévő és az átalakulás során átadott telephelyéhez tartozó eszközökre és kötelezettségekre a telephely országában. Az ilyen telephely átadásához az átalakulás során kapcsolódó esetleges adókötelezettségeket a módosított irányelvben már külön cikk részletezi.

Az irányelv nem zárja ki az átalakulás eredményeként fizikailag más tagországba került tevékenység értékének a megadóztatását, hiszen ebben az esetben a tevékenység nem köthető az átvevő vállalkozás telephelyéhez, vagyis az átadó ország adóztatási joga véglegesen megszűnik. Az, hogy az irányelv nem zárja ki ezen eszközök adóztatásának a lehetőségét nem feltétlenül jelenti azt, hogy az átadott eszközök megadóztatása összhangban van az uniós elvekkel, különös tekintettel a letelepedés szabadságának az elvére. A tőkekivonási adókkal kapcsolatosan kialakuló esetjog éppen azt a kérdést feszegeti, hogy a joghatóság feladása esetén történő azonnali vagy halasztott adóztatás mennyiben jelenti az letelepedés szabadságának indokolható korlátozását. Az eszközök és tevékenységek

telephelyhez kötése gondot okoz akkor is, ha passzív holding társaság olvad be egy másik tagállamban lévő társaságba, hiszen ilyenkor a részesedések tartása a társaság egyetlen tevékenysége, amely viszont nem hagy hátra telephelyet. Elméletileg erre az esetre ezért nem vonatkozik az irányelv.

Az irányelv a telephely fogalmát nem definiálja. Az anya-leányvállalati irányelv telephely definíciója⁶¹ az OECD modell egyezmény telephely definícióján⁶² alapul, ahhoz képest annyiban bővebb, hogy egy állandó helyen keresztül végzett vállalkozási tevékenységet csak akkor tekint telephelynek, ha az alanya társasági adónak a telephely országában⁶³. Ugyanakkor az irányelvi definíció annyiban szűkebb, hogy nem foglalkozik az ún. ügynök telephelyekkel. Definíció híján felmerül a kérdés, hogy az Átalakulási irányelv szempontjából meg kell-e követelni az adóalanyiságot, illetve beletartoznak-e a telephely fogalmába a nem független ügynök tevékenysége miatt keletkező telephelyek. Véleményem szerint az anya-leányvállalati irányelv meghatározását kellene az Átalakulási irányelv céljaira is használni. Egyrészt azért, mert egy időben keletkeztek, tehát feltehetően a jogalkotói szándék hasonló lehetett, másrészt pedig az irányelv koncepciója, miszerint az adómentességet akkor kell biztosítani, ha azt követi a tőkenyereség későbbi adóztatása az anya-leányvállalati definíció esetén teljesül jobban.

Az irányelv a tőkenyereségek adóztatását az átadó társaság országában akkor tiltja, ha az átvevő társaság azon szabályok szerint számolja el az értékcsökkenést, a tőkenyereséget, mint az átadó társaságok tették volna, ha az átalakulás nem történt volna meg⁶⁴. Ez a megfogalmazás nem eléggé egyértelmű, hiszen szigorúan véve azt is jelentheti, hogy az

⁶¹ 2011/96/EU, 2. cikk (b) pontja

⁶² OECD MC 5. cikk

⁶³ Ez nem minden esetben van így. Például holland jog alatt lehet olyan közkereseti társaságnak megfelelő vállalkozási formát bejegyeztetni, amely a könyveit a társaságokra vonatkozó számviteli szabályok szerint vezeti, azonban, amennyiben a tagjai kizárólag nem belföldi illetőségű társaságok, nem lesz alanya holland társasági adónak.

⁶⁴ 2009/133/EK 4. Cikk (4)

átadó társaság a saját országának értékcsökkenési szabályait „exportálja” az átvevő országba. Ezzel szemben a paragrafus célja egyszerűen annak kimondása, hogy az értékcsökkenés alapját változtató (step up) átalakulás esetén az átadó országnak nem kell adómentességet biztosítania. Ezzel áll összhangban az is, hogy amennyiben az átvevő társaságnak az átadó társaság országában maradó telephelyénél az átalakulás során a átértékelést figyelembe lehet venni az átvett eszközök adózási értékcsökkenési alapjának megállapításánál, akkor ezekre az eszközökre az átalakulás adósemlegességének követelménye nem vonatkozik⁶⁵.

Tényleges átértékelés nélkül is keletkezhet nemzetközi átalakulás során a piaci és a könyv szerinti érték különbségéhez kapcsolódóan adókötelezettség az átadó társaságnál. Sok tagállam nemzeti törvénye megengedi, hogy az eszközök jövőbeni értékesítéséhez kapcsolódóan a jövőben keletkező tőkenyereségnek azon részét, amely már az átalakulás pillanatában is nem realizált tőkenyereség formájában fennáll, megadóztassa, amennyiben ennek adóztatására a későbbiekben már nem lenne lehetőség. Ez a tőkenyereség az átalakulás során nem, csak a vagyonelemek értékesítése során realizálódik. Így az átértékelésből keletkező látens tőkenyereség nagysága az átalakulás idején csak becsléssel állapítható meg (tudniillik a vagyonértékelés alapján), amelyhez képest a későbbi tényleges értékesítés értéke felfele is, lefele is eltérhet. Sőt előfordulhat az is, hogy az eszköz egyáltalán nem kerül értékesítésre (például a jogutódlás mellett történő megszűnés során átvett részesedés a következő száz évben a csoport tulajdonában marad). Míg az irányelvnek nem célja az értékcsökkenés alapját megváltoztató átértékelésből származó tőkenyereség adóztatásának elhalasztása, addig a nem realizált (látens) tőkenyereség azonnali adóztatása ellentétes mind az irányelvvel, mind a letelepedés szabadságával. Elfogadott

⁶⁵ 2009/133/EK 4.Cikk (5)

azonban az, ha a kivetett adó felfüggesztésre kerül a tőkenyereség realizálásáig, vagy egy megfelelő más időpontig.

Az eszközök számviteli és adó szempontú értékcsökkenése az átadónál eltérhet egymástól. Amennyiben az átalakuláskor a számított nyilvántartási értéket (adózás szempontjából fennálló nettó érték) a nettó könyv szerinti értékre kell helyesbíteni, az adóalap módosítást eredményez. Az irányelv szerint ez azonnali adóhatás, ezért az irányelv szerinti átalakulásoknál ezt ki kell szűrni.

Az eszközök kapcsán az átvevőnél hosszabb távon negatív adóhatás keletkezhet az átalakuláshoz kapcsolódóan az adózási szempontú értékcsökkenés elszámolása során. Amennyiben az adó törvény az eszköz éves értékcsökkenését százalékban határozza meg, akkor amiatt, hogy az értékcsökkenés alapja a vagyonmérleg szerinti nettó könyv szerinti érték, amely kisebb, mint az eredeti beszerzési érték volt, a százalékos leírás alacsonyabb abszolút leírási összeget tesz lehetővé, mint lett volna, ha az átalakulás nem történt volna meg. Az irányelv szerinti átalakulások esetén az adóalapot úgy kell meghatározni, mintha az átalakulás nem történt volna meg, vagyis az adóértékcsökkenés alapja az adózási szempontból figyelembe vehető eredeti értékcsökkenési alap marad.

III.2.2 Pénzügyileg átlátszó társaságok

A módosított irányelv külön szabályban ⁶⁶mondja ki az átalakulás adómentességét az átalakulásban résztvevő személyegyesítő társaságok részére. A gond ebben az esetben abból fakad, hogy míg az illetőség országa a személyegyesítő társaságot társasági adóalanyként kezeli, egy másik tagállam ugyanezt a vállalkozást pénzügyileg átlátszónak tekintheti, vagyis nem a társaságot tekinti adóalanynak, hanem az adóztatás közvetlenül a tu-

⁶⁶ 2009/133/EK 4.Cikk (3)

lajdonosok szintjén megy végbe. Ebben az esetben az átalakulásban részt vevő vállalkozást megillető ideiglenes adómentességet is a tulajdonos szintjén kell garantálni, vagyis a személyegyesítő társaság tulajdonosait csak akkor terheli adófizetési kötelezettség, mikor az átalakulás során keletkező telephelyhez rendelt eszközök/tevékenység a későbbiekben ténylegesen értékesítésre kerül.

Természetesen az átalakulás adómentessége ténylegesen nem az adóztatási jog végleges feladását, hanem annak elhalasztását jelenti, hiszen abban az esetben, ha egy későbbi időpontban az adott vállalkozás az átalakulással szerzett eszközt illetve részesedést értékesíti, az adóköteles nyereség számításának alapja a beszerzési érték lesz, ami egyenlő a jogelőd társaságnál meghatározott eredeti alacsony, nettó adózás szerinti értékkel. (Nettó könyv szerinti érték, korrigálva az adóalap csökkentő tételként elszámolható értékcsökkenés miatti különbözettel és egyéb korrekciós tételekkel.) Amennyiben a vagyont átértékelik, az adókötelezettség nem halasztható, viszont a magasabb értékcsökkenési leírás miatt a jövőben magasabb összeg érvényesíthető adóalap csökkentő tételként. Részesedés esetén az azonnali adókötelezettséget a későbbi eladáskor realizált alacsonyabb árfolyamnyereség ellensúlyozza.

III.2.3 Céltartalékok

Az átalakulás adómentessége kiterjed az adóalapból levonható céltartalékok és lekötött tartalékok adómentességének megtartására is⁶⁷. Az irányelv nem ad meghatározást arra, hogy mi tartozik a céltartalékok és lekötött tartalékok fogalmába, így az átadó ország nemzeti definíciója az irányadó⁶⁸. Az átalakulás nem eredményezheti az átadó társaság adóalapjából levonható céltartalékok feloldását, és adókötelezettség keletkezését. Ez azt

⁶⁷ 2009/133/EK 5.Cikk

⁶⁸ Van Den Broek hivatkozik egy Tanácsi nyilatkozatra, amely szerint a jogalkotók célja a lehető legtágabb megfogalmazás volt, így a céltartalékok fogalmába minden adóhalasztást eredményező intézkedést bele kell érteni, függetlenül attól, hogy minek hívják. (van den Broek, 2012a, p. 227)

jelenti, hogy a korábbi vállalkozás jogi formájának megszűnése és egy telephelybe történő átalakulása önmagában nem eredményezhet adóalap növekedést. Mivel a tevékenység az adott ország joghatósága alatt marad, csak a tevékenység végzésének jogi formája változik meg, az adott állam gyakorolni tudja adóztatási jogát amennyiben a későbbiekben a tevékenységet értékesítik. Ez alól a szabály alól egyetlen kivételt enged az irányelv: az átadó vállalkozás külföldi telephelyének eszközeivel és kötelezettségeivel kapcsolatos céltartalékok feloldását. Ez a kivétel logikus is, hiszen az átadó vállalkozás a telephelyet egy másik állam jogrendszer alá tartozó vállalkozásnak adja át, ezzel az kikerül az illető állam adóztatási joga alól, tehát a tulajdonosváltásból származó jövedelem az adott állam által a későbbiek folyamán sem lenne adóztatható. A kivétel tehát ugyanúgy az adókötelezettség halasztásának (de nem végleges elengedésének) az elvén alapul, mint az átadott vagy átvett eszközök és kötelezettségek definíciója.

Átértékeléssel történő átalakulás esetén a vagyonmérlegben a céltartalék piaci értéken szerepel. Az adótörvények a legtöbb esetben nem ismerik el a céltartalékokat, mint ráfordítást adózási szempontból, hanem azt csak a költség, ráfordítás tényleges felmerülésekor engedik az adóalapból levonni. Azon céltartalékok esetén, amelyeket az adótörvény nem ismer el a képzés idején ráfordításnak, adóalap növelő tételt kellett a képzés évében alkalmazni. Amikor tehát a céltartalék feloldásra kerül, az adóalap a korábbi növeléssel azonos mértékben csökkenthető. Azon céltartalékok után, amelyeket a társaság adózás előtti eredményből képzett, nem szükséges az adóalapot módosítani, mivel a céltartalék feloldása számvitelileg egyébként is bevételt eredményez.

Előfordulhat az is, hogy a céltartalék felhasználás nélküli feloldása büntetés kiszabást is vonhat maga után (ilyen például a magyar társasági adó törvényben a fejlesztési tartalék, amelyet tárgyi eszköz beruházásra kell négy éven belül felhasználni). A céltar-

talékok, elhatárolások ugyanakkor a vállalkozás folytatásának, az elhatárolás és az összevétel elvén alapulva kerültek képzésre, és ezek az elvek a jogutódlás miatt nem sérülnek, tehát nem indokolt a megszűnéshez általában kapcsolódó számviteli és adókövetkezmények alkalmazása.

Belföldi átalakulás esetén ugyanis a jogutód az átvett céltartalékok után szintén végre hajtja a képzéshez kapcsolódó adóalap módosításokat. Mindemellett az átadó (megszűnő) társaság országának szempontjából nem elhanyagolható az a tény, hogy a céltartalék képzés, elhatárolás ennek az országnak a joghatósága alatt létrejött adóalapból került levonásra, míg a céltartalékok, elhatárolások későbbi felhasználás miatti feloldása csak akkor kerül ugyanezen ország társasági adó szabályai szerint vissza az adóalapba, ha a céltartalékok, elhatárolások a megszűnő társaság helyén fennmaradó (vagy létre jövő) telephelyhez kapcsolhatók. Az irányelv 5. cikke a céltartalékok és elhatárolások adósemlegességének megvalósításának módját vezeti le. A céltartalékok átalakulás során történő átértékelésére nem vonatkoznak az adósemlegesség szabályai az irányelv szerint.

III.2.4 Veszteségek

Hasonló elvet követ a veszteségek továbbvihetőségének előírása is⁶⁹. Az átalakulásban részt vevő vállalkozás veszteség elhatárolási kapacitását nem befolyásolhatja az a tény, hogy az átalakulás során a vállalkozás jogi formája és tulajdonosa megváltozott. Az átalakulással a vállalkozás helyén létre jövő telephely a vállalkozás által elhatárolt veszteségeket korlátozás nélkül tovább viheti⁷⁰. Ugyanakkor ezzel az irányelv azt is mondja,

⁶⁹ 2009/133/EK 6.Cikk

⁷⁰ Amikor a cikk a veszteségeknek a telephelyek általi továbbviteléről beszél, az angol szöveg (ellentétben a magyar szöveggel) a telephely kifejezést többesszámban használja. Ezzel arra utal, hogy amennyiben az átvevő vállalkozásnak már az átalakulás előtt is volt telephelye az átadó társaság országában, akkor a veszteség ennek a telephelynek a tevékenységével szemben is beszámítható.

hogy a veszteséget nem lehet felhasználni az átvevő országban végzett tevékenység nyereségével szemben, hiszen jogutódként nem az átvevő jogi személy, hanem annak az átadó országban keletkezett telephelye viheti tovább az elhatárolt veszteséget. Nemzetközi tranzakcióról lévén szó, az elhatárolt veszteség felhasználhatósága nem feltétlenül jelenti a kettős adóztatás elkerülését az átvevő vállalat szintjén.

Abban az esetben, ha az átvevő vállalat az új telephelyről származó jövedelemre adómentességet alkalmaz a kettős adózás elkerülése érdekében, akkor az elhatárolt veszteségek ténylegesen csökkentik az átvevő vállalkozás és telephelye együttes adóterhét. Abban az esetben azonban, ha az átvevő vállalkozás állama a beszámítás módszerét alkalmazza, a csoport szintjén az adóteher nem csökken, mivel az átvevő vállalkozás adóalapja pontosan annyival növekszik, amennyivel a telephely a korábbi veszteségek beszámítása miatt az adóalapját csökkenteni tudja. Megállapíthatjuk, hogy hasonlóan az anyaleányvállalati irányelvhez, az Átalakulási irányelv sem tudja kezelni az adórendszerek különbözőségeiből adódó eltérő adóterheket⁷¹. A veszteség elhatárolás folytatásának megengedése a hátramaradó telephelynél nem függ semmilyen feltételtől, de az egyenlő elbánás elvéből levezethető, hogy amennyiben az adott országban a veszteség továbbvitelének belföldön is feltételei vannak, azok a feltételek a nemzetközi átalakulások esetén is alkalmazhatók. Az irányelv semmilyen módon nem utal vissza a negyedik és ötödik paragrafusokra, amiből az következik, hogy a veszteségelhatárolást attól függetlenül alkalmazni kell, hogy az egyéb mentesítésekre az átadó vállalkozás országa kötelezett volt-e.

Kérdésként merülhet még fel, hogy a továbbvitel alkalmazható-e külföldi telephelyekkel kapcsolatos veszteségekre, amelyek abból fakadnak, hogy a külföldi telephely is

⁷¹ Ugyanerre a következtetésre jut (Borg, 2011).

a jogi személy részeként, annak könyveiben kerül kimutatásra.⁷² Logikus lenne, hogy ezekre a veszteségekre ne kelljen a cikket alkalmazni, de az irányelv nem tesz ilyen kikötést. Valószínűleg azért nem, mert az átadásra került telephely veszteségei egyáltalán nem biztos, hogy felhasználhatók az átvevő jogi személynél. Tehát amennyiben az irányelv az adósemlegességet garantálni akarja, akkor vagy az átvevő ország szintjén kellett volna megfogalmaznia szabályokat, vagy a veszteség elhatárolás folytatását általánosan megengedni a hátramaradó telephelynél. A negyedik, ötödik és hatodik cikket értelemszerűen kell alkalmazni az eszközátadásokra is.⁷³

III.2.5 Kereszttulajdonlás

Az Átalakulási irányelv hetedik cikke a kereszttulajdonlás kérdésével foglalkozik. Amennyiben az átvevő vállalkozásnak az átadó vállalkozásban részesedése van, a részesedés az átalakulással megszűnik. Amennyiben az átvett eszközök és kötelezettségek arányos értéke magasabb, mint a megszűnt részesedés értéke, a megszűnés adókötelezettséget eredményezhet, amely ellentétes lenne az irányelv alapelvével. Az adófizetési kötelezettség elkerülésére az irányelv előírja, hogy az átadó vállalkozásban való részesedés megszűnése nem eredményezhet adófizetési kötelezettséget⁷⁴, ha a részesedés mértéke legalább 10%⁷⁵. Ennél kisebb részesedés esetén a tagállamok az irányelv bevezetése során eltérhetnek a fenti szabálytól. Az irányelv ellenkező előírásának híján úgy tűnik, hogy mennyiben a megszűnt részesedés elszámolása veszteséget eredményez, a veszteség elhatárolható és a későbbi nyereséggel szemben beszámítható. A fenti rendelkezés indokaként azt szokták kiemelni, hogy legalább 10% részesedés esetén a befektetés hozama is

⁷² A telephely által fel nem használható veszteségek továbbvihetőségének kérdését feszegeti (Boulogne and Sumrada Slavnic, 2012), (Helminen, 2011) és (Lang, 2014).

⁷³ 2009/133/EK 9.Cikk

⁷⁴ Az irányelv csak a tulajdonosba történő beolvadás miatt megszűnő részesedés mentességéről rendelkezik, a fordított esetről, amikor az anyavállalat olvad be a 100%-os tulajdonú leányvállalatba (downstream merger) nem.

⁷⁵ Az eredeti irányelvben 25% volt a határ, amely 2005-ben 15, majd 2009-től 10%-ra csökkent

adómentes lenne az anya-leányvállalati irányelv alapján. Ez az érvelés logikusan elvezetne a részesedés elidegenítéséből származó árfolyamnyereség adómentességének a kérdéséhez, amelyet azonban az irányelvek jelenlegi formájukban nem követelnek meg.

III.2.6 Tulajdonosok

Az összeolvadás, szétválás, részleges szétválás és a részesedéscsere adómentessége a résztvevő vállalkozásokon túl kiterjed a tulajdonosokra is. Az irányelv két esetet különböztet meg, az egyik, amikor kereszttulajdonlás szűnik meg, mert az átvevő vállalkozás legalább 10%-ban tulajdonosa volt az átadó társaságnak⁷⁶. A másik eset az, amikor az egyesülés, szétválás, részesedés csere során az átadó vállalkozás tulajdonosai az átalakulás során az átvevő vállalkozásban tulajdont szereznek tőkekibocsátás útján.⁷⁷ Az adómentességet az indokolja, hogy az átalakulás során egyenértékek cseréjéről van szó, vagyis a megszűnt részesedés értéke megegyezik (vagy maximum 10% eltéréssel megegyezik) az újonnan kibocsátott részesedés értékével. Abban az esetben, ha az adott tagállamban lehetőség van az új részesedésnek a megszűnt részesedés értékénél magasabb értékelésére, az adómentesség nem alkalmazható. Természetesen az adómentesség nem vonatkozik a részesedés későbbi értékesítésére, ebben az esetben az adóköteles árfolyamnyereség kiszámításánál a szerzési értéket, vagyis gyakorlatilag az eredeti részesedés adózás szerinti értékét kell figyelembe venni⁷⁸. Az irányelv által adott mentesség, tehát nem végleges adómentesség, hanem csak adóhalasztás (roll-over), amely a tőkenyereség adóztatását arra az időpontra halasztja, amikor a részesedés elidegenítése miatt az ténylegesen realizálódik.

⁷⁶ 2009/133/EK 7.Cikk

⁷⁷ 2009/133/EK 8.Cikk

⁷⁸ 2009/133/EK 8.Cikk(6)

A mentesség nem vonatkozik az előbb említett kiegészítő készpénzfizetésre sem⁷⁹. Míg a leányvállalatban a beolvadás miatt megszűnő részesedés adómentessége értelem-szerűen csak jogi személy tulajdonosra vonatkozik, addig az egyesülés, szétválás, része-sedés csere során megszűnő részesedés és a helyébe lépő átvevő társaságban részesedés adómentessége minden tulajdonosra, beleértve a magánszemélyeket és a jogi személynek nem minősülő vállalkozási formákat is, kiterjed.

Hasonlóan a 4. Cikkben leírtakhoz, a 8. cikk is külön szabályt vezetett be azon tu-lajdonosok mentesítése érdekében, akiket egy tagállam pénzügyileg átlátszónak tekint.⁸⁰ Ebben az esetben a mentesség azokra a személyekre vonatkozik, akik az ilyen pénzügyi-leg átlátszó, személyegyesítő társaságban részesedéssel rendelkeztek és emiatt az átala-kulás során az irányelv használata nélkül adóköteles nyereségük, árfolyamnyereségük ke-ltezett volna. Természetesen a részesedés későbbi elidegenítésekor csak az eredeti (és nem az átalakuláskori) szerzési érték lesz figyelembe vehető az árfolyamnyereség össze-gének meghatározásakor. A mentesség természetesen nem vonatkozik a kiegészítő kész-pénzfizetésekre.

Hasonlóan a 4. Cikkben leírtakhoz az adómentesség nem vonatkozik a tulajdonosra, ha a részesedés csere⁸¹ vagy részleges szétválás⁸² során szerzett részesedés értéke maga-sabb az átalakulás előtt a vállalkozás könyveiben lévő részesedés értékénél.

III.2.7 Telephelyek

Az eddigiekben az irányelv alapvetően két államot, az átadó vállalkozás és az átvevő vál-lalkozás államát érintő átalakulásokkal foglalkozott. Lehetséges azonban, hogy az átala-kulásban részt vevő vállalkozásoknak harmadik tagállamban telephelyük van, amelynek

⁷⁹ 2009/133/EK 8.Cikk(9)

⁸⁰ 2009/133/EK 8.Cikk(3)

⁸¹ 2009/133/EK 8.Cikk(4)

⁸² 2009/133/EK 8.Cikk(5)

tulajdonosa az átalakulás eredményeként megváltozik. Az irányelv a tranzakció adómentességét kiterjeszti az átadó vállalkozás harmadik tagállamban lévő telephelyére is, az átadó vállalkozás országa a külföldi telephely eszközeinek és kötelezettségeinek átadását nem adóztathatja.⁸³ A harmadik tagállamot az átadó szempontjából kell érteni, vagyis a telephely lehet akár az átvevő országában is, a mentesség ekkor is vonatkozni fog az ügyletre. Ezt az esetet azért kell külön kiemelni, mert amikor a telephely az átvevő társaság államában van, a tevékenység, amit eddig a telephely végzett az átvevő társaság tevékenységének része lesz, vagyis formálisan nem kapcsolható az átvevő társaság telephelyéhez, amelyre az általános adómentességi szabály vonatkozik. Az irányelv 2005-ös módosításának előszava ki is emeli, hogy ez a bekezdés a telephely leányvállalattá történő konverziójának adómentesítését célozza⁸⁴. (COM(2003) 613 final, 2003 Commentary, Article 1, Para 8.)

Abban az esetben, ha az átadó vállalkozás a telephely veszteségeit az adóalap csökkentő tényezőként a korábbiakban figyelembe vette, az átadó vállalkozás állama a korábbi adóalap csökkentés összegével az átadó vállalkozás adóalapját megnövelheti. A telephely államának az irányelvet úgy kell alkalmaznia, mintha az átadó vállalkozás országa lenne, vagyis a tulajdonosváltás a telephely szintjén adófizetési kötelezettséget nem eredményezhet.

A fentiekől függetlenül az átadó vállalkozás országa mégis adóztathatja a telephely átadásából származó jövedelmet, amennyiben a kettős adózás elkerülésére a beszámítás módszerét használja. Ebben az esetben azonban beszámítást kell alkalmaznia azon adók tekintetében, amelyeket a telephely országa vetett volna ki, ha a telephelyet eladták

⁸³ 2009/133/EK 10.Cikk

⁸⁴ A telephely konverzió nehézségeinek eddig nagyon kevés figyelmet szentelt a szakirodalom, ezek közül kiemelkedik (Gusmeroli, 2010) cikke, amely egy konkrét olasz esetet elemez.

volna⁸⁵. Az irányelv ezzel a megoldással biztosítja, hogy az átadó ország ne adjon fel olyan adóztatási jogot, amely a telephely értékesítéséből származó tőkenyereség esetén megillette volna⁸⁶. A megoldás nem teljes körű, mivel nem veszi figyelembe a progresszió melletti mentesítésből adódó adótöbbletet, így azok az országok, amelyek ilyen rendszert használnak, ténylegesen elesnek valamennyi adóbevételtől átalakulás esetén az értékesítéshez képest (van den Broek, 2012a, p. 271). Az sem teljesen egyértelmű, hogy beszámításnak számít-e, ha a hazai jog egyoldalúan a beszámítás módszerét rendeli használni, azonban a vonatkozó adóegyezmény mentességgel kerüli el a kettős adózást. Véleményem szerint az adóegyezmény megoldását kellene az átadó országnak követnie, mivel az irányelv alkalmazása nélkül az adóegyezmény által adott módszer az elsődleges, kivéve, ha a hazai módszer ennél kedvezőbb.

További speciális szabályok vonatkoznak a személyegyesítő társaságokra is.⁸⁷ Amennyiben egy tagállam az átadott vagy megvásárolt nem belföldi illetőségű vállalkozást pénzügyileg átlátszónak tekinti, joga van nem alkalmazni az irányelv rendelkezéseit, amikor e társaság közvetlen vagy közvetett tulajdonosait adóztatja a társaságból szerzett nyereségükön⁸⁸. Ebben az esetben azonban fizetett adóként be kell számítani mindazon adókat, amit a tagállam a társaságra kivetett volna. Ugyanez a helyzet akkor, ha az átvevő nem belföldi illetőségű személyegyesítő társaság pénzügyileg átlátszó: nem kell a 8. Cikk rendelkezéseit alkalmazni, de ugyanazt az adóztatási módot kell alkalmazni a tulajdonosokra, mintha a társaság belföldi illetőségű lett volna.

⁸⁵ 2009/133/EK 10.Cikk (2)

⁸⁶ Az irányelv és az OECD MC együttes alkalmazásának jó elemzését adja a telephelyek esetére (Jimenez-Valladolid et al., 2010).

⁸⁷ 2009/133/EK 11.Cikk

⁸⁸ A személyegyesítő társaságok különlegességeiről az irányelvek alkalmazása során lásd (Russo, 2006).

III.2.8 SE székhely áthelyezés

A speciális szabályok harmadik nagy csoportja a székhely áthelyezéssel foglalkozik⁸⁹, bár ezek nem annyira speciálisak, mint inkább az általános szabályok konkrét leképezései a székhely áthelyezés esetére. Maga a székhely áthelyezés nem teljesen illik az irányelvbe, mivel nem történik jogutódlás melletti megszűnés, a jogi személy megszűnés és újraalapítás nélkül kerül a másik országban bejegyzésre. A székhely áthelyezés adómentessége csak az SE és SCE formákra vonatkozik⁹⁰. Sem a székhely áthelyezés ténye, sem az ebből fakadó illetőség változás nem eredményezhet adókötelezettséget abban az államban, ahonnan a székhelyet áthelyezték, amennyiben a székhelyen végzett tevékenységek és az ezekhez kapcsolódó eszközök és kötelezettségek egy e tagállamban létrejött telephelyhez kapcsolhatók az áthelyezés után. A mentesség nem vonatkozik az esetleges ártértékelésekre, vonatkozik viszont az adóalapból levonható céltartalékokra és az elhatárolt veszteségekre.

A székhely áthelyezés nem eredményezhet adózást a tulajdonosok szintjén sem, de természetesen nem akadályozza meg a későbbi értékesítés során keletkezett árfolyamnyereség megadóztatását.

III.2.9 Adókikerülés

Hasonlóan az anya-leányvállalati irányelvhez, az Átalakulási irányelv is tartalmaz adókikerülést akadályozó előírásokat⁹¹. Azonban, ellentétben az előbbivel, nem utalja vissza a

⁸⁹ 2009/133/EK 12. és 13. Cikk

⁹⁰ Az SE-kre vonatkozó speciális szabályokat elemzi például (Conci, 2004), (Helminen, 2004), (Solar Roch, 2004), (Schmidtman, 2012), és (Thommes, 2004)

⁹¹ 2009/133/EK 15. Cikk (1) A tagállamok a 4–14. cikk rendelkezéseinek vagy ezek bármely részének az alkalmazását visszautasíthatják, vagy megvonhatják az azokból származó előnyöket, ha úgy tűnik, hogy az 1. cikkben említett valamely művelet:

a) alapvető célkitűzése vagy alapvető célkitűzéseinek egyike az adó kijátszása vagy az adó elkerülése; azon tény, hogy a műveletet nem olyan valós üzleti okból hajtják végre, mint amilyen a műveletben részt vevő társaságok tevékenységeinek az átszervezése vagy ésszerűsítése, arra a feltételezésre adhat okot, hogy a művelet alapvető célkitűzése vagy alapvető célkitűzéseinek egyike az adó kijátszása vagy az adó elkerülése;

kérdést a tagállamok jogrendszerébe, illetve a nemzetközi jogba, hanem konkrét előírásokat tartalmaz. Egy tagállam megtagadhatja az Átalakulási irányelv alkalmazását egy adott ügyben, ha a tranzakció alapvető célja adókijátszás vagy adókikerülés, ha az ügyletnek nincs racionális gazdasági indoka, illetve ha a tranzakció eredményeként a munkavállalók képviseleti joga a vállalatvezetésben csökken, kivéve, ha erről uniós jogszabály kifejezetten másként rendelkezik. Az előírásokból az következik, hogy az irányelv alkalmazását a konkrét esetet tekintve kell megvizsgálni, általános elvek alapján az irányelv alkalmazását megtagadni nem lehet. A joggyakorlat pedig azt mutatja, hogy az adókikerülésnek az irányelvvel érintett adónemben, vagyis a társasági adózás területén kell végbe mennie. Az irányelv alkalmazását nem lehet azon az alapon megtagadni, hogy ha más adónemben, vagy más országban ért el az adózó az ügylet eredményeként adókikerülésnek minősíthető előnyöket.

III.3 Az átalakulásokkal kapcsolatos főbb jogesetek

Az Európa Bíróságnak jó néhány ítélete foglalkozik a letelepedés szabadságának érvényesülésével, illetve a szabadságjogok korlátozásának igazolhatóságával az átalakulások, kapcsán. Az Átalakulási irányelv egy „korai” irányelv, azonban az irányelv nagyobbik részét a megfelelő cégjogi irányelvek késői (2005, illetve 2011) elfogadása miatt csak az elmúlt néhány évben kezdték a vállalkozások ténylegesen kihasználni a nemzetközi átalakulások lehetőségét, ezért magával az irányelvvel kapcsolatban egyenlőre még nem született sok bírósági döntés. A bíróság a kilencvenes években, a kétezres évek elején elsősorban arra koncentrált, hogy irányelvi szintű szabályozás hiányában az átalakulások

b) eredménye, hogy a társaság, akár részt vesz a műveletben, akár nem, már nem teljesíti azon feltételeket, amelyek a munkavállalóknak a társaság szerveiben való képviseletéhez szükségesek azon megállapodásokkal összhangban, amelyek a műveletet megelőzően hatályban voltak.

nemzeti korlátozása mennyiben sérti a letelepedés szabadságát. Ennek során a bíróság kialakította álláspontját a joghatóságok kérdésében, illetve az átalakulásokhoz kapcsolódó esetleges tőkekivonási (exit) adók létjogosultsága tekintetében.

Magával az átalakulási irányelvvel foglalkozó korai esetjog nagyrészt az eszközát ruházás és részesedés csere témaköreire korlátozódik, a későbbi esetek pedig inkább a valós gazdasági indok kérdéskörére koncentrálnak. A legutóbbi jogesetek pedig fellazítani látszanak az adósemlegesség szigorú elvét, és az adóztatási jogok egyensúlyának megtartására hivatkozva a tőkekivonási adók halasztott kivetésének határait igyekeznek megteremteni. Az átalakulásokkal kapcsolatos esetjog legfontosabb megállapításai az alábbiakban foglalhatók össze:

- Belföldi átalakulásokban is illetékes az EUB, ha a bevezetett irányelv vonatkozik rájuk (*Leur-Bloem* C-28/95; C-28/1995, 1997, *Andersen og Jensen* C-43/00, 2000), (*Modehuis A. Zwijnenburg* C-352/2008, 2008).
- Üzletág (eszközátadás) átadás csak akkor valósul meg, ha a tevékenységhez kapcsolódó összes eszköz és kötelezettség átadásra kerül (*Andersen og Jensen* C-43/00, 2000).
- A nemzetközi összeolvadás bejegyzésének irányelv hiányában történő megtagadása ellentétes a letelepedés szabadságával, amennyiben a nemzeti jog az ilyen átalakulást belföldi társaságok között lehetővé teszi (*SEVIC Systems AG* C-411/2003, 2005).
- Nemzetközi egyesülés miatt megszűnő külföldi leányvállalat veszteségeinek becsapítása az anyavállalatnál lehetséges, ha annak felhasználására a leányvállalat országában nincsen mód (*A Oy* C-123/11, 2011).

- A fizetett osztalék nem tekinthető a kedvezményezett részesedés csere során fizetett készpénznek akkor sem, ha a kifizetésre a részesedés cserét követő napon került sor (*Kofoed C-321/2005*, 2005).
- A mentesség csak akkor tagadható meg, ha az átalakulás kizárólagos célja adóki-kerülés. Nem adókikerülés, ha nem társasági adó kikerülésére irányul az ügylet (*Kofoed C-321/2005*, 2005). (*Modehuis A. Zwijnenburg C-352/2008*, 2008).
- Ha van valós gazdasági indok, a jelentős adóelőny nem kifogásolható (*Foggia C-126/2010*, 2010)
- Mindazon esetekben, amelyekre az Átalakulási irányelv nem tartalmaz rendelkezéseket, a tagállamok saját hatáskörben alkothatnak szabályokat, vezethetnek be feltételeket, feltéve, hogy azok a szabadságelvekkel összhangban vannak (*3D I Srl C-207/11*, 2012), (*Pelati C-603/10*, 2012).
- A bíróság nem tagadhatja meg a más tagállam joga alá tartozó társaság saját joga szerinti társasággá alakulását és jogelődként történő bejegyzését, amennyiben ez belföldi jogalanyok számára lehetséges (*Vale C-378/10*, 2010).

III.3.1 A letelepedés szabadságának indokolható korlátozása

A tagállamok a joghatóságukat az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni.⁹² Abban az esetben, ha az adott kérdést nem szabályozza irányelv vagy hasonló kötelező érvényű jogszabály, a tagállamok szuverenitása csak annyiban érvényesülhet, amennyiben a tagállami hatáskörben hozott jogszabály, intézkedés összhangban van az Európai Unió alapszerződéseiben lefektetett elvekkel és a kialakult joggyakorlattal.

⁹² Lásd pl. (*Royal Bank of Scotland C-311/97*, 1997) 19.pont (*Metallgesellschaft C-397/98*. és *C-410/98*, 1998) összevont ügyek 37. pont, (*Marks & Spencer C-446/2003*, 2003) 29. pont

A belső piaci szabadságjogok az EUMSZ-nek megfelelő érvényesülését az EUB garantálja. Az EU alapelvei azonban nem alkotnak teljesen konzisztens rendszert, és az EU alapjogok érvényesülésekor a nemzeti jogok különbözőségére is figyelemmel kell lenni. A bírósági döntések nyomán alakul ki, hogy melyek azok az indokok, amely alapján egy belső piaci szabadságjog érvényesülésének korlátozása indokolható (rule of reason).

Az alapelvet, amely azóta minden jogeset fontos részévé vált, az EUB a (*Cassis de Dijon* C-120/78, 1979) ügy kapcsán fejlesztette ki. A hivatkozott Ítélet 8. cikke szerint "a nemzeti jogok különbözősége miatti... akadályokat, amelyek a Közösségen belüli szabad mozgás útjában állnak el kell fogadni, amennyiben azok a hatékony ellenőrzés, az egészség megőrzés, a kereskedelmi ügyletek versenysemlegessége, a fogyasztó védelme érdekében hozott kötelező előírások miatt szükségesek".

Az elméletet a letelepedés szabadságának indokolható sérelmével kapcsolatban az EUB a (*de Lasteyrie du Saillant* C-9/02, 2004) ügyben mondta ki legtisztábban, amikor megállapította, hogy „egy olyan intézkedés, amely a letelepedés szabadságának megvalósulását hátráltatja csak annyiban megengedhető, amennyiben egy a Szerződéssel összhangban levő legitim célt kíván megvalósítani és azt jelentős közérdek indokolja. Az is szükséges ebben az esetben, hogy „az intézkedés alkalmazása megfelelő eszköz legyen a cél elérésének biztosításához és a korlátozás ne menjen túl a szükséges mértéken”. Lehetséges tehát a letelepedés szabadságának nemzeti jog által történő korlátozása, azonban a korlátozáshoz megfelelően súlyos közérdeknek kell fűződnie, a korlátozásnak megfelelő eszköznek kell lennie a kívánt cél megvalósításához, és a korlátozás mértékének arányosnak kell lennie.

A legtöbb bírósági döntés a *Marks & Spencer* (C-446/03) esetre hivatkozik vissza a belső piaci szabadságjogok jogos korlátozása vonatkozásában.

Az adott esetben (*Marks & Spencer* C-446/2003, 2003)⁹³ a közérdekre Anglia három tekintetben hivatkozott. Az adórendszer egységességének elve alapján azzal érvelt, hogy ha olyan esetben, amikor a nyereséget nem adóztathatja egy ország, nem várható el tőle az sem, hogy a veszteséget beszámítsa, különben az adóbevételek jelentősen csökkennének⁹⁴. A második érv az adóelkerülés lehetőségének megnövekedése volt. A harmadik érv szerint a tagállamok közötti adóztatási jog megosztásának változatlan megőrzése indokolhatja, hogy egy tagállam adószabályait csak akkor kelljen alkalmazni, ha azok mind a nyereségre, mind a veszteségre alkalmazhatók⁹⁵.

Ugyancsak az adóztatási jogok közötti egyensúly fenntartására hivatkozva nem kifogásolta az EUB a német törvényeket a *Glaxo Wellcome* ügyben (*Glaxo Wellcome* C-182/08, 2008) amelyek a részesedésen elszámolt értékvesztés levonását csak belföldi üzletrész-tulajdonostól történő részesedésszerzés esetében engedték meg az adóalapból⁹⁶. A Glaxo Wellcome (GW) a kérdéses kisebbségi részesedést egy bonyolult átalakulási ügyletsor részeként szerezte meg az angol Glaxo Group Ltd.-től. A részesedés szerzést követően a GW-be a leányvállalata beolvadt, és utána a GW társasági formát is váltott (korlátolt felelősségű társaságból betéti társasággá alakult). Ennek során merült fel az „örökölt” értékvesztés továbbvihetősége, illetve levonhatósága⁹⁷. Az EUB megállapította a belső piaci szabadságjogok (jelen esetben a tőke szabad mozgásának joga) sérelmét, azonban elfogadta az adóztatási jogok közötti egyensúly megőrzésének indokát, mint jogos korlátozást.

⁹³ A Mars & Spencer cégcsoport francia leányvállalata veszteséges volt, és bezárásra került. Az angol törvények lehetővé teszik a csoportos társasági adózást, de csak belföldi tagvállalatok számára. Ez azt jelentette, hogy angol tagvállalat esetén a veszteségek beszámíthatóak lettek volna az angol csoport nyereségével szemben, míg külföldi leányvállalat esetében erre nem volt mód.

⁹⁴ *Marks & Spencer* (C-446/03) 43-44. pont

⁹⁵ *Marks & Spencer* (C-446/03) 45. pont

⁹⁶ Ez a megoldás a német adórendszer, az ún. „imputation system” lényegéből következett, amely rendszert azóta Németország megszüntette.

⁹⁷ *Glaxo Wellcome* (C-182/08), 33. pont

A *Marks & Spencer* (C-446/03) ügyhöz képest azonban újdonság, hogy nem vizsgálta a korlátozás arányosságát és legkisebb szükséges mértékét, hanem ennek vizsgálatát visszautalta a nemzeti bíróság hatáskörébe.⁹⁸ A korlátozás, tehát azokban az esetekben elfogadható, “amikor az ilyen szabályozás nem haladja meg az adóztatási joghatóság tagállamok közti kiegyensúlyozott megosztásának megőrzéséhez, valamint a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag a hivatkozott adókedvezmény jogtalan megszerzését célzó megállapodások megelőzésére irányuló cél eléréséhez szükséges mértéket. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapügyben vitatott szabályozás meghaladja-e az e célok eléréséhez szükséges mértéket.”(Glaxo Wellcome C-182/08, 2008), 103. Pont.

A (*Société Papillon* C-418/2007, 2008) ügyben is a *Marks & Spencer* ügyben kifejlesztett kritérium rendszert használta a bíróság a letelepedés szabadsága korlátozása indokoltságának megállapítására, azonban nem fogadta el a tagállamok közötti adóztatási jog egyensúlyának védelmével való érvelést, mivel a teljes körű információcsere és az jogsegély irányelv segítségével is megakadályozható az adott intézkedésből fakadó kettős levonás lehetősége, ezért a nemzeti szabály által okozott torzítás nem arányos a várható előnyökkel.

Ezzel a döntéssel némiképp szembe látszik menni az (*X Holding BV* C-337/08, 2008) ügyben hozott döntés, ahol, annak ellenére, hogy a bíróság megállapította a közösségi jog sérelmét, elfogadta a tagállamok közötti adóztatási jog egyensúlyának védelmével való érvelést a korlátozás fenntartásának indokaként.

⁹⁸ Hasonló megoldást alkalmazott a bíróság néhány korábbi, nem átalakulással foglalkozó esetben is, lásd pl. (OY AA C-231/05, 2005; Lidl Belgium C-414/2006, 2006)

A fentiekből is levonható az általános következtetés, hogy a bíróság az adórendszer egységességének érvét csak akkor fogadja el, ha szoros és közvetlen összefüggés mutatható ki az adóintézkedés és az adóbevételek között. Hasonlóan konzisztens a bírósági gyakorlat az adóelkerülés kérdésében, az ügylet célját kell konkrétan vizsgálni, az adóelkerülés általános lehetősége nem elégséges indok a letelepedés szabadságának korlátozására. A tagállamok közötti adóztatási jog változatlan megőrzésének indokát az EUB elfogadja a letelepedés szabadsága korlátozásának indokául, azonban megvizsgálja, vagy megvizsgáltatja a nemzeti bírósággal, hogy megvalósul-e a legkisebb szükséges korlátozás elve. Amennyiben Magyarország megadóztatja a társasági adóalanyiság alól való kikerülés bizonyos eseteit, és az adó megállapítását nem követi adó felfüggesztés, úgy a magyar gyakorlat a letelepedés szabadságát az indokolhatónál nagyobb mértékben korlátozza.

III.3.2 Az Európai Bíróság illetékessége belföldi ügyletek esetén

Két olyan korai ügy is szerepelt a Bíróság előtt, amely azonos tagállamban lévő társaságok közötti ügyletre vonatkozott, és amelyben mégis az EUB döntését kérte a nemzeti bíróság. Az egyik a *(Leur-Bloem C-28/95; C-28/1995, 1997)* ügy a másik az *(Andersen og Jensen C-43/00, 2000)* ügy. A *Leur-Bloem* ügy kapcsán foglalkozott először az EUB illetékességi kérdésekkel nemzeti ügyletek esetén. Az adott ügyletben egy kedvezményezett részesedés cseréről volt szó, amelyben az átadó és az átvevő tulajdonosa ugyanaz a magánszemély volt és a létrejött holdingnak a részesedés tulajdonlásán kívül más funkciója nem volt. A Bíróságnak először az illetékességi kérdésben kellett eldöntenie, majd abban, hogy a kérdéses ügylet részesedés cserének tekinthető-e az Átalakulási irányelv értelmében.

Ez utóbbi kérdésben az EUB azt mondta, hogy alapesetben minden olyan átalakulás, amelyben az irányelv hatálya alá tartozó személyek vesznek részt, és amely megfelel

az irányelv által adott definíciónak, az irányelv által kedvezményezett átalakulásnak minősül. Nem követelmény az, hogy a vállalkozás aktív gazdasági tevékenységet folytasson, és nincs kikötés a tulajdonosok személyét illetően sem. Éppen ezért a bíróság az elvi megállapításon túl érdemben nem döntött, hanem visszautalta a kérdést a tagállam hatáskörébe azzal, hogy az ügylet csak azért mert ugyanaz a tulajdonos nem kifogásolható, a tagállamnak az adóelkerülési célok alapján kell eldöntenie, hogy kizárható-e az ügylet az irányelv alkalmazásából. Az illetékesség kérdésében azonban a Bíróság precedens értékű állásfoglalást tett. Kifejtette, hogy nemzeti ügyekben általában nem illetékes, azonban amennyiben a tagállam az irányelv alkalmazását annak bevezetésekor kiterjeszti a nemzeti ügyletekre is, akkor a Bíróság illetékességi köre megalapozott, mivel csak így biztosítható az egyenlő elbánás a nemzeti és nemzetközi ügyletekben, csak így kerülhető el a verseny torzítása és az irányelv rendelkezéseinek kettős értelmezése.⁹⁹

Ugyanezt az álláspontot képviselte a Bíróság akkor is, amikor a két dán társaság közötti kedvezményezett eszközátadás ügyében kellett döntenie az (*Andersen og Jensen* C-43/00, 2000) ügyben, illetve a (*Modehuis A. Zwijnenburg* C-352/2008, 2008) ügyben.¹⁰⁰

Mivel a magyar szabályozás is kiterjesztette az irányelv alkalmazását belföldi ügyletekre, ezzel megalapozottá vált az EUB illetékessége hazai átalakulások esetén is, akkor is, ha nincs nemzetközi vonatkozásuk.

III.3.3 A végelszámolás nélküli megszűnés fogalma

Az egyesülés, szétválás, részleges szétválás alapfogalma a végelszámolás nélküli megszűnés (being dissolved without going into liquidation)¹⁰¹, azonban sem a megszűnés,

⁹⁹ *Leur-Bloem* (C-28/95) 5. pont

¹⁰⁰ Az eset részletes elemézést lásd (Vinther and Werlauff, 2002)

¹⁰¹ 1990/435/EK, 2. cikk (a)

sem a végelszámolás nélküli megszűnés nem került az irányelvben meghatározásra. Hasonlóképpen az anya-leányvállalati irányelv is beszél megszűnésről (liquidation)¹⁰², azonban ez az irányelv sem tartalmaz semmilyen definíciót. A (*Punch Graphix* C- 371/11, 2012) ügynek a megszűnés fogalmának értelmezése volt a tárgya. Az ügylet során két belga leányvállalat beolvadt a belga anyavállalatba „csendes beolvadás” útján, úgy, hogy minkét vállalkozás megszűnt. A belga társasági jog az ilyen beolvadásra az irányelv egyesülés fogalmát használja, a társasági adó törvény azonban megszűnésről beszél, amelynek során az addig ki nem osztott adózott jövedelmet osztaléknak tekinti. A megszűnés során realizált eredmény levonható az átvevő társaság éves nyereségéből, de csak az adott évi nyereség összegéig. A belga kormány elismerte, hogy az elhatárolás hiánya a belföldi jogszabályt önmagában ellentétessé teszi az az anya-leányvállalati irányelv célkitűzéseivel és szabályozásával. A kérdése az volt, hogy az anya-leányvállalati irányelvben használt megszűnés fogalom azonos-e az Átalakulási irányelv végelszámolás nélküli megszűnés fogalmával. A bíróság válasza egyértelműen nemleges volt, mivel az egyesülés megszűnés fogalmának immanens része a végelszámolás nélküli kitétel.

III.3.4 Az eszköz átruházás fogalma

Az *Andersen og Jensen* (*Andersen og Jensen* C-43/00, 2000) ügyben az ügylet tárgya egy vállalkozás teljes üzletének átruházása volt. Az átadó cég az ügylet végrehajtása előtt kölcsönt vett fel, érvelése szerint azért, hogy csökkentse az átadó társaság nettó eszközértékét. Ezt oly módon érte el, hogy a kapott pénzt nem adta át az ügylet során, viszont a kötelezettséget, mint az üzletághoz tartozó kötelezettséget igen. A készpénz mellett meg-

¹⁰² 1990/434/EK, 4. cikk (1)

tartott még néhány harmadik vállalkozásban való részesedést. Az átvevő cég a kötelezettség törlesztésére bankhitelt vett fel, amelynek a biztosítéka a vállalat teljes jegyzett tőkéjét kitevő részvényállomány volt. A Bíróságnak egyrészt abban a kérdésben kellett döntenie, hogy a kedvezményezett eszközátruházás során megengedhető-e, hogy a kölcsönből származó eszközt és kötelezettséget az ügylet során szétválasszák, másrészt azt kellett megválaszolnia, hogy tekinthető-e egyenértékű javak cseréjének az az ügylet, ahol az üzletág átvétel fejében kibocsátott részvényeket biztosítékként használták fel egy harmadik ügyletben. A társaság érvelése szerint a kölcsönből származó pénzeszköz és kötelezettség szétválasztható, általában sem lehet egyértelműen az egyes eszközöket az egyes forrásokhoz rendelni. A Bíróság ezzel szemben azon az állásponton volt, hogy a kedvezményezett eszközátruházás feltétele, hogy az üzletághoz tartozó valamennyi eszköz és kötelezettség átruházásra kerüljön és ez a feltétel nem valósul meg akkor, amikor a pénzeszköz az átadónál marad¹⁰³.

A második kérdésben a Bíróság az irányelv üzletág meghatározásából indult ki, amely szerint az üzletág olyan egység, amely képes az önálló, független működésre.¹⁰⁴ A Bíróság álláspontja szerint ezt a funkcionális megközelítést kell alkalmazni a kibocsátott részvények tekintetében, a vállalkozás működését pedig nem befolyásolja az, ha részvényei biztosítékként szolgálnak, kivéve, ha a vállalat az ellehetetlenülés szélén áll, vagy egyéb különleges körülmény áll fenn.

Az eset rávilágított arra, hogy az eszköz átadás definíciójában szereplő tevékenységi ág, amely az Átalakulási irányelv szerint ” a társaság egy olyan részlegének összes esz-

¹⁰³ *Andersen og Jensen* (C-43/00), 29.pont

¹⁰⁴ *Andersen og Jensen* (C-43/00), 35.pont “Egy tevékenység függetlenségét funkcionális megközelítésből kell megítélni. Az átadott eszközöknek elsődlegesen képesnek kell lennie egy egységként való, önálló működésre, ehhez képest a pénzügyi-finanszírozási szempont csak másodlagos.”

köze és forrása, amely szervezeti szempontból önálló egységet alkot, vagyis olyan szervezeti egységnek nevezhető, amely képes a saját eszközeivel működni” nem értelmezhető olyan módon, hogy bizonyos eszközök kihagyhatóak lennének, ha az eszközök forrása a tevékenységi ág részeként átruházásra került. Mindemellett a társaság érvelése, amely szerint egy idegen forrás nem egy adott eszközt, hanem általában a tevékenységet finanszírozza elfogadható, de ebben az esetben a pénz nem a finanszírozandó eszköz, vagy tevékenységi ág volt, hanem maga a finanszírozás, amelyet még nem használtak fel a tevékenységi ághoz kapcsolódó eszközök beszerzésére.

Általában is kérdéses lehet, hogy egy vállalkozás pénzeszközi közül egy tevékenységi ág átadásakor mennyit kell a tevékenységi körhöz tartozónak tekinteni, illetve mennyiben szükséges egy adott finanszírozási kötelezettség megléte esetén a tevékenységi ághoz való kapcsolódás bizonyítása¹⁰⁵. Az irányelv az eszközök egy egységként való működtetésére helyezi a hangsúlyt, ennek megfelelően, az átadott eszközök összességéhez kell az átadandó forrásokat is rendelni.

III.3.5 Nemzetközi átalakulás bejegyzése

A *SEVIC* ügyben (*SEVIC Systems AG* C-411/2003, 2005) az EUB egy nemzetközi átalakulás bejegyezhetőségével kapcsolatban ítélezett. Egy luxemburgi cég egy német cégbe olvadt bele anélkül, hogy végelszámolásra került volna. A német bíróság megtagadta a beolvadás bejegyzését, mivel a német jog csak belföldi társaságok összeolvadását engedi meg. Az EUB kimondta, hogy amennyiben az átalakulás szabályai nem egyformán kerülnek alkalmazásra belföldi és nemzetközi helyzetben, az megvalósítja a letelepedés szabadságának sérelmét. A bíróság azt is kimondta, hogy irányelv nélkül is (a korlátozott fele-

¹⁰⁵ Lásd például (Petrosovitch, 2010)

lősségű társaságok nemzetközi átalakulásáról szóló társasági jogi irányelv a kérdéses átalakulás idején még nem volt hatályban) a tagállamoknak a négy belső piaci szabadsággal összhangban kell funkcionálniuk. Amennyiben az alapszabadság korlátozása és annak mértéke nem indokolható közérdekekkel vagy uniós alapcélok megvalósításával, akkor az alapszabadság érvényesülését biztosítani kell. A hitelezők, kisebbségi részvényesek, dolgozók, stb. érdekének védelme, amelyre a német kormány hivatkozott, pedig nem fogható fel ilyen közérdekként¹⁰⁶. Amennyiben ezt az érvelést végigvisszük, lehetséges, hogy adósemleges szétválásokat, nemzetközi jogi forma váltásokat társasági jogi irányelv híján is meg kell engedni mindazon nemzeti jogoknak, amelyek az Átalakulási irányelv szabályait belföldi és nemzetközi átalakulások adóvonzataira egyaránt alkalmazzák. A magyar jog is ezek közé a hazai jogok közé tartozik.

Megjegyezzük, hogy amennyiben a székhely áthelyezést nemzetközi átalakulásnak fogjuk fel, a *SEVIC* ügy érvrendszerét követve és a letelepedés korlátozását el nem fogadva a későbbiekben ismertetendő *Vale* (C-378/10) ügyben alkalmazott érveléshez jutunk. Ugyanezt a következtetést vonja le (Cerioni, 2013) is, amikor az azonosság és hatékonyság elvének alkalmazását hasonlítja össze a két ügy kapcsán.

III.3.6 Egyesülés telephely hátrahagyása nélkül

Az *A Oy* ügy (A Oy C-123/11, 2011) több szempontból is hozott újat az átalakulások megítélésének a területén. A legfontosabb megállapítása az volt véleményem szerint, hogy kimondta, az adósemlegesség magából a letelepedés szabadságából is következik. Az ügyben szereplő vállalkozás leányvállalatának a tevékenysége veszteséges volt, ezért a tevékenységet beszüntette. A leányvállalatnak ugyanakkor hosszú távú bérleti szerződése volt. Annak érdekében, hogy a bérleti szerződést az anyavállalat átvehesse, illetve a

¹⁰⁶ *SEVIC* (C-411/03) 20-23. cikkek

leányvállalat veszteségeit felhasználhassa, a leányvállalat az anyavállalatba olvadt az Átalakulási irányelvnek megfelelő egyesülés keretében. Mivel a leányvállalat nem végzett az egyesülés idején már gazdasági tevékenységet, ezért az egyesülés következtében nem maradt fenn telephely a leányvállalat országában.

A döntés nem kérdőjelezte meg az egyesülés tényét, annak ellenére, hogy a nemzeti bíróság előzetes döntéshozatali kérelmében ezt kifejezetten kérte. Az Átalakulási irányelv 4. cikke az adósemlegességet a telephelyhez ténylegesen kapcsolódó eszközök, források tekintetében biztosítja, mivel csak ezeket tekinti átadott eszközöknek, forrásoknak, jelen esetben pedig az átalakulás eredményeképpen nem jött létre telephely. A bíróság annyit mondott csak, hogy az a tény, hogy a leányvállalat aktív vállalkozási tevékenységet nem végez és ezért az átalakulás során nem marad telephely hátra az átadó társaság országában, önmagában nem teszi az átalakulást adókikerüléssé. A letelepedés szabadsága az ügyletre¹⁰⁷ alkalmazható az irányelv alkalmazhatóságától függetlenül. A vállalkozás, amikor létrehozta leányvállalatát másodlagos letelepedést valósított meg, ténylegesen és tartósan tevékenységet végzett fix helyen keresztül. Hasonlóan a *Marks & Spencer* (C-446/03) ügyhöz, a bíróság elismerte az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartását, mint a letelepedés szabadságának jogos korlátozását, azonban a veszteség beszámítás általános megtagadását nem tartotta arányosnak a korlátozás céljával,¹⁰⁸ mivel - hasonlóan az angol ügyhöz - nem teszi lehetővé az anyavállalat számára annak bizonyítását, hogy a külföldi illetőségű leányvállalata e veszteségek tekintetében

¹⁰⁷ A OY (C-123/11), 24.pont

¹⁰⁸ A OY (C-123/11), 56.pont

minden elszámolási lehetőséget kimerített, és már nincs lehetőség arra, hogy ő vagy valamely harmadik személy a székhelye szerinti államban e veszteségeket a későbbi adó elszámolási időszakokban elszámolja.¹⁰⁹

Általánosságban elmondható tehát, hogy az átalakulások adósemlegességének nem feltétele az Átalakulási irányelv alkalmazhatósága, mivel az adósemlegességnek a letelepedés szabad gyakorlása miatt egyébként is érvényesülnie kell. Amennyiben a másodlagos letelepedés megvalósult nem kell vizsgálni azt sem, hogy az átalakulás pillanatában az átadó társaság végez-e gazdasági tevékenységet, a másodlagos letelepedés ténye megalapozza a letelepedés szabadságára való hivatkozás jogát. Ugyanakkor az átvevő cégnél az átadó cég veszteségének felhasználását csak akkor kell megengedni, ha a veszteség az átadó társaság országában nem használható fel. Egy ilyen korlátozás már arányos korlátozásnak minősülne a letelepedés szabadsága és az adóztatási jogok egyensúlyának megtartása szempontjából. Az adókikerülés kérdésének vizsgálatát, ugyanúgy, mint a korábbi esetekben, itt is a nemzeti bíróság hatáskörébe utalta az EUB.

Az eset kapcsán fontos azt is megjegyezni, hogy telephely nem azért nem maradt a jogutódlással megszűnő társaság után, mert a tevékenységek átcsoportosításra kerültek. Amennyiben tevékenység átcsoportosítás is történik egy átalakulás során, az irányelv az adósemlegességet az átcsoportosításra nem garantálja. Passzív gazdasági tevékenység esetén (pl. holding tevékenység) azonban előfordul, hogy a jogi személy megszűnésével nem marad aktív tevékenység az átadó társaság országában és ezért nem keletkezik telephely. Az eset éppen ezért általánosságban azt is igazolja, hogy passzív holding társaságok is részt vehetnek az irányelv hatálya alá tartozó átalakulásokban.

¹⁰⁹ A OY (C-123/11), 61.pont

III.3.7 Adókikerülési motívumok

A tagállamok gyakran hivatkoztak az adókikerülés lehetőségére az átalakulási ügyletek során. Ezen kifogásokat az EUB általánosságban elutasította, és a konkrét tények vizsgálatát a nemzeti bíróság hatáskörébe utalta. Voltak azonban olyan átalakulási ügyek, ahol konkrét tényállás mellett kellett az adóelkerülés kérdésben az Európai Bíróságnak állást foglalnia.

A *Kofoed* ügyben (Kofoed C-321/2005, 2005) az Átalakulási irányelv feltételeinek teljesítését vizsgálta a bíróság, konkrétan azt, hogy az átalakulási ügylet eredményeként adómentesen kiosztható osztalék tekinthető-e az átalakulás részeként fizetett készpénznek. Két dán magánszemély a dán társaságban való részesedését kedvezményezett részesedés csere útján ír részesedésre cserélte. Két nappal később az ír társaság, amely immár a dán társaság tulajdonosa volt, a magánszemélyeknek jelentős összegű osztalékot fizetett. A bíróság kimondta, hogy az osztalékfizetésnek a részesedés cseréhez való időbeni közelsége alapján nem lehet azt a következtetést levonni, hogy az a részesedéscsere ügylet része. Az Átalakulási irányelv 2. cikkének d) pontja szerinti „készpénzfizetés” fogalom a szerzési ügylet keretében fizetett tényleges ellenérték jellegével bíró pénzügyi ellenszolgáltatás, amelyről a felek az ügylet háttérében meghúzódó esetleges okoktól függetlenül a megszerző társaság tőkéjét képviselő értékpapírok megszerzése mellett kötelező erővel megállapodtak.¹¹⁰ Az átalakulásnak az osztalék fizetés nem volt feltétele, anélkül is végbe tudott menni. Éppen ezért azon az alapon, hogy az átalakulás során történt készpénzfizetés meghaladja a 10%-ot, az Átalakulási irányelv alkalmazása nem ta-

¹¹⁰ *Kofoed* (C-321/05) 28. pont

gadható meg az átalakulás dátumához közeli osztalék fizetés miatt. Ugyanakkor a bírósági döntés azt is megemlíti, hogy amennyiben az ügylet célja adóelkerülés volt, akkor az irányelv alkalmazását meg lehet tagadni.

Ezt a kitélt tovább finomította a bíróság a 2010 május 10-én hozott döntésében a *Zwijnenburg* ügyben (*Modehuis A. Zwijnenburg* C-352/2008, 2008), amikor kimondta, hogy amennyiben az ügylet célja nem a társasági adó elkerülése volt (adott esetben vagyónátruházási adót került el), akkor az Átalakulási irányelvet alkalmazni kell. Az eset során részesedés csere keretében ingatlan szerzés történt. Az ügyet felterjesztő bíróság úgy ítélte meg, hogy az ingatlan átadása valós üzleti megfontolásokon alapult, ugyanakkor nem üzleti, hanem adóelőnyök szerzése motiválta a vállalkozásegyesítés választott módját¹¹¹. Az ügylet belföldi részesedés csere volt, az EUB illetékessége a korábbi jogesetekben megállapítottak miatt volt megállapítható, mivel a holland szabályok belföldi és nemzetközi átalakulásokra egyaránt vonatkoztak.

A Bíróság korábbi döntéseivel összhangban¹¹² leszögezte, hogy az „Átalakulási irányelv által bevezetett közös adózási rendszer, amely különböző típusú adóelőnyöket foglal magában, megkülönböztetés nélkül alkalmazandó minden egyesülésre, szétválásra, eszközáttruházásra és részesedéscserére, tekintet nélkül kiváltó okaikra, legyenek azok pénzügyiek, gazdaságiak vagy kifejezetten adójellegűek.”¹¹³ Az irányelvben semmi sem enged arra következtetni, hogy az az adókedvezményt biztosító rendszert más adókra is ki kívánta terjeszteni, így azon adók elkerülésére irányuló ügylet nem eredményezheti az irányelv alkalmazásának a megtagadását, mivel nem tartoznak az irányelv hatálya alá.

¹¹¹ *Modehuis A. Zwijnenburg BV* (C-352/2008) 22. cikk

¹¹² Lásd pl. *Leur Bloem* (C-28/95) 36. pont, *Kofoed* (C-321/05) 30. pont

¹¹³ *Modehuis A. Zwijnenburg BV* (C-352/2008) 41. cikk

Véleményem szerint ez a döntés egyáltalán nem jelenti azt, hogy az illetékmentesség ne lenne megtagadható a rendeltetésszerű joggyakorlás elve alapján, hiszen a jelen ügyben az átalakulás valós gazdasági indokát az adóhatóság sem tagadta.

Egy évvel később az adókikerülés kérdése ismét felmerült, ezúttal azért, mert a portugál állam valós gazdasági indok hiánya okán megtagadta az irányelv alkalmazását. A *Foggia* ügyben (*Foggia* C-126/2010, 2010) egy portugál holding társaságba másik három, ugyanahhoz a csoporthoz tartozó holding társaság olvadt be, amelyek azonban a beolvadást megelőző években veszteségesek voltak. Az EUB ítéletében kifejtette, hogy a beolvadásban részt vevő társaságok ténylegesen léteztek és gazdasági tevékenységet folytattak, ezért az, hogy a beolvadás eredményeként az egyik súlyosan veszteséges társaság veszteségei elérhetővé váltak a többiek számára az nem tekinthető adóelkerülésnek¹¹⁴.

A „valós üzleti okoknak” az Átalakulási irányelv 11. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti fogalmát illetően a Bíróság már megállapította, hogy “a fogalom túlmutat a pusztán adójellegű előny keresésén. Következésképpen az olyan egyesülés, amely több célt követ, amelyek között adójogi megfontolások is szerepelnek, valós üzleti oknak minősülhet, azon feltétel mellett azonban, hogy ez utóbbi megfontolások nem kerülnek túlsúlyba a tervezett művelet keretében.”¹¹⁵ Az pedig, hogy milyen megfontolások voltak elsődlegesek, nem határozható meg általános kritériumok alapján, hanem esetenként kell a szándékokat és azok súlyát elemezni. A valós üzleti indokoknak a kérdése a magyar beolvadások során is felmerülhet, különösen olyan ügyletláncok során, amikor is a befektető által megalapított holding társaság a vállalatcsoporttól felvett kölcsönből megvásárolja a céltársaságot, amelyet azután később magába olvaszt.

¹¹⁴ Az ügyet részletesen elemzi például (Cerioni, 2012), (Cinnamon and Simpson, 2010)

¹¹⁵ *Foggia* (C-126/10) 34-35. pont

III.3.8 A részesedés értéke a részesedés csere során

Az Átalakulási irányelv 8 (1) paragrafusa kimondja, hogy részesedéscsere esetén a csereére bocsátott részesedést szerző társaság tőkekibocsátásával keletkezett részesedés megszerzése az átadó társaság tagja által nem eredményezhet adókötelezettséget. Ugyanakkor a 8 (4) pont azt a feltételt állítja a fentiek alkalmazásához, hogy a tag az átvett értékpapírokhoz ne rendeljen magasabb értéket, mint amekkora a kicserélt értékpapíroké volt közvetlenül a csere előtt. Az Átalakulási irányelv nem rendelkezik az átruházott részesedésnek a megszerző társaság mérlegében való értékeléséről. Az AT ügyben (A.T. C-285/07, 2008) az AT a tulajdonában levő C GmbH részesedést adott át egy francia társaságnak, annak kibocsátott tőkéjét megtestesítő értékpapírok ellenében. A francia társaság (G-SA) az átvett részesedést a könyveibe, élve a francia törvény adta választási lehetőséggel, piaci értéken vezette be. Ennek megfelelően az AT könyveibe is ezen az értéken került be az új G-SA részesedés. A német törvényekkel összhangban a német adóhatóság a kivezetett C-GmbH részesedés könyv szerinti értéke és a bevezetett G-SA részesedés értéke közötti különbséget megadóztatta. A bíróság megállapította, hogy a két értéket ilyen módon nem szabad összekapcsolni, mert az a részesedés csere következtében beálló azonnali adókötelezettséghez vezet, amely ellentétes az Átalakulási irányelvvel¹¹⁶.

Ez az eset is azt mutatja, hogy az adóztatási jog megtartása és a letelepedés szabadságának elve egymással ellentétes megoldásokra vezet. Ameddig az európai uniós jog nem teremt egységes szabályozási alapot a nem realizált tőkenyereségek, árfolyamnyereségek, átértékelések halasztott adóztatására, addig az alapszabadság jogok nem tudnak

¹¹⁶ Az ügyet részletesen elemzi (Daiber, 2009)

korlátozás mentesen érvényesülni, és a korlátozás szükségességét és arányosságát csak eseti alapon lehet eldönteni.

III.3.9 Átadó társaság tőkenyeresége eszközátadás esetén

A 3D ügyben (3D I Srl C-207/11, 2012) szereplő olasz társaság egyik üzletágát átruházta egy luxemburgi székhelyű társaságra. Ezen ügyletet követően az átruházott üzletág a luxemburgi társaság olaszországi állandó telephelye lett. Ennek fejében a 3D a luxemburgi társaságban részesedést szerzett. A szerzett részesedést a 3D mérlegében magasabb értéken mutatták ki, mint amennyi a kivezetett üzletág adóértéke volt. Az értékkülönbözetre az olasz állam a vonatkozó törvényeknek megfelelően adót vetett ki, amelyet a 3D megfizetett. Amikor azonban értesült az X & Y ügyben (X & Y C-436/00, 2000) született bírósági döntésről¹¹⁷, a kivetett és befizetett adó visszatérítését kérte, amelyet az adóhatóság megtagadott. A 3D érvelésében arra hivatkozott, hogy a nemzeti jogszabály ellentétes a letelepedés szabadságának elvével, mert az eszközátadás adómentességét olyan feltételekhez köti (a tőkenyereség összegével egyenértékű lekötött tartalék képzéséhez), amelyek az Átalakulási irányelvben nem szerepelnek.

Az EUB ítéletében rámutatott arra, hogy az Átalakulási irányelv csak azt határozza meg, hogy “az átvevő társaság esetében mely feltételek mellett halasztható el az átadott tevékenységre vonatkozó tőkenyereség adózása, ellenben nem szól azokról a feltételekről, amelyek mellett az átadó társaság halaszthatja el az adófizetést az átvevő társaság tőkéjét megtestesítő, az átruházás ellenében kapott értékpapírokra vonatkozó tőkenyereség után, és különösen azt a kérdést nem szabályozza, hogy az átadó társaságnak milyen

¹¹⁷ Az adott ügyben az EUB megállapította, hogy az a törvényi hely, amely csoporton belüli részesedés átruházás esetén megengedi a keletkező tőkenyereségen fizetendő adó halasztását a tőkenyereség realizálásáig belföldi cégcsoportoknak, de nem engedi olyan cégcsoportok esetében, ahol az átvevő vagy annak tulajdonosa külföldi társaság, ellentétes a letelepedés szabadságával.

értéken kell lekönyvelnie ezeket az értékpapírokat.”¹¹⁸ Megjegyzendő, hogy az Átalakulási irányelv 8. Cikke, amely a tulajdonosok szintjén a megszerzett részesedés adómentességét garantálja, csak az egyesülés, szétválás és részesedéscsere ügyletekre vonatkozik, eszközátadás esetére nem. Az 5. és 6. Cikk, amelyek vonatkoznak az eszközátadásra is, pedig csak a céltartalékok átvitelével és az elhatárolt veszteség felhasználhatóságával foglalkoznak. A bíróság végkövetkeztetése az volt, hogy mindazon esetekben, amelyekre az Átalakulási irányelv nem tartalmaz rendelkezéseket, a tagállamok saját hatáskörben alkothatnak szabályokat, vezethetnek be feltételeket, feltéve, hogy azok a szabadságelvekkel összhangban vannak, márpedig az adott esetben a tőkenyereség elhalasztása a megfelelő feltételek teljesítése esetén biztosított volt, illetve biztosítva lett volna akkor is, ha az átadó társaság az átvett részesedéseket az átadott üzletág értékén könyveli le, amire a nemzeti jogszabályok szintén lehetőséget adtak.

III.3.10 Eljárási kérdések

Szintén az átalakulás többlet feltételekhez kötése volt a tárgya a szlovén *Pelati* ügynek (Pelati C-603/10, 2012), azzal a különbséggel, hogy ebben az esetben az ügylet adósemlegességét az Átalakulási irányelv garantálta, azonban eljárási kérdésekben nem adott útmutatást.

A feltett kérdés az volt, hogy ellentétes-e az Átalakulási irányelvvel az olyan nemzeti szabályozás, amely a szétválás esetén alkalmazandó adóelőny megadását ahhoz a feltételhez köti, hogy az ügyletre vonatkozó kérelmet meghatározott határidőben nyújtják be. Az EUB, amely közigazgatási határidőkkel korábban is foglalkozott már nem adózási tárgyú ítéleteiben¹¹⁹ kimondta, hogy a jogbiztonság érdekében alkalmazhatóak ésszerű

¹¹⁸ (3D I Srl C-207/11, 2012) ügy, 29.pont

¹¹⁹ Lásd pl. (*Palmisani* C-261/95, 1995), 28. pont, (*Aprile Sri* C-228/96, 1996), 19. pont

mértékben meghatározott, jogvesztő jellegű határidők, mert ez egyaránt védi az adóalanyt és az érintett közigazgatást. Egy közigazgatási határidő akkor ésszerű, ha nem olyan jellegű, hogy “gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé tenné az Unió jogrendje által biztosított jogok gyakorlását.”¹²⁰A korábbi jogesetekkel azonos következtetésre jutva az EUB megállapította, hogy közigazgatási feltételek alkalmazása önmagában nem ellentétes sem az Átalakulási irányelvvel, sem a letelepedés szabadságával, azonban a nemzeti bíróságnak a konkrét ügyben mindig meg kell vizsgálnia, hogy az adott határidő alkalmazásának feltételei kielégítően pontosak, világosak és előre láthatóak-e ahhoz, hogy lehetővé tegyék az adóalanyok számára, hogy jogaikat időben megismerhessék¹²¹.

Általánosságban is levonható az a következtetés, hogy mindazon területeken, beleértve az eljárási kérdéseket is, amelyet az Átalakulási irányelv konkrétan nem szabályoz, a tagállamoknak szabad döntési joguk van, de ezt a jogukat úgy kell gyakorolniuk, hogy az ne veszélyeztesse az uniós alapelvek érvényesülését és a jogbiztonságot.

III.3.11 A letelepedés szabadságának alkalmazása az EGT tagállamokra

Az *A Oy* ügy (*A Oy* C C-48/2011, 2011) kapcsán az EUB gyakorlatilag kiterjesztette az Átalakulási irányelv alkalmazásának szükségességét az EGT (Európai Gazdasági Térség) tagállamaiban belföldi illetőségű vállalkozások és EU vállalkozások közötti átalakulásokra is mivel a letelepedés szabadságát az EGT egyezmény is kimondja. Az egyetlen feltétel, hogy legalább olyan szintű információ csere egyezmény legyen a részt vevő államok között, mint amilyen a vonatkozó EU irányelvben van. A konkrét ügyben egy részesedés csere ment végbe A részesedés csere során a finn tulajdonos, finn részesedést

¹²⁰ *Pelati* (C-603/10), 30. pont

¹²¹ *Pelati* (C-603/10), 37. pont

adott át egy norvég társaságnak, annak jegyzett tőke kibocsátása fejében. A kérdés arra irányult, hogy a finn és norvég társaságok közötti ügylet adómentességre jogosító részesedés cserének tekinthető-e, annak ellenére, hogy nem tartozik az Átalakulási irányelv hatálya alá, mivel nem csak EU tagállamban belföldi illetőségű társaság vesz benne részt.

A bíróság megállapította,¹²² hogy mivel az EGT Megállapodás 31. cikkében foglalt, a letelepedés szabadságának korlátozását tiltó szabályok megegyeznek az EUM Szerződés 49. cikkének rendelkezéseivel, ezért a letelepedés szabadsága vonatkozik azon átalakulásokra is, amelyben EU és EGT tagállamban belföldi illetőségű társaság is részt vesz¹²³.

¹²² A Oy (C-48/11), 21. pont

¹²³ A kiterjesztés hasonlóan értelmezhető Svájc esetében is, lásd (Brauchli Rohrer, 2015)

IV. RÉSZ - Az Átalakulási irányelv átvétele a magyar jogba

Az Átalakulási irányelv átvételének vizsgálatánál figyelemmel kell lenni nemcsak a hazai adótörvények, hanem a társasági jog vonatkozó előírásaira is, különös tekintettel arra, hogy a társasági adó törvény fogalomrendszere a polgári törvénykönyv¹²⁴ fogalmaira épít. A következőkben éppen ezért először azt vizsgáljuk meg, hogy a polgári törvénykönyv átalakulás, egyesülés és szétválás fogalma mennyiben azonos az Átalakulási irányelv hasonló fogalmával, majd ugyanezt a vizsgálatot elvégezzük a társasági adó fogalmakra nézve is¹²⁵. Kiemelten elemezzük a jogutódlás, a készpénz, és a résztvevők társasági formájának kérdését.

IV.1 Az átalakulás hazai fogalomrendszere

A következőkben az Átalakulási irányelv által használt azon fogalmaknak a magyar jogba történő átültetését és az ezzel kapcsolatosan felmerülő esetleges problémákat tekintjük át, amelyek az átalakulások minden fajtájára vonatkoznak¹²⁶. Az elemzés során külön hangsúlyt helyezünk a nemzetközi átalakulások sajátosságaira.

Az átalakulás fogalmát a fejezetben szélesebb, köznapi értelemben használjuk, amely magában foglal minden jogutódlás mellett történő megszűnést. Amikor specifikusan a Ptk szerinti átalakulást tárgyaljuk, minden esetben utalunk arra, hogy jogi forma váltás történik.

¹²⁴ 2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről (Ptk.) (Ptk, 2013) Ezután röviden, mint Ptk. fogunk hivatkozni rá.

¹²⁵ A magyar társasági adózás általános kompatibilitásával több szerző is foglalkozott, ld. Pl (Szudoczky and Torma, 2007), (Erdős, 2015)

¹²⁶ Általános áttekintés található (Erdős, 2013)

IV.1.1 Egyesülés, szétválás, átalakulás a társasági jogban

Az **egyesülés**¹²⁷ fogalmának meghatározásánál a polgári törvénykönyv megkülönbözteti a beolvadást és az összeolvadást, attól függően, hogy az átadó (megszűnő) társaságnak fennmaradó, vagy újonnan alapított társaság lesz az általános jogutódja. A polgári törvénykönyv nem állít készpénz korlátot, és nem beszél a vagyon átadásáról sem, bár a jogutódlás feltételezi a vagyónátadást. Azonban nem találunk sehol sem utalást arra, hogy a végelszámolás nélküli megszűnés során az összes eszközt és forrást át kell adni a jogutódnak. Ennek lehet az az oka, hogy az átalakulásban¹²⁸ részt venni nem kívánó tagoknak az őket megillető vagyonrész ki kell adni, de ebben az esetben a Ptk. szerinti átalakulások egy része nem teljesíti az Átalakulási irányelv feltételeit, és ezért az irányelv mentesítései nem vonatkoznak rá. Mivel a magyar társasági adó törvény az átalakulásokat a Ptk. alapjáról indulva határozza meg, ezen értelmezés helytállósága esetén a hazai jog az Átalakulási irányelv alkalmazását kiterjeszti olyan esetekre is, amelyekre az nem vonatkozik, ezért az átalakulással érintett másik ország nem fog feltétlenül adómentességet biztosítani.

A **szétválás**¹²⁹ fogalma mind a különválást, mind a kiválást magában foglalja, ez utóbbi az Átalakulási irányelv részleges szétválás fogalmával feleltethető meg. A társasági jogi fogalom ebben az esetben sem mondja ki a megszűnés végelszámolás nélküli

¹²⁷Ptk. 3. Könyv, V. cím, XIII. Fejezet, **3:44. § [Egyesülés]**

(1) A jogi személy más jogi személyekkel összeolvadás vagy beolvadás útján egyesülhet. Összeolvadásnál az összeolvadó jogi személyek megszűnnek, és új jogi személy jön létre általános jogutódlás mellett. Beolvadásnál a beolvadó jogi személy szűnik meg, általános jogutódja az egyesülésben részt vevő másik jogi személy.

¹²⁸ Az átalakulás szót, hacsak külön nem jelezzük, az egyesülés, szétválás, és részleges szétválás együttes fogalmaként használjuk a fejezetben.

¹²⁹Ptk. 3. Könyv, V. cím, XIII. Fejezet, **3:45. § [Szétválás]**

(1) A jogi személy különválás vagy kiválás útján több jogi személlyé szétválhat. Különválás esetén a jogi személy megszűnik, és vagyona a különválással létrejövő több jogi személyre mint jogutódra száll át. Kiválás esetén a jogi személy fennmarad, és vagyonának egy része a kiválással létrejövő jogi személyre mint jogutódra száll át.

jellegét, hanem helyette az általános jogutódlásról rendelkezik. Az egyesülés és a szétválás társasági jogi fogalma szélesebb körű, mind akár az irányelv, akár a társasági adó törvény hasonló fogalma, hiszen minden jogi személy részt vehet átalakulásban, nemcsak a társaságnak minősülő jogi személyek. Ezért előfordulhatnak olyan egyesülések és szétválások, amelyek a résztvevők személyénél fogva nem minősülhetnek kedvezményezett átalakulásnak (pl. ügyvédi irodák egyesülése). A szétválás fogalmának része¹³⁰ a beolvadásos kiválás, és a beolvadásos különválás is, amikor egy ügylet keretében történik egy ki-, vagy különválás és egy beolvadás. Formálisan ilyen ügylet az Átalakulási irányelv terminológiájában nem létezik, ezért kérdéses, hogy a tartalom a forma előtt elv alapján az irányelv hatálya kiterjed-e ezekre az átalakulásokra is.

A Ptk. a **jogi forma váltást**¹³¹ tárgyalja ‘átalakulás’ név alatt, amikor egy jogi személy egy más típusú jogi személlyé alakul át. A fogalom megnevezése nem szerencsés, mert korábban ez volt az egyesülés, szétválás és a jogi forma váltás közös, összefoglaló neve, ezért használata félreértésekhez vezethet. Ugyanakkor logikus, hogy minden olyan ügylet megtárgyalásra kerüljön, ahol a megszűnő jogi személynek az átalakulással keletkező jogi személy az általános jogutódja. Jelenleg az Átalakulási irányelv a jogi forma váltást nem tekinti átalakulásnak, ezért erre adómentességet sem biztosít. Az esetjog¹³² azonban azt látszik igazolni, hogy erre szükség lenne, és, hogy az ilyen átalakulás adómentességét a letelepedés szabadsága alapján, irányelvi szabályozás híján is biztosítani kell, amennyiben ez belföldön létezik. Mindenesetre az a tény, hogy a Ptk. értelmében

¹³⁰ Ptk. 3. Könyv, V. cím, XIII. Fejezet, **3:45. § [Szétválás]**

(2) A jogi személy kiválással vagy különválással úgy is szétválhat, hogy

a) a kiváló tag a jogi személy vagyonának egy részével már működő jogi személyhez mint jogutódhoz csatlakozik (beolvadásos kiválás);

b) a különváló tagok a jogi személy vagyonának rájuk eső részével különböző, már működő jogi személyekhez mint jogutódokhoz csatlakoznak (beolvadásos különválás).

¹³¹ Ptk. 3. Könyv, V. cím, XIII. Fejezet, **3:39. § [Átalakulás]**

(1) Jogi személy más típusú jogi személlyé történő átalakulása esetén az átalakuló jogi személy megszűnik, jogai és kötelezettségei az átalakulással keletkező jogi személyre mint általános jogutódra szállnak át.

¹³² (Vale C-378/10, 2010)

létezik jogi forma váltás azt jelenti, hogy azon székhely áthelyezések esetén, ahol jogi forma váltás történik, mert a társaság az egyik állam jogi formája alól, egy másik állam joghatósága alatt meghatározott jogi formába megy át a Ptk. szerinti átalakulásnak tekinthető, ezért nemzetközi esetben is meg kell engedni a magyar társasági formákba általános jogutódlás mellett történő átalakulást.

Az Átalakulási irányelv által lefedett tranzakciók tehát nem illeszkednek tökéletesen a polgári törvénykönyv¹³³ fogalomrendszeréhez. Az irányelv egyrészt nem tekinti átalakulásnak az egyik jogi formából a másikba történő átalakulást, másrészt viszont nemcsak a vagyonegyesítő átalakulásokat, hanem a részesedés cserét és az eszközátadást (üzletág átadást) is magában foglalja. Az irányelv alkalmazásának következményeként a gazdasági társaságokból (adózási értelemben vett) telephelyek keletkeznek, anélkül, hogy a végelszámolásra vonatkozó szabályokat alkalmazni kellene. A gazdasági társaságok és fióktelepek egymásba történő átalakulását a jelenleg hatályos szabályok nem teszik lehetővé, és ezen a téren módosítás sem várható. Éppen ezért a nemzetközi átalakulások közül jelenleg csak a külön társasági jogi irányelvvel lefedett átalakulások (korlátolt felelősségű társaságok, részvénytársaságok egyesülése, illetve az SE, SCE nemzetközi átalakulása és székhelyáthelyezése) váltak lehetővé. Nemzetközi szétválás, jogi forma váltás csak az esetjog alapján lehetséges a cégjogi keretek hiánya miatt. A részesedés csere cégjogi vonatatait az apport szabályai fedik le, míg a nemzetközi egyesülés miatti telephellyé válás esetén cégjogilag a megszűnés, és új telephely bejegyzés útját kell végigjárni, annak ellenére, hogy adójogi értelemben nem történik végelszámolás.

¹³³ 2013. évi 5. törvény a Polgári Törvénykönyvről, 3. könyv, 5. cím

Mivel Magyarország az irányelv szabályait az országon belüli kedvezményezett átalakulásokra, eszközátruházásokra és részesedés cserékre (együtt: kedvezményezett ügyletek) is alkalmazza¹³⁴, némileg paradox módon az Átalakulási irányelv hatása a magyar adójogban az országon belüli átalakulások adózására jóval nagyobb, mint az Unión belüli tőkemozgásra.

IV.1.2 Jogutódlás

Az átalakulások fogalomrendszerének talán legfontosabb eleme minden esetben az, hogy az átadó társaság végelszámolás nélkül megszűnik („being dissolved without going into liquidation”), vagyis a jogi személy társasági jogi szempontból megszűnik létezni, azonban a megszűnésre nem alkalmazandók a végelszámoláshoz kapcsolódó társasági jogi és adójogi következmények, végelszámolásnak ugyanis csak jogutód nélküli megszűnés esetén van helye¹³⁵, amennyiben a cég nem fizetéseképtelen.¹³⁶ A végelszámolás nélküli megszűnésnek azért van jelentősége, mert ebben az esetben a megszűnés jogutódlás mellett tud végbe menni.¹³⁷ Az Átalakulási irányelv közvetlenül nem használja a szövegben a jogutódlás melletti megszűnés fogalmát, azonban minden átalakulásnak minősülő ügylet esetén (a székhely áthelyezést kivéve) a megszűnő társaság, illetve az átadott tevékenységi ág összes eszköze és forrása átadásra kerül a végelszámolás nélküli megszűnés során, ezért a szakemberek egyetértenek abban, hogy az adójogi jogutódlás tényállása megvalósul.¹³⁸

¹³⁴ 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról, (TAO, 1996) 4. § 23/a, 23/b, 23/c pont. Ezentúl a törvényt, a szokásnak megfelelően, TAO tv.-ként fogjuk hivatkozni

¹³⁵ 2006. évi 5. törvény a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról, VIII. fejezet

¹³⁶ A megszűnés és a végelszámolás nélküli megszűnés fogalmi különbségét az Európai Bíróság is vizsgálta, a (Punch Graphix C-471/01, 2002) az átalakuláshoz kapcsolódó megszűnést a bíróság jogutódlás melletti megszűnésnek minősítette.

¹³⁷ A megszűnés és végelszámolás nélküli megszűnés különbségét árnyaltan tárgyalja (O’Shea, 2013).

¹³⁸ Ld. Pl. (Thömmes, 2004), 30. oldal

A Polgári Törvénykönyv használja a jogutódlás fogalmát, de nem határozza meg külön, vagyis feltehetően a római jog universalis succesio klasszikus intézményének jogi személyekre történő alkalmazásáról van szó. A jogutódlás lényege, hogy a jogelő teljes vagyona, az ahhoz kapcsolódó összes jogokkal és kötelezettségekkel a jogutódra száll. Több jogutód esetén dologi jogi szempontból tulajdonközösség is keletkezik, illetve kötelmi jogi szempontból ún. véletlen közösség (*communio incidens*) keletkezik a jogok és kötelezettségek hányadrészi arányában, illetve oszthatatlan követelés vagy kötelezettség esetén egyetemlegesen. Ezzel szemben az átalakulás során az általános jogutódlás nem keletkeztet vagyonközösséget, az átalakulási szerződés határozza meg, hogy több jogutód esetén a vagyonnak melyik része melyik jogutódhoz kerül. Ugyanez igaz a jogokra és kötelezettségekre, bár az eredetileg kijelölt jogutód nem teljesítése esetén a helytállási kötelezettség egyetemleges. Az átalakulások során a jogutódlás polgári jogi szabályai ugyanezt az elvet követik.

A Polgári Törvénykönyv a jogutódlással járó ügyletek fajtáit definitív módon határozza meg, amely szerint a Ptk. által definiált átalakulás (jogi forma váltás), az egyesülés és a szétválás minősül ilyennek. A jogutódlással nem feltétlenül jön létre az átalakulás során új jogi személy, egy beolvadás esetén például az átvevő társaság fog jogutódnak minősülni az átalakulás során a vagyonában bekövetkezett változások okán. Az adózás szempontjából a jogutódlás intézményét az adózás rendjéről szóló törvény vezeti be. Eszerint „a jogutód adózót megilletik mindazon jogok, amelyek a jogelőt megillették, továbbá teljesíti a jogelő által nem teljesített kötelezettségeket. Több jogutód esetén a

jogelőd kötelezettségeit a jogutódok vagyonarányosan teljesítik, teljesítés hiányában pedig a jogelőd tartozásáért egyetemlegesen felelnek, a költségvetési támogatásra - eltérő megállapodás hiányában - vagyonarányosan jogosultak.”¹³⁹

A jogutódlás tehát az adózóra vonatkozik. Nemzetközi egyesülés során az átadó társaság, mint jogi személy jogutódlás mellett megszűnik, teljes vagyonát, jogait, kötelezettségeit átadja a másik tagállamban lévő átvevő társaságnak, mint jogutódnak. Gazdasági szempontból azonban a vagyon, illetve a tevékenységek végzésének helye nem változik, így az átvevő társaságnak az átadó társaság országában telephelye keletkezik. A társasági adó törvény értelmében a telephellyel rendelkező külföldi személy esetén a külföldi személy válik külföldi vállalkozóként korlátozott adókötelezettségű adóalannyá, ezért a jogutódlás szabályai is a külföldi személyre vonatkoznak. Ugyanakkor azonban az adózás szempontjából a telephelyet gazdaságilag elkülönült egységnek kell kezelni, úgy, mintha független vállalkozás lenne. Sem az adózás rendjéről szóló törvény, sem a társasági adó törvény nem mondja ki, hogy a jogutódlás gyakorolható-e a telephelyen keresztül, illetve hogy a jogutódlás mennyiben korlátozódik az adott telephelyre. Például abban az esetben, ha a jogutódnak a jogelőd valamely kötelezettségéért kell helytállnia, és erre a telephely eszközei nem nyújtanak fedezetet, követelhető-e a kötelezettség kielégítése a jogi személy külföldi vagyonából. Amennyiben a jogutód öröklött jogai és kötelezettségei nem korlátozhatók a telephelyre, akkor kötelező-e azokat elsődlegesen az érintett telephelyen keresztül gyakorolni.

Például, amennyiben az adókedvezményre jogosult adózó év közben egy magyar leányvállalattal rendelkező külföldi társaságba beleolvadt, kiterjeszthető-e az adókedvezmény használata az átvevő vállalkozás magyarországi leányvállalatára, illetve milyen

¹³⁹ Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 6.§ 3. (Art, 2003)

adatokat kell a kritériumok (pl. új munkahelyek száma) teljesítéséhez ilyen esetben figyelembe venni. Változik-e a helyzet, ha egy magyar jogi személy egy magyar telephellyel rendelkező külföldi társaságba olvad be. Alkalmazhatja-e az adókedvezményt az immár összeolvadt, közös telephely?

Amennyiben a telephelyet a külföldi társaság magyarországi fióktelepe formájában¹⁴⁰ a cégjegyzékbe bejegyezték, akkor polgári jogilag a külföldi jogi személy egyetemlegesen felel a fióktelepe kötelezettségeinek teljesítéséért akkor is, ha az elsődlegesen a fióktelepet terheli. A törvény szerint a fióktelep által szerzett jogokról, illetve kötelezettségekről a külföldi vállalkozás csak a fióktelep megszűnésekor rendelkezik, azonban továbbra is kérdés, hogy az átalakulás során jogutódlással szerzett jogok, illetve kötelezettségek a fióktelep által szerzettnek minősülnek-e, hiszen a magyar törvények nem teszi lehetővé az átalakulás során a megszűnő jogi személy közvetlen konverzióját fiókteleppé. A megszűnő jogi személy tevékenysége és az ahhoz kapcsolódó eszközök, kötelezettségek visszaszállnak a külföldi átvevő társaságra, amely azokat fióktelep alapításával tudja működtetni, úgy, hogy működő tőkeként az eszközöket rendelkezésre bocsátja. Ebből az a következtetés is levonható, hogy a jogutódlással a külföldi társaságra szállt jogok csak abban az esetben szállnak a telephelyre, ha az alapító az alapítói határozatban kifejezetten így rendelkezik. Ugyanakkor a kedvezményezett átalakulásnak pontosan az a lényege, hogy az adott tevékenységhez kötődő jogok és kötelezettségek a jogi személy megszűnésével is a tevékenységhez kötődően maradjanak fenn, ezért logikus lenne, ha az átalakulás során történő jogutódlás a *communio incidens* elve alapján jöhetne létre és a fióktelep bejegyzésekor az átalakulás során megszűnő jogelőd társaság a cégjegyzékbe a fióktelep jogelődjeként bejegyezhető lenne.

¹⁴⁰ 1997. évi CXXXII. törvény 2.§ (b) (Fiok, 1997)

Amennyiben a fióktelep jogelődjeként az átalakulásban részt vevő megszűnő társaság nem jegyezhető be, az sérti a szabad letelepedés elvét is. Legalábbis a *Vale* (C-378/10) ügyben a bíróság a székhely áthelyezést átalakulásnak minősítve az átalakulásokra egyértelműen kimondta, hogy nem tagadhatja meg a más tagállam joga alá tartozó társaság jogelődként történő bejegyzését, amennyiben ez belföldi jogalanyok számára lehetséges.

IV.1.3 Készpénz korlát

Az Átalakulási irányelvben az átalakulás (kivéve a székhely áthelyezést és az anyavállalatba történő beolvadást) során gazdát cserélő pénz mennyisége a kibocsátott új részesedés névértékének 10%-ban van limitálva. A rendelkezés célja, hogy az átalakulás során tulajdonost cserélő egyenértékek arányát a pénz ne borítsa fel, és ezáltal az átalakulás ne váljon valamiféle adásvételi ügyletté, ugyanakkor lehetőség maradjon arra, hogy az egymásnak értékben nem pontosan megfelelő vagyontömegek/ részesedések is kicserélhetőek legyenek. Ezt az elvet némileg lazítja a tizedik (a korlátolt felelősségű társaságok nemzetközi egyesüléséről szóló) társasági irányelv¹⁴¹, amely szerint az átalakulásban részt vevő pénz mértéke meghaladhatja a 10%-ot, amennyiben valamelyik tagország nemzeti joga így rendelkezik.¹⁴² Ezzel létre jöhet a nemzetközi egyesülések olyan fajtája, amelyre nem vonatkozik az Átalakulási irányelv. Ez valószínűleg csak akkor korlátozná a letelepedés szabadságát, ha ezekben az esetekben nemcsak az adósemlegesség nem válna meg, hanem egyben diszkrimináció is történne, mivel a belföldi egyesülések esetén nincs a részt vevő pénzmennyiségre korlát. A magyar Ptk. nem tartalmaz az egyesülésekre nézve ilyen korlátot, ezért az egyesülés nagyobb pénzeszköz részvételével is végbe tud menni, azonban az ilyen egyesülésre nem vonatkoznak a társasági adó törvény kedvezményezett átalakulás szabályai, és ezért az adósemlegesség ezekben az esetekben

¹⁴¹ (Directive 2005/56/EC, 2005) azaz a 2005/56/EK, 3.§ (1)

¹⁴² A készpénz korlát magyar vonatkozásait tárgyalja a (2006/77. Adózási kérdés, 2006).

sem belföldi sem nemzetközi átalakulás esetén nem biztosítható, így nem történik diszkrimináció.

Az adósemlegesség feltételeként meghatározott készpénz korlát a kibocsátott részesedés névértékének százalékában kerül meghatározásra. Mivel az átalakulás során a kibocsátott tőke a megszűnt jogi személy vagyonának piaci értékével, és nem a saját tőke értékével arányos, ezért a névértékhez kötött korlátozás lehet túlzottan alacsony és túlzottan liberális is, a névérték és a piaci érték viszonyától függően.¹⁴³ Az irányelv értelmében a kedvezményezett átalakulási formák esetén a megszűnő társaság eszközei és kötelezettségei a tőkével szemben kibocsátott részesedések fejében cserélnek gazdát. Az irányelvben semmi nem mutat arra, hogy a tőke alatt csak a jegyzett tőkét kell érteni, így a saját tőke más elemei is beleérthetők. Ebből az következik, hogy a részesedések az átalakulás során, alacsony névértéken, ársó mellett is kibocsáthatók. Nem érthetők viszont bele a saját tőke fogalmába a különféle kölcsöntőke instrumentumok (pl. alárendelt kölcsöntőke, átváltható kötvény).

A készpénz korlát értelmezése az irodalomban nem egységes a felhasználás szempontjából sem. Egyes szerzők¹⁴⁴ úgy érvelnek, hogy az egyesülésben részt vevő készpénz, csak az egyesülésben résztvevőkre vonatkozhat, ezért nem lehet ezt a pénzt az egyesülésben részt venni nem kívánó tulajdonosok kivásárlására fordítani. Mások¹⁴⁵ amellett érvelnek, hogy az Átalakulási irányelv nem határozza meg a készpénzfelhasználás célját, ezért az az átalakulással kapcsolatosan bármire, beleértve a távozó tulajdonosok kifizetését is, felhasználható.

¹⁴³ Ezt a véleményt osztja, többek között, (van den Broek, 2012a)

¹⁴⁴ (van den Broek, 2012a)

¹⁴⁵ (Thömmes, 2004), Article 2, s. 2.2.3, pp. 32. Idézi (van den Broek, 2012a), 183. oldal

A magyar polgári jogi szabályozás egyáltalán nem rendelkezik arról, hogy az átalakulás során mi mivel szemben cserélődik ki. A készpénz korlát alkalmazására vonatkozóan a kibocsátott állásfoglalások adnak fogódzót. Ezen állásfoglalások jogilag nem kötelező érvényűek, azonban abban segítenek, hogy a jogalkotó szándéka jobban megismerhető legyen. A jogalkotó az állásfoglalásban pedig egyértelműen fogalmaz: a kilépő tagnak kifizetett összeget nem kell a 10%-os korlát számításánál figyelembe venni.¹⁴⁶

A társasági adó törvény is csak a részesedés szerzés tényét említi. A jelenlegi jogértelmezés a csak jegyzett tőkében való részesedés szerzéseként értelmezi a fogalmat, leszűkítve az irányelvi értelmezés átalakulás fogalmát. Az ázsióval történő kibocsátás melletti átalakulás így adójogilag nem minősülhet kedvezményezett átalakulásnak, viszont polgári jogi értelemben az átalakulás végbe mehet.

IV.1.4 Társaság

A társaság fogalma egyrészt a gazdasági társaságokat, vagyis a közkereseti társaságot, betéti társaságot, korlátolt felelősségű társaságot, részvénytársaságot foglalja magában, másrészt az irányelvben felsorolt egyesülést és szövetkezetet, és azokat a nem belföldi illetőségű társaságokat, amelyeket az irányelv a mellékletben felsorol és a személyi hatálya alá tartoznak.¹⁴⁷ A Csatlakozási Szerződés értelmében társaságnak minősülnek az irányelv által meghatározott társasági formák. Magyarország szempontjából ez a korlátolt felelősségű társaságot, a részvénytársaságot, a közkereseti társaságot, a betéti társaságot, az egyesülést, a közös vállalatot, a szövetkezetet és a közhasznú társaságot¹⁴⁸ jelentette. Ez utóbbi ma már nem létezik, 2009-ig más társasági formába kellett átalakulnia, ha tevékenységét folytatni akarta.

¹⁴⁶ (Adózási kérdés 23, 2011a)

¹⁴⁷ TAO 4. § 32/A

¹⁴⁸ Csatlakozási Szerződés (Accession Treaty, 2003), II. melléklet, 9. fejezet Adózás, 7.pont.

A magyar definíció nem foglalja magában a közös vállalatot, bár az még az irányelv mellékletében fel van sorolva, mint magyar társasági forma. Közös vállalat 2006 közepe óta Magyarországon nem alapítható, de léteznek még (igen kis számban) közös vállalatok.¹⁴⁹Ezen közös vállalatok átalakulásban részt vehetnek, mivel az átalakulások polgári jogi szabályai minden jogi személyre vonatkoznak, azonban kedvezményezett átalakulásban nem vehetnek részt, mivel nem gazdasági társaságok. A magyar szabályokkal ellentétben azonban az irányelv vonatkozik rájuk, ezért amennyiben tartalmát tekintve kedvezményezett átalakulást valósítanak meg, az irányelv által garantált adó semlegességre a közvetlen hatály elve alapján hivatkozhatnak.

Mivel kedvezményezett átalakulás csak társaságok között mehet végbe, ezért nem minden társasági adó alany jogosult kedvezményezett átalakulásra (például ügyvédi irodák egyesülése nem lehet kedvezményezett).

IV.1.5 Kedvezményezett átalakulás

Az Átalakulási irányelv külön ügyletekként tárgyalja az egyesülést, a szétválást és a részleges szétválást. Az egyesülésen belül megkülönbözteti a beolvadást, az összeolvadást és az anyavállalatba történő beolvadást. Magyar társasági adó összevontan, a kedvezményezett átalakulás fogalmat használja. A kedvezményezett átalakulás a társasági adó törvény értelmében olyan átalakulás, beleértve az egyesülést és a szétválást is,¹⁵⁰ amelyben jogelődként és jogutódként is csak társaság vesz részt és ahol a jogelőd tagjai a jogutódban részesedést, valamint legfeljebb a jogutód által kibocsátott részvények, üzletrészek névértéke (vagy jegyzett tőke arányában meghatározott érték) 10%-nak megfelelő pénzesz-

¹⁴⁹ Pl. Abaujtej Közös Vállalat, <http://www.abaujtej.hu/>, letöltve: 2015, november 6.

¹⁵⁰ A korábbi definícióban még szerepelt a részleges átalakulás is, amely csak szövetkezeteknél volt lehetséges (1992. évi I. törvény 88/A. §) azonban ez az ügylet jelenleg már nem létezik, azért 2014-ben kikerült a meghatározásból.

közt szereznek. Kedvezményezett átalakulásnak minősül az egyszemélyes társaság beolvadása a tulajdonosába is. Az egyszemélyes társaság beolvadása logikusan a kedvezményezett átalakulás meghatározása alá kell, hogy essen, azonban külön kell tárgyalni mivel az átalakulás keretében kibocsátott új részesedés fogalma ebben az esetben nem értelmezhető.

A magyar kedvezményezett átalakulás fogalom tehát a következő főbb tartalmi elemeket foglalja magában:

- átalakulás,
- társaságok közötti,
- jogutódlás történik,
- a jogelőd tulajdonosai a jogutódban részesedést szereznek,
- az ügyletben nem vesz részt jelentős összegű pénz.

A magyar társasági adó a kedvezményezett átalakulás meghatározásában az átalakulás fogalmat használja, amelyet nem definiál. A társasági adó törvény a számviteli törvényt határozza meg mögöttes törvényként,¹⁵¹ a polgári törvénykönyv nincs ilyenként megnevezve, nézzük meg tehát, hogy segíthet-e a számviteli törvény a fogalom meghatározásában. A számviteli törvény nem tartalmaz átalakulás definíciót, ahol pedig valamilyen átalakulási formára (a szó köznapai értelmében) utal, ott a polgári törvénykönyv fogalmait (átalakulás, egyesülés, szétválás) használja. A társasági adó törvény kedvezményezett átalakulás kifejezése, amely magában foglalja az „egyesülést és a szétválást is” félreértésre adhat okot, a Ptk. ugyanis kizárólag a jogi formaváltást nevezi átalakulásnak, az viszont nem tartozik az uniós irányelv hatálya alá. Maga az „is” szócska is szerencsétlen a definícióban, mivel egy egyértelmű, taxatív felsorolásból példálózó felsorolást csinál, ezzel

¹⁵¹ TAO 1.§ (5)

jogbizonytalanságot teremtve. Amennyiben a társasági adó törvény az átalakulást köznap értelemben használja, akkor valószínűleg a jogi forma váltás is beletartozik a kedvezményezett átalakulás fogalmába, de mindenképpen célszerű lenne az adó semlegesen végezhető ügyletsoportnak a Ptk.-val összhangban lévő, taxatív meghatározása. Amennyiben a jogi forma váltás a kedvezményezett átalakulások fogalmába beletartozik, akkor a magyar társasági adó fogalma szélesebb ügyletsoportot ölel fel, mint az irányelv.

Az irányelv meghatározásához képest a magyar kedvezményezett átalakulás fogalomból kimaradt az irányelv végelszámolás nélküli megszűnés kitétele. Egyesülés és szétválás esetén ez akkor nem okoz gondot, ha feltételezzük, hogy a Ptk. által használt egyesülés és szétválás fogalmakról van szó, mivel a polgári jog rendelkezik a jogutódlásról, és ahogyan fent levezettük, a végelszámolás nélküli megszűnés felfogható általános jogutódlásként. A magyar fogalom az egyesülést, az irányelvvel ellentétben a résztvevők szintjén csak részlegesen definiálja (ki vehet részt az átalakulásban, ki szerez részesedést), holott az egyesülés fogalmának immanens része az, hogy a megszűnő vállalkozás az összes eszközét és kötelezettségét átadja az átvevő társaságnak, és az átvevő vállalkozás ezért cserébe bocsátja ki tőkeemelés útján a részesedést a megszűnő társaság tulajdonosainak. A polgári törvénykönyv nem tesz utalást arra nézve, hogy az egyesülés során a teljes vagyon a jogutódhoz kerül-e, bár logikusan ez következik az általános jogutódlásból. A cégjogi irányelvek egyesülés fogalmából (amelyek gyakorlatilag ugyanaz, mint az Átalakulási irányelv egyesülés fogalma) azonban egyértelműen kiolvasható, hogy csak az az ügylet lehet egyesülés, amelynek során az átadó összes eszköze és kötelezettsége jogutódokhoz kerül, és amely ügylet során az átadó társaság végelszámolás nélkül megszűnik.¹⁵²

¹⁵² A két, határokon átnyúló egyesülésről szóló társasági jogi irányelv értelmében az egyesülést az alábbiak határozzák meg: a harmadik cégjogi irányelv szerint (Directive 78/855/EEC, 1978) 19. Cikk

Minthogy a magyar fogalomban összemosódik a jogi forma váltás, az egyesülés és a szétválás, ezért a magyar definíció nem tudja leírni az ügylet lényegét abban a tekintetben sem, hogy nem tud annál többet mondani: a jogelődök és jogutódok is társaságok. Nem mond semmit arról, hogy a jogelőd megszűnik, hogy a jogutód az átalakulás során keletkezett vagy már létező társaság. Az irányelv meghatározása ebben a tekintetben sokkal pontosabb. Külön írja le a beolvadásokat és az összeolvadásokat, ahol az egy vagy több megszűnő társaság már létező társaságba olvad be¹⁵³, illetve újonnan alapított társaság veszi át az összes eszközt és kötelezettséget. Ezek a fogalmak fedik a polgári törvénykönyvben az egyesülés címszó alatt leírt beolvadás és összeolvadás¹⁵⁴ fogalmát.

A társasági adó kedvezményezett átalakulás¹⁵⁵ fogalmának következő egysége a szétválás. A szétválásnál teljesíteni kell az egyesülésre vonatkozó kikötéseket, vagyis azt,

(1) Egy egyesülés ipso jure egyidejűleg a következő joghatással bír:

a) a beolvadó társaság összes (aktív és passzív) vagyonának az átruházása az átvevő társaságra, mind a beolvadó társaság és az átvevő társaság közötti jogviszonyban, mind pedig harmadik személyek vonatkozásában;

b) a beolvadó társaság részvényesei az átvevő társaság részvényeseivé válnak;

c) a beolvadó társaság megszűnik.

(2) A beolvadó társaság részvényei nem cserélhetők le az átvevő társaság részvényeire

a) ha azokat az átvevő társaság, vagy egy, a saját nevében, de az átvevő társaság számlájára eljáró személy birtokolja;

b) ha azokat a beolvadó társaság, vagy egy, a saját nevében, de a beolvadó társaság számlájára eljáró személy birtokolja.

Továbbá: Tizedik cégjogi irányelv (Directive 2005/56/EC, 2005) 14. cikk

(1) A 2. cikk 2. bekezdésének a) és c) alpontja szerint végrehajtott határokon átnyúló egyesülés a 12. cikkben említett időponttól kezdve az alábbi jogkövetkezményeket eredményezi:

a) a beolvadó társaság teljes aktív és passzív vagyona átszáll az átvevő társaságra;

b) a beolvadó társaság tagjai az átvevő társaság tagjaivá válnak;

c) a beolvadó társaság megszűnik.

(2) A 2. cikk 2. bekezdésének b) alpontja szerint végrehajtott határokon átnyúló egyesülés a 12. cikkben említett időponttól kezdve az alábbi jogkövetkezményeket eredményezi:

a) az egyesülő társaságok teljes aktív és passzív vagyona átszáll az új társaságra;

b) az egyesülő társaságok tagjai az új társaság tagjaivá válnak;

c) az egyesülő társaságok megszűnnek.

¹⁵³ A harmadik cégjogi irányelv (Directive 78/855/EEC, 1978) az ilyen egyesülést "merger by acquisition" címszó alatt tárgyalja, míg az összeolvadás angol megfelelője a „merger by formation of a new company”

¹⁵⁴ Ptk. 3:44. § 23/A (b) pontja

¹⁵⁵ A kedvezményezett átalakulás kérdésével az alábbi lényegesebb adózási kérdések foglalkoznak:

(Adózási kérdés 23, 2011b), (2008/59. Adózási kérdés, 2008), (2006/77. Adózási kérdés, 2006), (Adózási kérdés 22, 2007a), (Adózási kérdés 79, 2006), (Adózási kérdés 53, 2005), (Adózási kérdés 22, 2007b), (Adózási kérdés 33, 2010), (Adózási kérdés 32, 2011), (Adózási kérdés 10, 2011), (2015/20. Adózási kérdés, 2015)

hogy az átalakulásban jogelődként és jogutódként is csak társaságok vesznek részt, hogy a jogelőd tulajdonosai a jogutódban részesedést szereznek, és az ügyletben nem vesz részt jelentős összegű pénz. A már meglévő feltételekhez azonban, az irányelvvel összhangban, egy plusz feltétel is társul: “szétválás esetén a jogelőd tagjai, részvényesei - egymáshoz viszonyítva - arányos részesedést szereznek a jogutódokban.”¹⁵⁶

A magyar meghatározás pontosabb, mint az irányelv meghatározása, amely nem mond többet annál, mint hogy a szétválás, részleges szétválás esetén a tulajdonszerzésnek arányosnak kell lennie. A magyar fogalom megmondja azt is, hogy az arányosságnak a tulajdonosok egymás közötti részesedési viszonyában kell fennállnia. Még így is számtalan nyitott kérdés marad. Nem teljesen egyértelmű például, hogy egy olyan kiválás, különválás esetén, ahol a volt tulajdonosok egyik része az egyik jogutódban, másik részük a másik jogutódban szerez csak tulajdonjogot hogyan áll fenn az arányosság kritériuma. A kérdésre csak nem kötelező iránymutatásban kaphatunk választ¹⁵⁷, amelynek érvelése szerint, mivel egyedüli tag esetén nincs egymáshoz viszonyítható részesedési arány, ezért a kedvezményezett átalakulás feltételei teljesülnek. Ha tehát például egy társaságnak 3 tulajdonosa van 25/25/50%-os részesedéssel, és a társaságból kiválik egy új társaság úgy, hogy a fennmaradó társaságnak az első tulajdonos az egyedüli tulajdonosa, a létrejövő társaságban a másik két tulajdonos pedig 1:2 arányban részesedik, akkor ez a kiválás kedvezményezettnek minősül.

A magyar fogalom a részleges szétválásnak az irányelvbe való külön fogalomként való bekerülése okán nem változott. Erre valószínűleg azért nem volt szükség, mert a magyar meghatározás hallgat arról a tényről, hogy az átadó vállalkozás cégjogi értelem-

¹⁵⁶ TAO 4. §

¹⁵⁷ (Adózási kérdés 23, 2011a) 2011/23

ben végelszámolás nélkül megszűnik vagy nem, a polgári törvénykönyv szétválás fogalma pedig mind a különválást, mind a kiválást magában foglalja, ez utóbbi pedig tartalmilag megegyezik az irányelv részleges szétválás fogalmával.

A polgári törvénykönyv a szétválás fogalmába beleérti a beolvadásos kiválást, amikor a kiváló tag a jogi személy vagyonának egy részével már működő jogi személyhez, mint jogutódhoz csatlakozik, illetve a beolvadásos különválást, amikor a különváló tagok a jogi személy vagyonának rájuk eső részével különböző, már működő jogi személyekhez, mint jogutódokhoz csatlakoznak.¹⁵⁸ Ebben az esetben megvalósul a kedvezményezett átalakulás azon kritériuma, hogy mind a jogelődök, mind a jogutódok társaságok, azonban a tulajdonos nem a jogutódban szerez részesedést, hanem a jogutód jogutódjában, hiszen az ügylet nemcsak szétválás, hanem egyben beolvadás is volt. A formális logika szabályai szerint ez az átalakulás lehet kedvezményezett, hiszen a jogutód jogutódja egyben a jogelőd jogutódja is. A jogszabályi szöveg szigorú értelmezése szerint azonban ez már nem annyira egyértelmű. Emiatt is célszerű lenne a kedvezményezett átalakulás definícióját a polgári törvénykönyvvel részletetekbe menően összhangba hozni. A fenti okfejtést alkalmazni lehet az irányelv meghatározására is azzal a különbséggel, hogy az irányelv a szétválásra külön meghatározást alkalmaz, erősebb tehát az az érv, amely azt mondja, hogy az az összetett ügylet, amely nem kizárólag részleges szétválás vagy szétválás nem tartozik az irányelv hatálya alá. Egyelőre ez a kérdés azonban merőben elméleti jellegű, mivel a nemzetközi szétválásokat még nem szabályozza cégjogi irányelv, ezért a gyakorlatban nem mehetnek végbe.

Mind az irányelv, mind a hazai kedvezményezett átalakulás fogalom tartalmazza azt az esetet, amikor a 100%-os tulajdonú leányvállalat az anyavállaltba beleolvad. Feltehető a kérdés, hogy a fordított irány, amikor az anyavállalat olvad bele a leányvállalatba

¹⁵⁸ Ptk. 3:45. § (2)

kedvezményezett átalakulásnak minősül-e, biztosítható-e az adósemlegesség ebben az esetben is. Ebben az esetben az anyavállalat végelszámolás nélkül megszűnik, és átadja összes eszközét és kötelezettségét a leányvállalatnak, aki ezért cserébe az anyavállalat volt tulajdonosainak részesedést bocsát ki. Vagyis az ún. „downstream merger” esete belefér az egyesülés általános definíciójába.

Hasonló a helyzet akkor is, ha ugyanannak a tulajdonosnak az egyik leányvállalata beleolvad a másik leányvállalatába. Ebben az esetben az lesz a kérdés, hogy történik-e részesedés szerzés, hiszen az anyavállalat az átvevő leányvállalatnak eddig is 100%-os tulajdonosa volt és most is az maradt, csak a részesedése értéke növekedett meg. Szigorúan véve ebben az esetben nem történt részesedés szerzés, ezért nem vonatkoznak az ügyletre a kedvezményezett átalakulás adószabályai, azonban belefér a polgári törvénykönyv egyesülés fogalmába, tehát az ügylet végbe mehet. Nyilvánvaló, hogy a jogalkotónak nem lehetett célja ilyen típusú diszkrimináció létrehozása. A részesedés szerzést önmagában a társasági adó törvény nem határozza meg, azonban megfelelő gyakorlati fogódzót jelenthet a bejelentett részesedés¹⁵⁹ definíciója. Eszerint csak újonnan szerzett részesedést lehet bejelenteni (a későbbi tőkenyereség adómentesítése céljából). Bejelenthető a jogi személyben „szerzett legalább 10 százalék mértékű, valamint minden további megszerzett részesedés (részesedés értékének a növekedése).” Vagyis ebben az esetben a törvény a szerzés egy formájának tekinti a részesedés értékének növekedését is. Amennyiben tehát ugyanez volt a jogalkotói szándék az átalakulások megítélésben is, akkor az egyik leányvállalatnak a másikba történő beolvadása miatti részesedés érték növekmény is beletartozik a szerzés fogalmába, és a beolvadás kedvezményezettnek minősülhet.

¹⁵⁹ TAO 4.§ 5. bek.

IV.2 Az átalakulás adómentessége

Az adótörvénynek az Átalakulási irányelvvel összhangban a kedvezményezett ügyletek adósemlegességét mind a részt vevő vállalkozások, mind a tulajdonosok szintjén biztosítania kell.

IV.2.1 Átértékelés melletti kedvezményezett átalakulás

A magyar törvények az átalakulások társasági adó mentességét az átalakulásban résztvevő vállalkozások szintjén mindig is garantálták, az átértékelés esetének kivételével. Amennyiben a jogelőd társaság eszközeit az átalakulás során átértékelték, az átértékelés pozitív különbözete a jogelődnél, illetve kiválás esetén a jogutódnál az első adóbevallásban adóalapot képez. Az ügyletben résztvevők választhatnak, hogy alkalmazzák-e az átértékeléskor a kedvezményezett átalakulásra vonatkozó szabályokat¹⁶⁰, de ez utóbbi esetben az átértékeléssel érintett eszközöket és kötelezettségeket a jogutódoknál elkülönítve kell nyilvántartani és a választást az adóhatóságnak be kell jelenteni, továbbá a jogutódnak a kötelezettségvállalását társasági szerződésbe kell foglalnia.¹⁶¹ Amennyiben a jogelőd a pozitív átértékelési különbözet összegével nem növelte meg az adóalapot, akkor az átvett eszközök és kötelezettségek könyv szerinti, illetve számított nyilvántartási értéke, vagyis az értékcsökkenés alapja nem változhat meg az átalakulás következtében. Minthogy a törvény választási lehetőséget ad, az adózási szempontból kedvezőbb megoldás választása nem minősülhet sem tartalma, sem célja szerint adókikerülésnek, vagy nem rendeltetésszerű joggyakorlásnak. Nem teljesen egyértelmű a törvény megfogalmazása-

¹⁶⁰ TAO 16. § (2), (9)-(11) és (15) bek.

¹⁶¹ (2005/53. Adózási kérdés, 2005), (Adózási kérdés 61, 2006), (Adózási kérdés 70, 2006), (2010/41. Adózási kérdés, 2010)

ból, hogy mi a teendő abban az esetben, ha a vagyon összességében felértékelődik miközben az eszközök egy része fel-, másik része pedig leértékelésre kerül a piaci értékük alapján.

Amennyiben a kedvezményezett átalakulás során átértékelés ugyan nem történt, de nem teljesülnek a fenti nyilvántartási, bejelentési, stb. feltételek, akkor a jogelőd az adózás előtti eredményét az immateriális javak és a tárgyi eszközök együttes számított nyilvántartási értéke és együttes könyv szerinti értéke különbözetével módosítja. Amennyiben tehát a jogelőd társaságnál eltérés volt a számviteli és az adózás szempontjából figyelembe vehető értékcsökkenés között, és nem teljesítette az adminisztratív követelményeket, akkor a kedvezményezett átalakulásnak is lehet adóhatása. Ez a nemzeti előírás nincs teljesen összhangban az uniós szabályozással, a fő kérdés az, hogy az adómentességet csak az irányelv 4. Paragrafusában meghatározott piaci és számított nyilvántartási érték közötti különbségre kell-e garantálni, illetve, hogy mennyiben köthető az irányelv alkalmazása adminisztratív követelményekhez¹⁶². Kiterjesztő értelmezés esetén a *Leur-Bloem* (C-28/95) döntés alapján belföldi átalakulás esetén is a siker reményével támadható az adóteher az Európai Bíróságon. Az átalakulásban résztvevők szintjén az adómentesség nem végleges, az irányelvvel összhangban csak az adófizetési kötelezettség halasztására kerül sor addig az időpontig, amíg az átalakulásban részt vett eszköz értéke a piacon nem realizálódik és az eszköz a vállalkozástól fizikailag el nem kerül. Az adókötelezettség realizálását a törvény úgy éri el, hogy értékesítéskor az adóalapot meg kell növelni a kivezetett eszköz könyv szerinti értékével és csökkenteni lehet a számított nyilvántartási értékkel.

¹⁶² Ennek részletes kifejtését lásd IV.2.9. alfejezet

IV.2.2 Adósemlegesség a tulajdonosok szintjén

A közösségi jog az átalakulás adómentességét kiterjeszti nemcsak az átalakulással érintett társaságokra, hanem a tulajdonos szintjére is. A magyar szabályozás a tulajdonos adókötelezettségével az irányelv átvétele előtt közvetlenül nem foglalkozott. Az irányelv az adómentességet az átadott eszközök és kötelezettségek tényleges értéke és számított nyilvántartási értéke közötti különbségre garantálja.

A tag, tulajdonos adókötelezettsége a számviteli elszámolásokból következik. Az anyavállalatba történő beolvadás esetét kivéve, ahol az átvevő vállalat közvetlenül a tőkével szemben rendezi a befektetés és a beolvadó vállalat saját tőke értéke közötti különbséget¹⁶³, a tulajdonos a megszűnt részesedést ráfordításként, a megszűnt részesedésre jutó saját tőkét pedig bevételként könyveli el a jelenlegi magyar előírások szerint¹⁶⁴.

Tehát ha a megszűnő vállalat saját tőkéje nagyobb, mint a részesedésnek a tulajdonos könyveiben szereplő beszerzési értéke, akkor az a tulajdonos szintjén adóköteles jövedelmet eredményezhet. Az Átalakulási irányelv ennek az adókötelezettségnek a halasztását mondja ki, ezért kedvezményezett átalakulás esetén a kivezetett részesedés könyv szerinti értékét¹⁶⁵ adóalap csökkentő tételként számolja el¹⁶⁶. Amennyiben azonban a kedvezményezett átalakulással szerzett részesedés a tag könyveiből kikerül (például elidegenítés, újabb nem-kedvezményezett átalakulás), vagy az értéke csökken (például értékvesztést számolnak el) akkor ugyanezt a korrekciót értelemszerűen visszafelé is végre kell hajtani.¹⁶⁷ Ellenőrzött külföldi társaságban lévő részesedésre a halasztás nem vonat-

¹⁶³ A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (SZT, 2000) 141. § (9) bek. A törvényt ezentúl, mint SZT. említjük

¹⁶⁴ SZT 85. § (1) bek. (d), valamint 84. § (2) bek. (c) pont.

¹⁶⁵ TAO 7. § (1) bek. (gy) pont és 7. § (10) bek.

¹⁶⁶ TAO 16. § (2) bek (d) és (9-11) bek., (2008/59. Adózási kérdés, 2008), (Adózási kérdés 17, 2011)

¹⁶⁷ TAO 8. § (1) bek. (r) pont.

kozik, ezért a IV.2.10. fejezetben részletezett aggályok (a valódi gazdasági jelenlét némileg eltérő feltétel rendszere, a bizonyítási teher) fennállnak minden olyan esetben, ahol alacsony tényleges adóteherrel rendelkező tagvállalat is részt vesz az átalakulásban.

Az irányelv az átvevő vállalatnak az átadó vállalatban lévő részesedése esetén a tagállamoknak megengedi, hogy csak 10% feletti részesedés esetén kelljen a kedvezményes átalakulás szabályait alkalmazni. Magyarország ezzel a lehetőséggel nem élt, de a jelenlegi számviteli elszámolás mellett - amely a figyelembe nem vehető részesedéseket közvetlenül a saját tőkével szemben rendeli elszámolni¹⁶⁸, és ezért az ügyletnek eredmény hatása nincs - ez a szabály nem releváns.

IV.2.3 Céltartalékok

Az irányelv kimondja, hogy a kedvezményezett átalakulás miatt a feloldott céltartalékok, sem eredményezhetnek adókötelezettséget. A magyar jogszabály alapállásban a céltartalékokkal módosítja az adóalapot, azonban ettől kedvezményezett átalakulás esetén el lehet térni, amennyiben az adózó a megfelelő adminisztratív előírásokat is teljesíti. A magyar szabályozás tehát ezen a területen teljes mértékben összhangban van az uniós szabályozással, bár a részletek nem minden esetben kidolgozottak, ahogyan azt a vonatkozó iránymutatások is mutatják¹⁶⁹.

IV.2.4 Minimumadó

Amennyiben az adózó adóalapja nem ér el egy bizonyos mértéket, akkor az adóalapot vagy jövedelem minimum meghatározása útján kell előállítani, vagy az adózó kiterjesztett mértékű tájékoztató adatokat köteles az adóbevallásához csatolni. Annak érdekében, hogy a kedvezményezett átalakulás eredményhatásai a jövedelem minimum számítása

¹⁶⁸ SZT. 141. § (9) bek.

¹⁶⁹ (1995/150. Adózási kérdés, 1995), (2009/38. Adózási kérdés, 2009)

szempontjából kiszűrésre kerüljenek, az összes bevétel csökkenteni kell az átalakulás miatt realizált bevételekkel, illetve növelni kell az átalakulás miatt realizált veszteségekkel¹⁷⁰. A rendelkezés alkalmazásával az irányelv általános adósemlegességre vonatkozó célkitűzése teljesül.

IV.2.5 Adókedvezmények

Az adókedvezmények sorsáról a társasági adótörvény nem szól kiemelten, de a jogutódlásból egyértelműen következik, hogy az átalakulás során a jogutód az adókedvezményre jogosult marad. Ugyanakkor az adókedvezmények felhasználásának feltételeit a törvény nem dolgozza ki jogutódlás esetére. Éppen ezért nem világos például, hogy hogyan kell értelmezni a munkahely teremtési kritériumokat, az árbevétel és a beruházási összeg kritériumait ilyen esetben. További gond, hogy az év közben történt átalakulás a megszűnő jogi személy szempontjából a naptári évet két adóévre osztja szét.

A törvény nem rendelkezik arról, hogy ilyen esetben az adókedvezmény igénybevételének ideje ne rövidüljön le, és ezáltal ne keletkezzen áttételesen többlet adókötelezettség. Minthogy az irányelv az azonnali adóhatásokat igyekszik csak kiszűrni, ezért kérdéses, hogy az adókedvezmény idejének lerövidítése azonnali hatásnak tekintendő-e, és ezért ellentétes-e az uniós szabályozással. Maga a jogutódlás is okozhat gondot, például több jogutód esetén, amikor is nem világos, hogy az adókedvezményt minden jogutód használhatja-e, azok a jogutódok használhatják-e, amelyek önmagukban is teljesítik a követelményeket, egy dedikált jogutód használhatja csak (amelyik az adókedvezményre jogosító tevékenységet átvette), illetve a követelmények teljesítéséhez csak az eredeti adókedvezményben szereplő tevékenységek vehetők-e figyelembe.

¹⁷⁰ TAO 6. § (8) bek.

IV.2.6 Elhatárolt veszteség továbbvitele

Az Átalakulási irányelv szintén megköveteli a veszteségek átvevő általi továbbvihetőségét. A hatályos magyar törvény¹⁷¹ szerint a jogutód a jogelődnél keletkezett veszteség arányosan ráeső részét két feltétel teljesítése esetén használhatja fel. Az első feltétel a meghatározó tulajdonosi kör változatlansága, amely szerint az átvett elhatárolt veszteség csak akkor használható fel, ha a jogutódban közvetlenül vagy közvetve olyan tulajdonos szerez többségi befolyást amely, vagy amelynek kapcsolt vállalkozása ilyennel a jogelődben is rendelkezett. A második feltétel a tevékenység folytatóságossága, eszerint a jogutódnak a jogelő által folytatott legalább egy gazdasági tevékenységből árbevételt kell elérnie az átalakulást követő két adóévben. A veszteség felhasználás feltételéhez kötése sem áll igazán összhangban az irányelv előírásaival. Lehet persze azzal érvelni, hogy a korlátozás célja az adóelkerülés megakadályozása, azonban a *Foggia* döntésben az EUB egyértelműen kimondta, hogy amennyiben a beolvadásban részt vevő társaságok ténylegesen léteztek és gazdasági tevékenységet folytattak, az, hogy a beolvadás eredményeként az egyik súlyosan veszteséges társaság veszteségei elérhetővé váltak a többiek számára önmagában nem tekinthető adóelkerülésnek¹⁷².

Az irányelv 6. Paragrafusa azt is előírja, hogy amennyiben belföldi átalakulásnál a veszteség a jogutód által továbbvihető, akkor a veszteség továbbvitelét meg kell engedni a jogutód e tagállamában lévő telephelyének is. A magyar szabályozás csak általános érvennyel mondja ki, hogy a telephelyek ugyanúgy állapítják meg adóalapjukat, mint a belföldi társaságok. Ez alapján a veszteséghatárolási szabályokat is valószínűleg alkalmazni lehet, annak ellenére, hogy a releváns jogszabályhely jogutód társaság számára engedi csak meg az elhatárolt veszteség felhasználását.

¹⁷¹ TAO 17. § (8) bek.

¹⁷² (Adózási kérdés 9, 2006), (Adózási kérdés 8, 2010)

IV.2.7 *Fióktelep és az eszközátadás*

A kedvezményezett ügyletek második nagy csoportja a kedvezményezett eszközátruházás¹⁷³. Kedvezményezett eszközátruházás során egy társaság megszűnés nélkül legalább egy önálló szervezeti egységét (tevékenységi ágát) átruházza egy másik társaságra annak jegyzett tőkéjét megtestesítő részesedés ellenében. Önálló szervezeti egység egy társaság olyan részlegének összes eszköze és forrása, amely a hozzá tartozó vagyonnal működni képes egységet képez. A magyar fióktelep szabályozás korlátai miatt nemzetközi szinten kedvezményezett eszközátruházásban magyar társaság csak olyan módon vehet részt, ha az átvevő vállalkozás fióktelepet alapít, és a fióktelep kapja meg az eszközöket és kötelezettségeket működő tőke juttatás formájában vagy egy meglévő fióktelep eszközeit és kötelezettségeit szerzi meg egy ugyanazon országban belföldi illetőségű társaság. Vagyis a fióktelep nem közvetlenül az átalakulással kerül megalapításra, bár annak eredményeként jön létre.

Minthogy a külföldi vállalkozás és annak magyarországi fióktelepe kapcsolt vállalkozásoknak minősülnek¹⁷⁴, ezért a működő tőke juttatás csak piaci értéken mehet végbe¹⁷⁵, amely adókötelezettséget eredményezhet a működő tőkét biztosító jogi személynél. Ezt ugyan az évek során ellentételezi a magasabb bekerülési érték miatt keletkező magasabb értékcsökkenési alap, azonban az, hogy az átalakulás során a megszűnő jogi személy tevékenysége nem konvertálható közvetlenül telephellyé az adókötelezettség előrehozását eredményezi, amely ellentétes az Átalakulási irányelvvel. Éppen ezért

¹⁷³ (Adózási kérdés 134, 2007),

¹⁷⁴ TAO 4. § 23 (d)

¹⁷⁵ TAO 18. § (6)

szükséges lenne a szokásos piaci ár meghatározásáról szóló szabályok kiegészítése a kedvezményezett átalakulás során létre jövő telephelynek adott működő tőke adómentességi szabályaival.

Magyar társaság átvevőként a nemzetközi kedvezményezett eszközátruházás jelenleg működő minden formájában részt vehet, hiszen ekkor nem korlátozzák a magyar fióktelep szabályok. A magyar meghatározás jelenlegi formájában nem pontos, mivel eszközöket és forrásokat említ, az irányelv eszközök és kötelezettségek fogalmával szemben. Ez a megfogalmazás nem áll összhangban a kedvezményezett átalakulásokban használt fogalommal sem.

Az eszközátruházás számviteli és polgári jogi szempontból nem átalakulásnak, hanem inkább apportnak minősül, ezért az üzletág eszközeinek és kötelezettségeinek nettó könyv szerinti érték feletti átadása rendes esetben adóköteles jövedelmet eredményez. Hasonlóan a kötelezettség átruházása az átadónál bevételként kerül elszámolásra. Éppen ezért, az Átalakulási irányelv követelményeinek megfelelően, amennyiben az ügylet megfelel a kedvezményezett eszközátruházás követelményeinek, az adózás időleges elkerülése érdekében adóalap csökkentő tételre van szükség, amely szerint az átruházó az adóalapját csökkentheti a kapott ellenérték és az átadott kötelezettség összegének a könyv szerinti értéket meghaladó részével¹⁷⁶, ugyanakkor az átvevő is csak az átruházónál kimutatott érték alapján számolhat el költséget. Ha az átadott tevékenységi ágat közvetlenül telephellyé lehetne konvertálni, akkor nem lenne szükséges a transzfer ár szabályok kiegészítésére, azonban a jelenlegi formájában ez a szabály csak abban az esetben biztosítja

¹⁷⁶ TAO 16. § (12)-(14) bek.

az adómentességet, ha a magyar társaság az átvevő. Abban az esetben, ha a magyar társaság a tevékenységi ágát külföldi társaságnak adja át, a külföldi társaságnak először telephelyet kell alapítania, amelyre az átalakulás szabályai már nem vonatkoznak.

Amennyiben az eszközátruházás céérték keletkezését is eredményezte¹⁷⁷, kedvezményezett eszközátruházás választása esetén a céérték nem számolható el adózási szempontból (hiszen az átadónál nem volt, ezért a nyilvántartási értéke is nulla). A kedvezményezett eszközátadás tényét közokiratba kell foglalni és az adóhatóságnak be kell jelenteni.

Eszközátruházás esetén nemcsak nyereség, hanem veszteség is lehet az ügylet végeredménye az átruházó oldalán. Ez általában nem okoz gondot, ha az átvevő az eszköz ellenértékét tőkeemelés, jegyzett tőke kibocsátás útján fizeti meg. Az irányelv a kedvezményezett átalakulásra vonatkozó szabályok megfelelő alkalmazását írja elő kedvezményezett eszközátruházás esetére is. A fenti esetben valószínűleg a veszteségeknek az átvevőnél történő elszámolására vonatkozó szabályokat kellene alkalmazni, vagyis megengedni az átvevőnek, hogy az átruházó által realizált veszteséggel az adóalapját csökkenthesse, feltéve, hogy az átruházó ezt a veszteséget a saját adóalapjának kiszámításakor nem veszi figyelembe.

IV.2.8 Kedvezményezett részesedéscsere

A magyar kedvezményezett részesedés csere fogalom szerint egy társaság többségi szavazati jogot szerez, vagy azt tovább növeli egy másik társaságban a megszerzett társaság tulajdonosai felé történő saját részvény (üzletrész) kibocsátás és a kibocsátott részesedés névértékének 10%-át meg nem haladó pénzeszköz fejében.¹⁷⁸ A magyar meghatározás

¹⁷⁷ SZT. 3. § (5)

¹⁷⁸ (2008/32. Adózási kérdés, 2008)

összhangban áll az irányelvben foglaltakkal, bár a magyar társasági formák sokrétősége miatt talán egyértelműbb lenne a kibocsátás helyett tőkeemelésről beszélni, mivel így a kedvezményes részesedés csere magyar fogalma nem biztos, hogy magában foglalja a közkereseti és betéti társaságok által történő szavazati jog szerzést, hiszen ezeknél a formáknál a tulajdonos részesedését százalékos vagyoni hozzájárulás jelképezi.

A kedvezményezett részesedés csere, mint ügylet választható. Ebben az esetben a megszerzett részesedés tulajdonosánál a kivezetett részesedés miatti árfolyamnyereség összegével csökkenthető az adóalap¹⁷⁹. Amennyiben a részesedés később elidegenítésre kerül, vagy az értéke csökken, az elszámolt adóalap csökkentő tétellel, illetve annak arányos részével az adóalapot növelni kell. Az adóalapot akkor is meg kell növelni, ha a társaság megszűnik, a korábbi szabályokkal ellentétben nem kell viszont megnövelni átalakulás esetén.¹⁸⁰ Ez a rendelkezés összhangban van az irányelv előírásaival, amely kifejezetten lehetővé teszi a későbbi elidegenítés során a még le nem adózott árfolyamnyereség adóztatását.

IV.2.9 Telephely átadás és személyegyesítő társaságok

A magyar jog nem vette át az irányelv telephelyátadásra vonatkozó rendelkezéseit. Legkésőbb, amikor a telephely átadást a magyar törvények lehetővé fogják tenni (és ez előbb utóbb be fog következni, mivel minden más ellentétes lenne a négy szabadság elvével), a telephely átadások adómentességéről is rendelkezni kell. Addig is, a telephelyek átadását, eszközök és kötelezettségek átadásának kell tekinteni, de ennek a kérdésnek sincsen megfelelő adójogi szabályozása.

¹⁷⁹ TAO 7. § (1) bek. (h) pont, 8. § (1) bek. (t) pont.

¹⁸⁰ TAO 16. § (1) bek. (cc) pont.

Amennyiben a más tagállamban belföldi illetőségű átadó társaságnak magyarországi telephelye van az egyesülés adómentessége erre a telephelyre is ki kell, hogy terjedjen. A jelenlegi magyar törvények szerint a telephely a tulajdonos váltás miatt megszűnik, és az új tulajdonos telephelyeként újra alakul. A társasági adó törvény kedvezményezett átalakulásra vonatkozó szabályai erre az esetre nem vonatkoznak, ezért a jelenlegi szabályozás ellentétes az Átalakulási irányelv szabályozásával. Hasonló gondot vet fel az a szétválási ügylet is, amennyiben a részt vevő külföldi társaság magyarországi telephellyel rendelkezik.

A magyar törvény nem definiálja a telephelyhez közvetlenül kapcsolódó eszközöket és kötelezettségeket a kedvezményezett eszközátruházás szempontjából. Ez jogbizonytalanságot okozhat és az adóztatási jog indokolatlan feladásához vezethet.

Az SE és SCE megjelenésével szükségessé vált a székhely áthelyezés¹⁸¹ adó vonatkozásainak szabályozása, amelyet a magyar törvénykezés meg is tett. Alapszabályként kimondta, hogy adózási szempontból úgy kell eljárni, mintha nem történt volna székhely áthelyezés. A törvény nem határozza meg a székhely áthelyezés fogalmát.

A magyar törvény nem tartalmaz különös rendelkezéseket a személyegyesítő társaságok és tagjaik adókötelezettségének kezelésére. Magyarországon a személyegyesítő társaságnak tekinthető társasági formák is alanyai a társasági adónak, tehát nem tekinthetők pénzügyileg átlátszó társaságoknak. Ugyanakkor Magyarország érintett lehet más tagállamok joga szerinti pénzügyileg átlátszó társaságoknak a nemzetközi átalakulásokban való részvétele során. Az irányelv rendelkezései szerint az ilyen társaság magyar tulajdonosaira az átalakulási irányelv rendelkezéseit nem feltétlenül kellene alkalmazni. A jelen-

¹⁸¹ TAO 16. § (7) bek.

legi magyar szabályozás szerint az adómentességek ezekre a tulajdonosokra is alkalmazandók. Az irányelv a tagállamnak ez utóbbi lehetőséget is megengedi, tehát a jelenlegi szabályok összhangban vannak az uniós joggal, csak bizonyos esetekben az adóztatási jog feladását eredményezik.

IV.2.10 Adminisztratív követelmények

A magyar jog a kedvezményezett ügyleteket komoly adminisztratív követelményekhez, bejelentési kötelezettséghez köti, ezeket az irányelv nem írja elő. A kedvezményezett átalakulásra vonatkozó szabályoknak a jogelődnél történő alkalmazásának egyik adminisztratív feltétele, hogy a jogutód az átértékelt eszközöket és kötelezettségeket elkülönítve tartsa nyilván, nyilvántartásában feltüntesse a jogelődnél az átalakulás napjára kimutatott bekerülési értéket, könyv szerinti értéket, számított nyilvántartási értéket (adózási értéket), illetve az átalakulást követően elszámolt módosító összeget. További adminisztratív feltétel, hogy a nyilvántartási kötelezettség vállalását a jogutód a társasági szerződésében feltüntesse, és azt az adóhatóságnak az átalakulás évéről szóló adóbevallásban bejelentse.

A fentiekhez hasonlóan a kedvezményezett eszközátruházáshoz is kapcsolódnak adminisztratív feltételek. Az adóhalasztás feltétele, hogy az eszközátruházásról szóló írásbeli szerződés az átadott eszközöket és kötelezettségeket, azok átalakulás napjára kimutatott bekerülési értékét, könyv szerinti értékét, számított nyilvántartási értékét (adózási értéket) tételesen tartalmazza, és az átruházó társaság az adóhalasztás tényét az adóhatóságnak az átalakulás évéről szóló adóbevallásban bejelentse.

A *Pelati* (C-603/10) ügyben az EUB megállapította, hogy az adóhalasztásnak az adminisztratív feltételekhez kötése önmagában nem ellentétes az Átalakulási irányelvvel, feltéve, hogy azok megfelelően egyértelműek és betartásuk mellett sem válik az uniós jog gyakorlása nehézkessé. Ezek a feltételek valószínűleg megállnának, ha az EUB a magyar

szabályokat vizsgálná. Ugyanakkor az átalakulás esetén a jogelőd adóhalasztása a jogutód kötelezettség vállalásától függ. Ebben az esetben célszerű lenne különválasztani az adóhalasztás jogosságának bizonyításához szükséges nyilvántartási követelményeket és a formális bejelentési követelményeket. Utóbbiak elmulasztása esetén természetesen mulasztási bírság kiszabásának van helye, de ez nem akadályozná meg az adóhalasztás alkalmazását, amennyiben annak tartalmi feltételei fennállnak és ezt az adózó nyilvántartásaival bizonyítani is tudja.

IV.2.11 Adókerülés

Az Átalakulási irányelv kimondja, hogy a tagállam megtagadhatja az irányelv alkalmazását, amennyiben az ügylet alapvető célja az adó elkerülése és az ügyletnek nincs valós gazdasági indoka. Az irányadó esetjog azonban egyértelművé teszi, hogy az adóelkerülést szűken kell értelmezni, csak a társasági adó elkerülésére irányuló átalakulás esetén tagadható meg az irányelv előírásainak alkalmazása. Az is egyértelmű az esetjogból, hogy az adóelkerülés lehetősége önmagában nem elegendő, azt a konkrét esetben bizonyítani kell. A bizonyítási teher ilyen esetben az adóhatóságon van, nem az adózón, bár természetesen az adózó szolgáltatja hozzá az adatokat.

A magyar társasági adó törvény szerint egy részesedés csere csak akkor lehet kedvezményezett részesedés csere, ha nem vesz részt benne külföldi ellenőrzött társaság, vagy az adózó bizonyítja a valós gazdasági indok fennállását¹⁸². Az ellenőrzött külföldi társaság meghatározása több szintű¹⁸³. Az első szint a tulajdonos/ jövedelemforrás szintje. Eszerint akkor állhat fenn az ellenőrzött külföldi társasággá válás lehetősége, ha a társaság tulajdonosai között olyan belföldi illetőségű magánszemély van, aki közvetve vagy

¹⁸² TAO tv. 4.§ 23/c pont

¹⁸³ TAO tv. 4.§ 11. pont

közvetlenül a tulajdoni hányad vagy a szavazati jogok legalább tíz százalékával rendelkezik, vagy a társaság jövedelmének többsége magyar forrású. A második szint a tényleges adómértéket vizsgálja. Amennyiben az tíz százalék alatt van (vagy lenne, ha a társaság nem lenne veszteséges), akkor a társaság ellenőrzött külföldi társaság, kivéve, ha EU, OECD vagy adóegyezmény országban van a székhelye és bizonyítja a valós gazdasági jelenlétét.

A valós gazdasági jelenlétnek magának is több feltétele van, beleértve a tevékenység végzéséhez szükséges eszközöket, munkavállalókat, a tevékenységből származó jelentős bevétel követelményét. A bizonyítástól csak több éve elismert tőzsdén jegyzett társaság esetén lehet eltekinteni. A magyar jogszabály tehát több ponton is ellentétes az uniós jogszabállyal és joggyakorlattal. Maga az ellenőrzött külföldi társaság is egy fikció, a kritériumoknak való megfelelés önmagában nem jelenti az adóelkerülés szándékát. Az ellenőrzött külföldi társaság nem ügyletenként, hanem általánosan tekint károsnak egy ilyen társaságot és kapcsol hozzá kedvezőtlen adóztatási szabályokat.

Átalakulás esetén az ügylet szintjén kellene vizsgálni azt, hogy maga a részesedés csere megvalósít-e társasági adó elkerülési szándékot. Amennyiben nem ez a helyzet, akkor a kedvezményezett részesedés csere szabályok alkalmazását meg kell engedni. Az ellenőrzött külföldi társaság meghatározás különösen akkor okozhat gondot, ha a részesedés cserében holding társaságok vesznek részt, ugyanis egy holding társaságnak nem minden esetben van alkalmazottja, jelentős eszköz állománya. Amennyiben passzív holding, akkor a jövedelme kapott osztalékból áll, amely általában adómentes, és ezért nem tudja a tényleges adómérték tesztet kielégíteni¹⁸⁴.

¹⁸⁴ Ellenőrzött külföldi társaságnak minősülhet például egy olyan holland passzív holding társaság, amelynek csak EU leányvállalatai vannak, nincs munkavállalója, amennyiben a tulajdonosai között van

A fentiek alapján a jogszabályi helynek meg kellene engednie a kedvezményezett részesedés cserét ellenőrzött külföldi társaság részvétele esetén is, kivéve, ha az adott részesedés csere ügyletben az adóelkerülés elsődleges célja bizonyítható. Alternatívaként legalább egy olyan lehetőséget célszerű lenne beépíteni a jogszabályba, amely az adózó számára lehetővé teszi, hogy ne kelljen alkalmaznia az ellenőrzött külföldi társaságra vonatkozó szabályokat akkor sem, ha a tételes szabályok alapján azok alkalmazandóak lennének, feltéve, hogy bizonyítani tudja, hogy az ügylet (tudniillik a részesedés csere) célja nem adóelkerülés. Az adóelkerülés cél és a valós gazdasági jelenlét ugyan összefüggnek, de nem szinonim fogalmak.

Maga az irányelv a gazdasági indokot, és nem a jelenlétet vizsgálja, valós gazdasági indoknak fogadva el például a társaságok tevékenységének átszervezését, ésszerűsítését¹⁸⁵. Még abban az esetben is, ha nem talál megfelelő gazdasági indokot, akkor is csak feltételezi az adókikerülési szándék meglétét, nem tekinti bizonyítottnak azt. Az irányelv tényleges alkalmazásának megvonását azokra az esetekre korlátozza, amikor az adóhatóság az adókikerülési szándékot bizonyította. Véleményem szerint az adózás rendje törvény rendeltetésszerű joggyakorlásra vonatkozó paragrafusa¹⁸⁶ önmagában is megvalósítja az irányelv szándékát, és elegendő jogi alapot biztosít egy adott átalakulási ügylet kedvezményezett voltának megtagadására, amennyiben az adóelkerülési cél bizonyítható.

Összefoglalva a fentieket a magyar társasági adó jogszabály a társaság tulajdonosai közül, a társágra vonatkozó tényleges adómértékből és a valós gazdasági jelenlétből kiindulva feltételez egy általános adóelkerülési motívumot, míg az irányelv az átalakulási

magyar magánszemély annak ellenére, hogy kizárólag adózott osztalék jövedelmet szerez és a leányvállalatok országainak tényleges társasági adó mértéke általában magasabb, mint a magyar társasági adó mérték.

¹⁸⁵ 2009/133/EK, 15(1)(a) cikk

¹⁸⁶ 2003. évi XCII. Tv. 2. § (1)

ügylet szintjén vizsgálja, hogy ténylegesen történt-e olyan adóelkerülés, amelynek célja az átalakulási társasági adó hatásainak elkerülése volt.

IV.3 Ajánlások

A fenti fejezetben bebizonyítottuk, hogy a magyar társasági adó törvény nem vette át maradéktalanul az Átalakulási irányelv rendelkezéseit és tényleges hatását tekintve sincs összhangban azokkal (H 1 főhipotézis). A társasági adó törvény és az Átalakulási irányelv jobb összhangjának megteremtése érdekében négy területen javasolok módosítást. Az első csoport a fogalmi módosítások köre. Módosítani kell a különféle fogalmakat úgy, hogy összhangban legyenek a polgári törvénykönyv fogalomhasználatával és magukban foglalják a végelszámolás nélküli megszűnés követelményét, a teljes vagyon vagy vagyonrész átadás kötelezettségét és a székhely áthelyezést. A második csoportot azok a módosítások alkotják, amelyek pontosítják, hogy az adókedvezmények, fejlesztési tartalék felhasználása, veszteség elhatárolás, stb. nemcsak az adózót, hanem az adózó jogutódját is megilletik. Harmadjára pedig a telephelyet, mint jogutódot, és mint az átalakulás részt vevőjét is bele kell építeni a szabályokba annak érdekében, hogy a telephelyek vonatkozásában is megvalósuljon az adósemlegesség. A negyedik csoport a H 3 főhipotézisnek megfelelően az adókikerülés elleni szabályok kompatibilissé tételét szolgálja a bizonyítási teher megváltoztatásával, illetve az ellenbizonyítás megengedésével. Az ajánlások törvényi szöveg szintű megfogalmazását a XII. melléklet tartalmazza.

V. RÉSZ – Székhely áthelyezés, az átalakulás szabályozatlan formája¹⁸⁷

Magyarország, az Európai Bíróságra került két ügyön, a *Cartesio* (C-210/06) és *Vale* (C-378/10) ügyeken keresztül jelentős szerepet játszott a székhelyáthelyezés uniós esetjogának a fejlődésében. A bírósági esetek nemcsak a konkrét tények miatt érdekesek, hanem azért is, mert a nemzeti cégjogok, a nemzeti és uniós adójog, valamint az uniós belső piaci szabadságok egymáshoz való viszonyát tisztázzák. Az európai uniós esetjog fejlődése azt mutatja, hogy a hangsúly arról a kérdésről, hogy egy adott nemzeti szabályozás összhangban van-e a releváns irányelvekben lefektetett szabályokkal áttevődött arra a kérdéskörre, hogy a szabályozás, vagy akár maga az irányelv is mennyire van összhangban az olyan alap szabadságjogokkal, mint például a letelepedés szabadsága. A közvetlen adózásban felmerülő kérdések kapcsán ez egyben azt is jelenti, hogy az adójogi szabályozás helyességéről a hangsúly áttevődött a nemzeti társasági jogi és nemzetközi magánjogi normákra, mint mögöttes jogi normákra.¹⁸⁸ A téma időszerűségét az adja, hogy az európai szabályozás szükségességének 2007-es elutasítása után az elmúlt két évben ismét felmerült a székhely áthelyezés egységes szabályozásának terve az Európa Parlamentben.

A következőkben azt fogjuk elemezni, hogy a nemzeti társasági jogoknak és az adott tagállam nemzeti magánjogában a honosság meghatározására alkalmazott elvnek milyen hatása van a székhelyáthelyezés adójogi vetületére, illetve ezek mennyiben korlátozzák az uniós belső piaci szabadságok érvényesülését. Az elemzés részeként összefoglaljuk a jelenlegi uniós esetjogból adódó következtetéseket, és megpróbáljuk azokat

¹⁸⁷ Ez a RÉSZ döntően a szerző „A társaságok letelepedési szabadsága és a magyar adójog” című, az Európai Jog folyóiratba közlésre benyújtott cikkén alapul (Erdős, 2016). Mivel az egyes jogágak között igen nagy a konfúzió a fogalom használat terén, ezért a továbbiakban a bejegyzett székhely a cégjogi definíciót, az inkorporációs és a székhely elv a nemzetközi magánjog kétféle meghatározását, illetve a bejegyzett iroda és a tényleges székhely a két társasági jogi koncepciót fogja jelölni.

¹⁸⁸ Az EU a legutóbbi konzultációt székhelyáthelyezés témában 2013-ban tartotta. 2007-ben hatástanulmány is született a témában és felmerült egy erről szóló irányelv javaslat kidolgozásának a gondolata. Ld. http://ec.europa.eu/internal_market/company/seat-transfer/index_en.htm

alkalmazni a magyar társasági adójog területén, megvizsgálván, hogy a magyar társasági jog és a magyar adójog mennyiben van összhangban a székhely áthelyezések adóztatása tekintetében a letelepedés szabadságával.

V.1 Társasági jog és nemzetközi magánjog

Az Európai Unió joga szélesebb (funkcionális) értelemben magában foglalja mindazon jogokat, amelyek alkalmazandóak lehetnek egy, az Unió több tagállamát érintő ügyletre, beleértve a nemzeti jogokat, a nemzetközi magánjogot és adójogot, valamint az esetjogot is. Az eltérő jogok sokszor eltérő fogalmakat, koncepciókat használnak, amelyek a jogfejlődéssel egyidejűleg maguk is változhatnak. Célszerű ezért először megvizsgálni a székhely áthelyezés szempontjából legfontosabb fogalmak jelentését, és az összehangolásukra tett kísérleteket.

A szakirodalomban és a jogalkotásban egyaránt gondot okoz, hogy a különféle társasági jogok a székhely fogalmát különféle módon definiálják, az Európai Unió joga pedig a nemzeti székhely fogalmakra épít¹⁸⁹. A keveredést tovább fokozza, ha az adott jogterület (társasági jog, cégjog) székhely fogalma a kiindulási pontja egy másik jogterület (adó jog) hasonló fogalmának. Míg például az uniós ajánlások a bejegyzett székhely áthelyezésével foglalkoznak, addig a jogesetek egy része a tényleges irányítás helyének áthelyezéséről szól, de adott esetben mindkettőt a székhely kifejezés jelöli. Az egyes országok fogalom használata olyannyira nem egységes ebben a témakörben, hogy a *Cartesio* (C-210/06) ügy során a különböző országok eltérő terminológia mentén fejtették ki véleményüket, amely olyan mértékű félreértésekhez vezetett, hogy emiatt Írország az előzetes döntéshozatali eljárás szóbeli szakaszának újraindítását javasolta¹⁹⁰.

¹⁸⁹ Az EU nemzetközi magánjogi aspektusainak részletes kifejtését lásd (Mádl and Vékás, 2014a) companies or firms are

Az EUMSZ¹⁹¹ 54. paragrafusa értelmében társaságnak minősül valamely tagállam jogszabályai szerint létrehozott társaság, amelynek a létesítő okirat szerinti székhelye, vagy üzleti tevékenységének fő helye az Unió területén van. Maga az EUMSZ tehát a székhelyet és az üzleti tevékenység fő helyét külön említi, amelyből azt a következtetést lehet levonni, hogy a két helyet nem tekinti szükségszerűen azonosnak, mivel a bejegyzett székhelyre, és az üzleti tevékenység fő helyére egyaránt utal az ‘európai’ társasági minőség feltételeként. Számos szerző ezért amellettt érvel, hogy az uniós szabadságjogok alkalmazása szempontjából nem a nemzeti jog szerinti hovatartozás a döntő, hanem az Unióhoz való tartozás, amelyet pedig mind a bejegyzett székhely, mind a tevékenység központja meghatározhat¹⁹². Az Unióhoz való tartozás és nem a nemzeti joghoz való tartozás a feltétele véleményük szerint a letelepedés szabadsága gyakorlásának is. Ugyanakkor az eddigi esetjog ezzel ellentétes irányba megy, teljes mértékben elismeri a nemzeti jog egyedül meghatározó szerepét a jogi személy létezése és hovatartozása feltételeinek meghatározásában az elsődleges letelepedés vonatkozásában. A másodlagos letelepedés vonatkozásában pedig a fogadó országnak minden esetben el kell ismernie az elsődleges letelepedés országának jogi személyiségét és a jogi személy voltához kapcsolódó jogokat, beleértve a másodlagos letelepedés jogát, vagy a perképességet is.

A székhely a jogi személy jogi hovatartozásának (illetőségének és/vagy honosságának) egyik meghatározó eleme lehet. A székhely, mint központi fogalom azonban három különböző aspektusát is lefedheti a vállalkozás létezésének: a székhely lehet (i) a hivatalos kapcsolattartás, (ii) az irányítási tevékenység, és végül (iii) a gazdasági tevékenység központja. A székhely felfogható a jogi személlyel való kapcsolattartás, elérhetőség központjaként. A jogi személy adójogi hovatartozása, a korlátlan adóztatási jog gyakorlása

¹⁹¹ Az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés (EUMSZ) egységes szerkezetbe foglalt változata (EUMSZ, 2012)

¹⁹²Ld. Pl. (Korom and Metzinger, 2009) 149. oldal

szempontjából az illetőség kérdése a kulcskérdés, amelyet meghatározhat a bejegyzés joga, a bejegyzés helye, a székhely, vagy bármilyen más nemzeti kritérium, de abban az esetben, ha az eltérő kritériumok alapján a személy több mint egy országban belföldi illetőségű, az OECD ajánlásai szerint a tényleges irányítás helyét kell döntőnek tekinteni.¹⁹³

A székhely áthelyezések szempontjából mind a nemzetközi magánjog, mind a nemzeti társasági jogok jelentős szerepet játszanak. A nemzetközi magánjog dönti el, hogy mely kritérium alapján tekint egy társaságot a jogrendszer alá tartozónak¹⁹⁴. Ha pedig az adott társaság a nemzeti joghatóság alá kerül, akkor a társasági jog határozza meg, hogy mit tekint székhelynek. A nemzetközi magánjog két alapvető és egymástól gyökeresen eltérő elméletet különböztet meg a lex societatis meghatározására.¹⁹⁵ A *siège statutaire* (incorporation doctrine, statutory seat) elmélete szerint az adott ország joga azokra a társaságokra vonatkozik, amelyeket ebben az országban jegyeztek be.¹⁹⁶ Ezzel szemben a *siège réel* (real seat) elmélet a tényleges irányítás, központi ügyintézés helyét tekinti lényeges kapocsnak a jogrendszerhez való tartozás, a jogi személy honossága szempontjából.¹⁹⁷ A nemzetközi magánjog csak a hovatartozást dönti el, beleértve azt is, hogy melyik ország társasági joga alkalmazandó, de nem mond semmit magáról a székhelyről¹⁹⁸.

Társasági jogi szempontból is két alapvető irány létezik. Az első csak bejegyzett iroda meglétét kívánja meg az adott országban ahhoz, hogy a társaság az adott társasági

¹⁹³ Ld. az OECD Modell Egyezmény 4. Cikkét: "Amennyiben az 1. Bekezdés értelmében valamely nem természetes személy mindkét Szerződő Államban belföldi illetőségű, akkor csak abban az Államban tekintendő belföldi illetőségűnek, amelyben a tényleges ősvezetésének a helye van."

¹⁹⁴ (Mádl and Vékás, 2014b)

¹⁹⁵ Az elméletnek egy rövid, célratörő összefoglalását adja az European Added Value Assessment csoport tanulmánya: (Assessment EAVA 3/2012, 2012)

¹⁹⁶ Az inkorporációs elméletet követi a legtöbb angolszász ország beleértve az Egyesült Államokat, az Unión belül a legfontosabb ilyen tagállamok pedig Anglia, Hollandia, Írország, Olaszország és Dánia.

¹⁹⁷ Az Unión belül a tényleges székhely elméletet követi például Németország, Franciaország, Ausztria, Belgium, Spanyolország, Portugália, és Luxembourg.

¹⁹⁸ A nemzetközi magánjog és a társasági mobilitás összefüggéseinek jó elemzését adja (Panayi, 2009) cikke.

formában bejegyzésre kerüljön. Azok a társasági jogok, amelyek bejegyzett irodát tekintik székhelynek, székhely alatt azt a címet értik, amelyet a jogi személy elérhetőségeként a cégjegyzékbe bejegyeztek, és amely címen keresztül a hivatalos levelezés folyik, nem követelmény, hogy a társaság irányításának a helye (head office) és a székhely egybeessen. Más társasági jogok megkívánják, hogy a központi ügyintézés (döntéshozatal) helye, más néven a tényleges székhely, egybeessen a bejegyzett irodával, vagyis mindkettő szükséges ahhoz, hogy az adott cím székhelyként bejegyezhető legyen. Ez utóbbit a továbbiakban tényleges székhelynek fogjuk nevezni.

A letelepedés szabadsága nemcsak a bejegyzett iroda áthelyezésére, hanem az irányítás helyének, vagy a tevékenység végzés fő helyének az áthelyezésére is alkalmazandó. A bejegyzett iroda székhely fogalmát használó társasági jog esetén az irányítás helyének a más országba való áthelyezése nem jár a jogi személy megszűnésével, feltéve, hogy a bejegyzett székhely (a bejegyzett iroda) az adott országban marad. Azon országokban, ahol a társasági jog a tényleges székhelyet tekintí székhelynek, a székhely egyben a tényleges irányítás helye is, ezért a tényleges irányítás nem helyezhető át más országba a bejegyzett iroda hátrahagyása mellett, az irányítás helyének változtatása csakúgy, mint a bejegyzett iroda helyének változtatása a jogi személy megszűnését vonja maga után.

Mindkét elmélet mellett és ellenük is alapos érvek szólnak. A tényleges székhely, mint székhely fogalom azon a feltételezésen alapul, hogy a társaságban valószínűleg az irányítás helye országának az állampolgárai érdekeltek leginkább, illetve, hogy a társaság tevékenységének központja egybeesik a bejegyzett irodával és az irányítás helyével, ezért ennek az országnak a joga adja a tulajdonosok, hitelezők számára a nagyobb védettséget, illetve az állam és a tulajdonosok számára a jobb ellenőrizhetőséget. Mára már ezek a

feltételezések némileg elavulttá váltak, számos társaságban földrajzilag is elkülönül egymástól a stratégiai és a mindennapi irányítás helye, illetve az adminisztratív irányítás központja, a tulajdonosok pedig a világ bármely országából jöhetnek.

A bejegyzett iroda alapján a társaság hovatartozását sokkal egyszerűbb meghatározni, hiszen nem kell a tényleges irányítás helyét is vizsgálni, azonban ezeknél az esetknél előfordulhat, hogy a jogi személy működését olyan jogrendszer határozza meg, amely csak egy „kiürült jogi héjat” mondhat magáénak, és amelynek semmi köze a tényleges tevékenység végzésének helyéhez. A tényleges székhely meghatározása ugyanakkor nem mindig egyszerű, és az eltérő kritériumok miatt gyakran a nemzeti jogok ütközéséhez vezet. A képet tovább árnyalja, hogy a székhely és a vállalatcsoport adminisztratív központjának, a stratégiai és a mindennapi irányításának a helye különböző is lehet.

Amennyiben a *lex societatis* meghatározásának döntő feltétele a tényleges székhely az adott jogrendszer szempontjából, akkor sem a bejegyzett iroda, sem a központi irányítás helye nem változtatható a jogi személyiség megtartása mellett, hiszen az adott nemzeti társasági jog alatt csak akkor létezhet a társaság érvényesen, ha a székhelyként bejegyzett irodája, amely egyben az irányítás helye is, az adott állam területén van. Amennyiben a székhelyáthelyezés pillanatában a jogi személy megszűnik létezni a nemzeti jog alapján, akkor, jogalany híján, nem lehet az uniós jogra, azon belül is a letelepedés szabadságára hivatkozni.

Sok szerző nem ért egyet az EUB-nek a szabadságelméletek érvényesülését a nemzeti cégjoghoz kötő véleményével, hiszen két azonos helyzetben lévő társaság között tesz különbséget a letelepedés szabadságának gyakorlása szempontjából, pusztán a nemzeti társasági jogok különbözősége alapján. Weber szerint¹⁹⁹ a tényleges székhely bejegyzését

¹⁹⁹ (Weber, 2003)

megkövetelő országok társaságainak is jogot kellene adni arra, hogy hivatkozhatnak a letelepedés szabadságára, amennyiben nem a székhelyet, hanem a tényleges irányítás helyét, vagyis az illetőséget helyezik át más országba. Hasonlóan érvel Bonnici is, aki szerint a letelepedés szabadságából következően nem szabad hátrányosan megkülönböztetni a jogi személy jogrendszere szemszögéből kifelé irányuló másodlagos letelepedést²⁰⁰. Ugyanakkor a szubszidiaritás elvéből²⁰¹ egyenesen következik a nemzeti jogrendszerek különbözőségének elfogadása minden olyan területen, ahol nincs közösségi szabályozás. Az EU 2012-ben készült értékelése²⁰² éppen ezért egy új irányelv megalkotását sürgeti, mivel a nemzeti jogok különbözősége miatt a székhely áthelyezés eltérő következményekkel járhat az ugyanazon országba különböző országokból és ugyanazon országból különböző országokba székhelyet áthelyező jogi személyek számára a társasági jogi székhely fogalmak különbözősége miatt az átadó és a fogadó országban.

A székhely áthelyezés felfogható egy vállalkozás folytatásának, irányítási helyének egy másik tagállamba történő áthelyezéseként is. Mint ilyen, a székhely áthelyezés a nemzetközi magánjog alá eső aktus is lehet, hiszen az ügylet több tagállam joghatóságát érintheti. Az első kérdés, amit meg kell válaszolni az az, hogy a székhely változtatással a társaság más nemzeti társasági jog joghatósága alá kerül-e. Amennyiben a *lex societatis* meghatározása a székhely elv alapján történik az eredeti székhely országában, akkor a székhely változás miatt a jogi személy akkor szűnik meg az adott jogrendszer része lenni, ha a társasági jog a tényleges székhelyet tekinti székhelynek. Amennyiben az adott ország nemzetközi magánjoga akár az inkorporációs elvet, akár a székhely elvet követi, de a

²⁰⁰ (Bonnici, 2011)

²⁰¹ EUSZ 5. Cikk (3): "A szubszidiaritás elvének megfelelően azokon a területeken, amelyek nem tartoznak kizárólagos hatáskörébe, az Unió csak akkor és annyiban jár el, amikor és amennyiben a tervezett intézkedés céljait a tagállamok sem központi, sem regionális vagy helyi szinten nem tudják kielégítően megvalósítani, így azok a tervezett intézkedés terjedelme vagy hatása miatt az Unió szintjén jobban megvalósíthatók"

²⁰² (Assessment EAVA 3/2012, 2012) 28. oldal

társasági jog a bejegyzett irodát tekinti székhelynek, akkor az irányítás helyének áthelyezése miatt a jogi személy nem kerül ki az ország joghatósága alól.²⁰³ Amennyiben az eredeti jogi személy országának nemzetközi magánjoga a székhely elvet követi, de a társasági joga a székhelyet bejegyzett irodaként definiálja, vagyis nem követeli meg, hogy az irányítás helye egybeessen a cégjegyzékbe bejegyzett székhellyel, akkor is áthelyezhető a tényleges irányítás helye más országba a jogi személy megszűnése nélkül, mivel a társaság székhelye (a bejegyzett iroda) az adott országban maradt.

A fogadó ország jogrendszere szempontjából más jellegű kérdések merülnek fel. Abban az esetben, ha az adott cég jog szerinti székhely áthelyezéséről van szó, felmerül a nemzetközi jogutódlás kérdése, míg abban az esetben, ha a jogi személy az adott cég jog szempontjából székhelynek nem minősülő központja (irányítás helye, központi ügyintézés helye) kerül áthelyezésre, a másodlagos letelepedéssel kapcsolatosan merülnek fel kérdések. Mindkét esetben kérdés, hogy az áthelyezés megoldható-e adó semleges módon, illetve ha nem, akkor ez mennyiben korlátozza a letelepedés szabadságának érvényesülését.

V.2 Az irányítás helyének áthelyezése

A letelepedés szabadsága az irányítás helyének áthelyezése esetén - másodlagos uniós jog hiányában – tehát kétféle jogrendszer alkalmazását kívánja meg, a társaság honosságát az elsődleges letelepedés országa határozza meg, a másodlagos letelepedést pedig a fogadó ország joga szabályozza az egyenlő elbánás követelményének messzemenő figyelembe vételével. A két különböző típusú, a bejegyzett iroda (BI) illetve a tényleges székhely (TSZ) elméletén alapuló társasági jog miatt a központi irányítás áthelyezésnek formálisan

²⁰³ Például, ha egy Delaware társaság a tényleges irányítás helyét Magyarországra helyezi, attól még delawari jog szerinti társaság marad.

négy különböző alapesetét lehet megkülönböztetni. $BI \rightarrow BI$, $BI \rightarrow TSZ$, $TSZ \rightarrow TSZ$, $TSZ \rightarrow BI$.

Ha mind az elsődleges letelepedés, mind a másodlagos letelepedés országa a bejegyzett irodát székhelyként definiáló társasági jogot alkalmaz, akkor a központi irányítás áthelyezése az elsődleges letelepedés országban, ahol az eredeti jogi személy van, nem okoz problémát. A jogi személy megszűnése nélkül áthelyezhető az irányítás helye, mivel az nem minősül székhelynek társasági jogi értelemben. Ugyanakkor a fogadó országban sem keletkezik új jogi személy, mivel a bejegyzett iroda helye nem változott, csak az irányítás helye. Igazából ezt az esetet egyik résztvevő ország cégjoga sem tekinti székhely áthelyezésnek, minthogy székhelynek mindkét ország a bejegyzett irodát tekinti, amely nem változik. Az irányítás helyének változása viszont adójogilag telephelyet keletkeztet a fogadó országban, és megváltoztathatja a társaság illetőségét is. Az eredeti államban fennmaradó jogi személy az eredeti államban az adóegyezmények szempontjából nem belföldi illetőségűvé válhat, a fogadó államban pedig, annak belső jogától függően, a telephely fogja a külföldi jogi személy belföldi illetőségét reprezentálni. Összhangban a letelepedés szabadságával ezekben az esetekben az elsődleges letelepedés feladása nélkül történik a másodlagos letelepedés.

Amennyiben a bejegyzett irodát, mint székhelyet tekintő országban lévő jogi személy az irányítás helyét egy a társasági jogilag tényleges székhely fogalmat használó országba szeretné áttenni, akkor már több probléma merül fel. Az eredeti jogi személy országából az irányítás helye a bejegyzett iroda, és ezzel a jogi személy, hátrahagyása mellett áthelyezhető, azonban a fogadó ország csak akkor tekinti az ügyletet székhely áthelyezésnek, ha ezzel jogi személy jön létre a befogadó ország törvényei szerint. Ebben az

esetben vagy kétszeresen bejegyzett jogi személy jöhet létre²⁰⁴, vagy a fogadó ország az irányítás áthelyezésének elfogadásával egyidejűleg nem engedi meg jogi személy létrehozását a másik országban létrehozott jogi személy megszüntetése nélkül. Természetesen az is egy opció, hogy az irányítás helyének áthelyezése mellett sem kéri a társaság a fogadó országban jogi személyként történő bejegyzését, ebben az esetben, csakúgy, mint az első esetben, az irányítás helyének áthelyezésével telephely keletkezik. A tényleges székhelyet székhelynek tekintő országból a tényleges irányítás helyét csak megszűnés mellett lehet áthelyezni a fogadó országba, ugyanakkor a fogadó ország társasági joga, amely a bejegyzett irodát tekinti székhelynek nem követeli meg jogi személy létrehozását. A másodlagos letelepedés azonban nem értelmezhető elsődleges letelepedés nélkül, ezért az ügylet csak akkor tud végbe menni, ha a jogi személy az egyik országban megszűnik, a másikban pedig bejegyzését kéri, vagyis nemcsak a tényleges irányítását, hanem a bejegyzett székhelyet is áthelyezi. Ebben az esetben a fő kérdés az, hogy a letelepedés szabadságának érvényesülése megkívánja-e a nemzetközi jogutódlást, a fogadó ország lehetőséget ad-e a másik tagállamban megszűnt jogi személy jogelődként történő bejegyzésére.

V.3 A cégjegyzékbe bejegyzett székhely áthelyezése

Jelenleg a cégjegyzékbe bejegyzett székhely adó-semleges áthelyezésére a jogi személy megszűnése nélkül csak az Európai Részvénytársasággá²⁰⁵ alakulás és ezt követő székhelyáthelyezés²⁰⁶ esetén van lehetőség. A jogi személy jogutódlással történő megszűnése

²⁰⁴ Ezt az elméleti lehetőséget megerősíti az : (Assessment EAVA 3/2012, 2012) 15. oldala is, ahol példaként egy osztrák társaság irányítás helyének Angliába való áthelyezését használja.

²⁰⁵ (Regulation 2157/2001, 2001) a Tanács rendelete az Európai Részvénytársaság (SE) statútumáról, Magyarországon bevezette a 2004. évi XLV. tv. az Európai Részvénytársaságról

²⁰⁶ (Regulation 2157/2001, 2001) 8. cikk, illetve az Átalakulási irányelv (2009/133/EK) 2. Cikk (k) pont: „a létesítő okirat szerinti székhely áthelyezése”: az a művelet, amellyel egy SE vagy egy SCE, felszámolás vagy új jogi személy létrehozása nélkül áthelyezi a létesítő okirat szerinti székhelyét egyik tagállamból egy másik tagállamba.

mellett pedig határon átnyúló, kedvezményezett beolvadás, összeolvadás²⁰⁷ útján lehet a székhelyet másik tagállamba áthelyezni. Az adósemlegességet mindkét esetben az Átalakulási irányelv (Directive 2009/133/EC, 2009) garantálja. Jelenleg a cégjegyzékbe bejegyzett székhely (mind a bejegyzett iroda, mind a tényleges székhely esetén) áthelyezése tehát úgy tud megvalósulni, ha először a jogi személy európai részvénytársasággá alakul át (ez csak akkor lehetséges, ha a jogi személy legalább két tagállamban működik), majd az SE a bejegyzett székhelyét egyszerű bejelentés és újra bejegyzés útján a másik tagállamba helyezi. A székhely áthelyezésre irányuló kedvezményezett beolvadás, összeolvadás esetén a társaság először a másik tagállamban egy új jogi személyt hoz létre, majd beleolvad, összeolvad vele, vagy egy már meglévő jogi személybe olvad be. Az egyesüléssel (beolvadással, összeolvadással) az eredeti jogi személy ugyan megszűnik, de az újonnan létrehozott jogi személy az egyesülés eredményeként a megszűnt jogi személy általános jogutódjává válik.

Az uniós estejog a cégjegyzékbe bejegyzett székhely áthelyezésével kapcsolatosan csak két megállapítást tesz. Amikor kimondja, hogy a jogi személynek a jogrendszerhez való kapcsolódását a nemzeti jog határozza meg, ezzel azt is kimondja, hogy amennyiben a nemzeti jog alapján a székhely áthelyezés a jogi személy megszűnését vonja maga után, akkor jogalany híján nem lehetséges a letelepedés szabadságra hivatkozni.²⁰⁸ Ugyanakkor azonban, amikor a jogi személy megszűnésének vagy fennmaradásának a kérdését a bíróság nemzeti hatáskörbe utalja, a fogadó ország szempontjából a letelepedés szabadságát mindig alkalmazni kell. A bíróság kifejezetten úgy foglalt állást, hogy a cégjegyzékbe bejegyzett székhely áthelyezését a fogadó ország szempontjából nemzetközi átalakulásnak tekinti, ha megváltozik a társaságra alkalmazandó jog. Amennyiben a jogi személy

²⁰⁷ Átalakulási irányelv (Directive 2009/133/EC, 2009) 2. Cikk (a) pont: egyesülés.

²⁰⁸ (Daily Mail C-81/87, 1987)

megszűnés, majd a másik országban, annak szabályai szerint való újraalapítás útján helyezi át mind a bejegyzett székhelyét, mind az irányítás helyét, akkor a fogadó ország a letelepedés szabadsága értelmében nem diszkriminálhat, és ezért nem tagadhatja meg a megszünt jogi személy jogelődként történő bejegyzését, amennyiben ez országon belüli átalakulások esetén megengedett²⁰⁹.

V.4 A székhely áthelyezés megítélése az esetjogban

Az Európai Bíróságnak jó néhány ítélete foglalkozik a letelepedés szabadságának érvényesülésével, illetve a szabadságjogok korlátozásának igazolhatóságával, mind az eredeti székhely, mind a fogadó ország szempontjából²¹⁰. A leglényegesebb megállapítások az alábbiakban foglalhatóak össze:

- A jogi személy létezését és a jogrendszerhez való kapcsolódásának kritériumait az elsődleges letelepedés országa határozza meg a nemzeti jog szabályai szerint (*Daily Mail* C-81/87, 1987), (*Cartesio* C-210/06, 2006).
- Ezt a másik tagállamnak a másodlagos letelepedés (amikor az irányítás helyének változtatásával egyidejűleg nem kerül új jogi személy létrehozásra a fogadó államban) során el kell ismernie és a másodlagos letelepedést nem lehet sem megtagadni, sem többletfeltételekhez kötni (*Centros* C-212/97, 1999), (*Überseering* C-208/00, 2002), (*Inspire Art* C-167/01, 2003).
- Amennyiben a bejegyzett iroda kerül áthelyezésre az eredeti jogi személy megszűnése mellett, a fogadó ország nem tagadhatja meg az eredeti jogi személy jogelődként való bejegyzését, ha a jogutód a fogadó ország jogával összhangban került

²⁰⁹ (Vale C-378/10, 2010) Megemlíthető, hogy a Kúria az Európai Bíróság ítélete után is hatályában fenn-tartotta a cégbíróság bejegyzést elutasító végzését, formai okokra hivatkozva.

²¹⁰ A kialakult esetjog jó összefoglalását adja (Weber, 2013a, 2013b)

megalapításra és a jogelődként való bejegyzés belföldi átalakulások esetén lehetséges (*Vale* C-378/10, 2010).

- Az, hogy egy a székhelyét áthelyező jogi személy hivatkozhat-e a letelepedés szabadságára az elsődleges letelepedés jogrendszerétől függ, de ha a jogrendszer megengedte a székhely áthelyezését akár megszűnés mellett, akár anélkül, a fogadó országnak a jogi személyt el kell ismernie, és így a jogi személy hivatkozhat a szabadságjogra (*Vale* C-378/10, 2010).

A nemzetközi magánjog és a nemzeti társasági jogok különbözőségének a tényleges székhely áthelyezésére gyakorolt hatása a (*Daily Mail* C-81/87, 1987) ügy kapcsán merült először élesen fel. Az EUB az ítélet 19. pontjában kimondja, hogy „a társaságok... a nemzeti jog alkotásai. Csak a különböző nemzeti jogok szabályainál fogva léteznek, ezek határozzák meg a bejegyzésüket és működésüket”.²¹¹ Kimondja azt is, hogy a nemzeti jogrendszer határozza meg azokat a feltételeket, amelyek a jogi személyt, a társaságot az adott jogrendszerhez kötik. Ezek a feltételek lehetnek akár az inkorporáció, akár a székhely. Székhelyként a bíróság példálózó jelleggel az központi ügyintézés helyét említi. Ebből következően, amennyiben a társaság létezésének feltétele az adott társasági jog szerint a bejegyzett iroda, akkor a tényleges székhely áthelyezhető másik országba anélkül, hogy a jogi személy megszűnne. A bíróság azt is megállapítja, hogy mindazon esetekben, amikor az eredeti letelepedés országának joga szerint a központi ügyintézés helyének áthelyezése lehetséges a jogi személy megszűnése nélkül, az áthelyezésre vonatkozik a letelepedés szabadsága²¹².

Ugyanezt a jogelméletet viszi végig, és fejleszti tovább a bíróság a *Cartesio* ügyben (*Cartesio* C-210/06, 2006), ahol egy magyar társaság a bejegyzett (és egyben tényleges)

²¹¹ *Daily Mail* (C-81/87), 19. pont

²¹² *Daily Mail* (C-81/87), para 16

székhelyét a jogalanyisága megszűnése nélkül külföldre kívánta vinni, és amely székhely áthelyezést a cégbíróság megtagadta. A székhely áthelyezése nemzetközi magánjogi értelemben lehetséges lett volna, mivel a magyar nemzetközi magánjog az inkorporáció elvét követi, azonban az akkori társasági jog a tényleges székhelyet tekintette székhelynek, amely a társasági forma létezésének egyik feltétele. Az Európai Bírósági annyiban tovább ment a *Daily Mail* ügyben kifejtett álláspontonál, hogy kimondta, a letelepedés szabadságának sérelmére csak akkor lehet hivatkozni, ha a jogi személy élhet a letelepedés szabadságával, ezt pedig a nemzeti joga határozza meg. Az EUB érvelése szerint „csak akkor merül fel tehát a kérdés, hogy fennáll-e a társaság letelepedési szabadságának az EUMSZ 43. cikk szerinti korlátozása, ha megállapítást nyert, hogy e társaság az EUMSZ 48. cikkben szereplő feltételekre tekintettel ténylegesen élhet a letelepedés szabadságával. A tagállam tehát meghatározhatja, hogy milyen kapcsolat szükséges ahhoz, hogy a társaságot a nemzeti joga alapján létrejötnék lehessen tekinteni, és ennek alapján a társaságot megillessse-e a letelepedési jog, valamint azt is, hogy milyen kapcsolat szükséges e minőség későbbi fenntartásához. E lehetőség magában foglalja azt is, hogy e tagállam ne engedje meg a nemzeti joga hatálya alá tartozó társaságnak, hogy megtartsa e minőségét akkor, ha más tagállamban kíván újrászerveződni a székhelyének a másik tagállamba történő áthelyezésével, megszakítva ezzel a létrehozás szerinti tagállam nemzeti jogában előírt kapcsolatot²¹³.”

Vagyis abban az esetben, ha a székhely áthelyezése a jogi személy megszűnését vonja maga után annak nemzeti joga szerint, akkor az áthelyezés pillanatában nem létezik az a jogalany, aki a letelepedés szabadságára hivatkozhatna, ezért a szabadságjog sérelme

²¹³ *Cartesio* (C-210/06), 109 és 110. pontok

sem következhet be. Éppen emiatt tartják sokan szükségesnek a közösségi szintű szabályozást, hiszen a jogrendszerek különbözőségéből következően egy pl. angol társaság az irányítás helyének áthelyezésekor hivatkozhat a letelepedés szabadságára, ugyanezen ügyletet tervező pl. spanyol társaság pedig nem²¹⁴.

Érdekes az is, hogy az EUB látszólag nem tudja eldönteni mi is az ügy tárgyát képező székhely áthelyezés. Amikor a jogi személy megszűnésének szükségességéről beszél, akkor a cégjegyzékbe bejegyzett székhellyel kapcsolatosan tesz megállapítást, ugyanakkor az ítélet más részeiben²¹⁵ egyértelműen a tényleges székhely áthelyezéséről beszél. Ezzel összemosta a magyar nemzetközi magánjog honossági követelményét a magyar társasági jog tényleges székhely meghatározásával,²¹⁶ és besorolta Magyarországot a székhely elvet alkalmazó országok közé, anélkül, hogy ezt a kérdést alaposabban megvizsgálta volna.²¹⁷

A *Daily Mail* (C-81/87) és a *Cartesio* (C-210/06) ügyben tehát a bíróságnak a jogi személyiséget, illetve a letelepedés szabadságát az elsődleges letelepedés országának a szempontjából kellett értelmeznie²¹⁸. Nézzük meg most azt, hogy milyen joggyakorlat alakult ki a jogi személyiségnek a fogadó ország szempontjából történő elismerése tekintetében.

V.4.1 A jogi személy másodlagos letelepedése

A bíróságnak a (*Centros* C-212/97, 1999) ügyben arról kellett döntenie, hogy megtagadható-e telephely bejegyzése, ha egy az inkorporáció elvét követő jogrendszer országában

²¹⁴ (Korom and Metzinger, 2009), (Metzinger, 2009)

²¹⁵ Például *Cartesio* (C-210/06), 119. pont

²¹⁶ Lásd (Deak, 2009), (Deak, 2008)

²¹⁷ A kérdéskör részletesebb elemzését lásd (Szudoczky, 2009)

²¹⁸ Az ügyet a szakirodalom széleskörűen elemzi lásd pl. (Blutman, L, 2010; Bobek, M, 2010; Kuipers, J-J, 2009).

(Anglia) létrehozott jogi személy minden tevékenységét, beleértve a jogi személy irányítását is, a telephely országában végzi, a társaság bejegyzés szerinti országában pedig egy passzív székhelyen, hivatalos levelezési címen kívül nincsen semmi más. Az ítéletben kimondásra került, hogy a bejegyzett iroda, a központi adminisztráció helye, illetve az üzleti tevékenység végzésének elsődleges helye ugyanolyan kapcsolatot jelenthetnek a jogi személy és az adott ország jogrendszere között, mint az állampolgárság a magánszemélyek esetén.²¹⁹ „A Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései éppen arra irányulnak, hogy a valamely tagállam jogszabályaival összhangban létrehozott olyan társaság, amelynek a létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye a Közösségen belül található, más tagállamban képviselő, fióktelep vagy leányvállalat útján gyakorolhassa tevékenységét.”²²⁰ Abban az esetben tehát, amikor egy tagállam egy jogi személyt a tagállamban az adott tagállam nemzeti joga szerint megalapított társaságnak tekint, például az inkorporáció okán, egy másik tagállam nem tagadhatja meg a letelepedés szabadságának gyakorlását azon az alapon, hogy a társaságot nem tekinti ténylegesen létezőnek.

A *Centros* (C-212/97) ítélet (illetve később ehhez hasonlóan az *Inspire Art* C-167/01, 2003) ítélet²²¹ is) azt is kimondja, hogy a letelepedés szabadságának érvényesítése szempontjából irreleváns, hogy a bejegyzett székhely országában a jogi személy végez-e bármilyen gazdasági tevékenységet, illetve, hogy a jogi személy bejegyzése az adott

²¹⁹ *Centros* C-212/97 20. pont „ezeknek a társaságoknak joguk van valamely másik tagállamban képviselő, fióktelep vagy leányvállalat közvetítésével folytatni tevékenységüket, minthogy létesítő okirat szerinti székhelyük, központi ügyvezetésük vagy üzleti tevékenységük fő helye arra szolgál, hogy – hasonlóan a természetes személyek állampolgárságához – valamely állam jogrendjével való kapcsolatukat meg lehessen határozni”

²²⁰ *Centros* C-212/97 26. pont

²²¹ *Centros* C-212/97 17. és 18. Pont, illetve *Inspire Art* (C-167/01) 95. Pont.

országban bizonyos előnyök (alacsonyabb kötelező jegyzett tőke) elérése érdekében történt.

Az (*Überseering* C-208/00, 2002)²²² ügy szintén a fogadó ország szempontjából vizsgálja a társaság jogi személyiségének elismerését. Az adott esetben egy Hollandiában bejegyzett társaság minden részesedését két német belföldi illetőségű magánszemély szerezte meg, és ezzel a társasági irányítás helye – a német bíróság szerint – Németországba került, új jogi személy létrehozása nélkül. Mivel a holland társasági jog a bejegyzett irodát tekinti székhelynek, ezért a tényleges irányítás helyének áthelyezése az eredeti székhely országának szempontjából lehetséges volt a jogi személy megszűnése nélkül. Ráadásul az adott esetben nem is a tényleges irányítás helye változott meg, hanem a tulajdonosok változása miatt tekintette Németország úgy, hogy a központi ügyintézés helye Németországba került. A német jogrendszer a székhely elvet követi, ezért a német bíróság német jogi személyiség híján tagadta a német tényleges irányítású holland jogi személy német jog alatti jogképességét és perképességét.²²³ A bíróság egyértelműen megállapította,²²⁴ hogy „amikor a valamely tagállam jogszabályai szerint alapított társaság, amelynek létesítő okirat szerinti székhelye is ott található, más tagállam joga értelmében tényleges székhelyét ez utóbbi tagállamba helyezi át, a közösségi jog jelenlegi állapota szerint az utóbbi

²²² *Überseering* (C-208/00) A Bíróság ítélete (2002. november 5.) a Bírósághoz Bundesgerichtshof (Németország) által az EK 234. cikk alapján benyújtott, az e bíróság előtt az *Überseering* BV és a *Nordic Construction Company Baumanagement GmbH* (NCC) között folyamatban lévő eljárásban az EK 43. és az EK 48. cikk értelmezésére vonatkozó előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában.

²²³ *Überseering* (C-208/00), 4. és 5. pont: „A Bundesgerichtshof állandó ítélkezési gyakorlata szerint a társaság jogképességét a tényleges székhelye szerinti tagállam joga alapján kell megállapítani („Sitztheorie”, azaz székhelyelmélet), ellentétben a „Gründungstheorie”-vel, azaz alapítási elmélettel, amely szerint a jogképességet azon állam joga alapján állapítják meg, amelyben a társaság létrejött. E szabály alkalmazandó abban az esetben is, ha a társaság más államban, annak jogszabályai szerint jött létre, és tényleges székhelyét később Németországba helyezi át. Amennyiben a fentihez hasonló társaság jogképességét a német jog alapján vizsgáljuk, az sem jogok, sem kötelezettségek alanya nem lehet, sem bíróság előtt nem járhat el, kivéve, ha újraalapítják Németországban, és ily módon megszerzi a német jog szerinti jogképességet.”

²²⁴ *Überseering* (C-208/00), 52. pont

tagállam által alkalmazott szabályok nem vonhatók ki a letelepedés szabadságára vonatkozó közösségi rendelkezések hatálya alól”. Általánosságban elmondható tehát, hogy a tényleges székhely vélt (vélelmezett) megváltozása miatt nem kötelezhető egy társaság a másik országban jogi személy bejegyeztetésére, és a másik tagállam joga által elismert jogi személy jogképességének ezen az alapon való megkérdőjelezése ellentétes az Európai Unió alapelveivel²²⁵.

A *Cartesio* (C-210/06) ügy is tartalmaz a fogadó országra nézve hasonló megállapításokat, annak ellenére, hogy az eredeti kérdés nem erre vonatkozott. Az EUB kimondta azt, hogy míg az eredeti jogi személyiség megtartásának kérdése tekintetében egy székhely áthelyezés során az eredeti székhely államának a joga lesz a meghatározó, addig ettől az esettől gyökeresen különbözik az az eset, „amikor a társaság székhelyének egyik tagállamból a másikba történő áthelyezésére az alkalmazandó nemzeti jog megváltozása mellett kerül sor, mivel a társaság azon tagállam joga szerinti társasági formába alakul át, amelybe székhelyét áthelyezte.”²²⁶ Ez utóbbi esetben lehet a letelepedés szabadságára hivatkozni a fogadó országban²²⁷. A jogi személyiségnek az egyik tagállamban való megszűnése „nem igazolhatja, hogy a létrehozás szerinti tagállam a társaság megszűnését és végelszámolását megkövetelve megakadályozza, hogy a társaság a másik tagállam joga szerinti társasággá alakuljon át, amennyiben annak joga ezt lehetővé teszi.”²²⁸ Amennyiben tehát a jogi személy megszűnése mellett is lehetséges a bejegyzett székhely áthelyezése, és a fogadó tagállam joga szerint lehetőség van új társaság bejegyzésére, akkor a

²²⁵ Az *Überseering* ügy hatását a német jogrendszerre elemzi (Baelz and Baldwin, 2002)

²²⁶ *Cartesio* (C-210/06), 111. pont

²²⁷ Ugyanezt a következtetést vonja le (Gonzalez Sanchez and Franch Fluxa, 2005) korábbi esetek kapcsán.

²²⁸ *Cartesio* (C-210/06), 112. pont

fogadó ország ezt nem tagadhatja meg²²⁹. Ez a mellékes megállapítás a későbbiek folyamán a *Vale* ügy kapcsán nyert konkrét megerősítést.

V.4.2 A másodlagos letelepedés többlet szabályokhoz kötése

Az (*Überseering* C-208/00, 2002) ügyből látható, hogy az irányítás helyének (vélt) áthelyezése miatt a társaság nem kötelezhető új, a fogadó állam jogának megfelelő jogi személy létrehozására. Az (*Inspire Art* C-167/01, 2003) esetében látszólag nem ez volt a kérdés. A tények szerint az angol bejegyzett székhelyű társaság a Hollandiában belföldi illetőségű ügyvezetőn keresztül gyakorolta a jogi személy irányítását, és teljes gazdasági tevékenységét is Hollandiában végezte, holland telephelyén keresztül. A vita abban a kérdésben bontakozott ki, hogy kötelező-e a fióktelep nevében feltüntetni, hogy korábbi külföldi társaság (formerly foreign company)²³⁰. Ebben az esetben ugyanis a felelősségi szabályok és a minimum tőke követelmény tekintetében szigorúbb, egyébként csak holland jogi személyekre vonatkozó szabályok vonatkoznak rá. A bíróság megállapította, hogy az az érv, amely szerint a letelepedés szabadsága nem került korlátozásra, mivel a fióktelep bejegyzését a holland hatóság nem tagadta meg, csak további adminisztratívnak minősített feltételekhez kötötte, nem elfogadható²³¹. A letelepedés szabadsága egyértelműen tilt mindennemű diszkriminációt, beleértve az adminisztratív korlátozásokat, kiegészítő szabályokat, mint amilyenek a tőke minimum megkövetelése, illetve többlet felelősségi követelmények.

²²⁹ (van den Broek, 2012a, p. 35) szerint az EUB ebben a szakaszban nemcsak a fogadó államra állapított meg szabályokat, hanem az eredeti letelepedés országára nézve is. „Az eredeti bejegyzés tagállamának autonómiája [a lex societatis feltételeinek meghatározásában] nem jogosítja fel azt arra, hogy hogy végelszámolást követelmélete megakadályozza a társaságot abban, hogy egy másik tagország joga szerinti társasággá alakuljon.” Véleménye szerint az ítéletnek ez a paragrafusa a tényleges székhely országok számára korlátozást jelent jogaik gyakorlásában.

²³⁰ Az akkor érvényes holland szabályozás szerint, amennyiben a névben nincs utalás a külföldi társaságra, b;r kellene, hogy legyen, akkor a társaság igazgatója a társaság kötelezettségeiért korlátlanul felel.

²³¹ *Inspire Art* (C-167/01), 99-101. pontok

V.4.3 A bejegyzett székhely áthelyezése és a nemzetközi jogutódlás

Az eddigiekben az EUB a központi ügyintézés helyének áthelyezésével kapcsolatosan kifejtett jogalkalmazási elméleteit mutattuk be, azonban a bíróság nem állt meg ennél, hanem megállapította a letelepedés szabadságának alkalmazhatóságát abban az esetben is, ha egy társaság a cégjegyzékbe bejegyzett székhelyét kívánja más tagállamba helyezni, vagyis a jogi személy megszűnése és egy más tagállam jogrendszere alatt történő újraalapítása mellett kívánja a gazdasági tevékenységet jogutódlás mellett folytatni.

A kérdéskörre az első utalást a (*Daily Mail* C-81/87, 1987) ügy ítéletében találhatjuk. A bíróság megjegyzi, hogy az EGK Szerződés a bejegyzett irodát, a központi ügyintézés helyét és a tevékenység végzésének alapvető helyét egyenrangúnak tekinti a letelepedés szabadsága alkalmazása szempontjából és ez a nemzeti jogok között konfliktusra vezethet, amelyet jelenleg nem fed le közösségi szabályozás.²³² Ugyanerre a jogalkotási hiányosságra találhatunk utalást a *Cartesio* (C-378/10) ítéletben is.²³³ Eszerint az EGK-Szerződés „úgy tekintette a tagállamok jogszabályai közötti – mind a jogrendszerhez való tartozást meghatározó faktor, mind pedig a bejegyzett iroda vagy a központi ügyintézés áthelyezésének lehetőségére és adott esetben ezen áthelyezés módjára vonatkozó – eltérést, mint a letelepedési jogra vonatkozó szabályok által meg nem oldott problémát, amelyet azonban a mindeddig befejezetlen jogalkotási és egyezmény-kidolgozási munkálatok során rendezni kell”²³⁴.

Felmerül tehát a kérdés, hogy amennyiben a társaság a cégjegyzékbe bejegyzett székhelyét szeretné egyik tagállamból a másikba áttenni, ez megtehető-e, illetve a fogadó

²³² *Daily Mail* (C-81/87) 21. pont

²³³ *Cartesio* (C-210/06) 114. pont

²³⁴ *Daily Mail* (C-81/87) 23. pont

ország köteles-e az új társaságot bejegyezni és a székhely áthelyezés miatt megszűnő társaságot jogelődként elfogadni²³⁵. Az első kérdést, miszerint áthelyezhető-e a cégjegyzékbe bejegyzett székhely²³⁶, a bíróság a *Cartesio* (C-378/10) ügyben egyértelműen a nemzeti jog hatáskörébe utalta. Ugyanakkor azonban, amikor kimondta, hogy a magyar cégjog alapján a jogi személy megszűnése nélkül nem lehet a bejegyzett székhelyet áthelyezni, nem mond semmit a jogutódlás kérdéséről, amely kérdésre a (*Vale* C-378/10, 2010) ügyben a bíróság a fogadó ország szempontjából viszont pozitív választ adott.

Az EUB ítélete szerint a letelepedés szabadságának hatálya alá tartozik “az olyan nemzeti szabályozás, amely a belső jog szerinti társaságok számára biztosítja az átalakulás lehetőségét, azonban a valamely más tagállam joga alá tartozó társaság számára nem teszi lehetővé az átalakulást”²³⁷. Ebben az egy rövid megállapításban három lényeges dolog is kimondásra került. Egyrészt a letelepedés szabadsága alkalmazandó a bejegyzett székhely áthelyezésére a fogadó ország szemszögéből. Másrészt az alkalmazhatóság feltétele, hogy a fogadó ország nemzeti joga az adott ügyletet belföldi jogi személyek számára lehetővé tegye, miközben a más joghatóság alá tartozó jogi személy számára nem²³⁸. Harmadrészt pedig a bíróság a bejegyzett székhely áthelyezését egy tekintet alá veszi a nemzetközi átalakulásokkal, mivel a társaságra vonatkozó jog megváltozott. Ez utóbbi mind társasági jogi, mind adózási szempontból érdekes, mivel, amennyiben a bíróság megállapítása helytálló, akkor a bejegyzett székhely áthelyezése egy olyan nemzet-

²³⁵ A kérdéssel kapcsolatosan gyakorlatilag minden magyar és jónéhány EU adószakember megszólalt, többnyire az EUB értelmezését kritizálva ld. Pl. (Deak, 2009, 2008), (Valk, O, 2010), (Deak, 2011), (Fazekas, 2009).

²³⁶ Az ügylet időpontjában a magyar cégjog szerint a bejegyzett székhely volt a központi ügyintézés helye is.

²³⁷ VALE (C-378/10) 33. pont

²³⁸ A diszkrimináció tilalmát, a letelepedés szabadságára hivatkozva, nemzetközi átalakulások tekintetében a (SEVIC Systems AG C-411/2003, 2005) ügyben hozott ítélet 18., 19., 22. és 23. pontja is kimondta.

közi átalakulási forma, amelyet nem szabályoz társasági jogi irányelv, és amely nem feltétlenül adó semleges, vagy legalábbis az átalakulás adósemlegességét az Átalakulási irányelv (2009/133/EK) nem garantálja.

V.5 A bejegyzett székhely áthelyezése és a nemzetközi átalakulás

Nézzük meg közelebbről azt a kérdést, hogy a bejegyzett székhely áthelyezése mennyiben tekinthető átalakulásnak az uniós jog szemszögéből. Magát a székhely áthelyezés fogalmát jelenleg csak az Átalakulási irányelv²³⁹ definiálja az európai részvénytársaság és az európai szövetkezet vonatkozásában. Az irányelv 2. cikk k) pontja értelmében „a létesítő okirat szerinti székhely áthelyezése: az a művelet, amellyel egy SE vagy egy SCE, megszűnés²⁴⁰ vagy új jogi személy létrehozása nélkül áthelyezi a létesítő okirat szerinti székhelyét²⁴¹ egyik tagállamból egy másik tagállamba.” Az átalakulás adósemlegessége tehát a létesítő okirat szerinti székhely áthelyezésére vonatkozik.

A vonatkozó rendelet szerint az SE létesítő okirat szerinti székhelye ugyanabban a tagállamban van, ahol a központja. Az áthelyezés során mind a bejegyzett, mind a tényleges székhely másik tagállamba kerül, de ellentétben a jelenlegi nemzeti szabályokkal, az „áthelyezés nem eredményezi az SE megszűnését, vagy új jogi személy létrehozását”.²⁴² Valószínűleg ezt a megoldást próbálta a *Cartesio* (C-210/06) ítélet 111-113. pontja is előre vetíteni²⁴³, bár ez jelenleg a nemzeti jogok különbözősége mellett más társasági formák számára még nem elérhető. Ezt a nézetet alátámasztja az a nagy várakozás is, ami a *Cartesio* ítéletet megelőzte, és amely úgy gondolta, hogy az ítélet után már

²³⁹ Átalakulási irányelv (2009/133/EK) 8. cikk k) pont

²⁴⁰ A magyar hivatalos fordítás a felszámolás kifejezést használja, az angol szöveg „winding up” kifejezése azonban a végelszámolás melletti megszűnést jelenti, ezért az idézetben és a cikkben mindenhol a megszűnés kifejezést használjuk.

²⁴¹ Az angol szöveg a „registered office” kifejezést használja, ami véleményem szerint a cégjegyzékbe bejegyzett székhelynek feleltethető meg, amely természetesen egybeeshet a létesítő okirat szerinti székhellyel.

²⁴² A Tanács 2157/2001/EK rendelete (Regulation 2157/2001, 2001) 7. cikk, 8. cikk (1) pont

²⁴³ Ezt a nézetet erősíti meg (van den Broek, 2012a, p. 433.2.5. pont)

talán nem is lesz szükség közösségi szabályozásra a székhely áthelyezések terén. A székhely áthelyezésnek a megszűnés nélküli újraalapítás fogalma egyben azt is jelenti, hogy SE székhely áthelyezése esetén a jogi személy közvetlenül, megszűnés nélkül telephellyé konvertálható az egyik államban, míg az SE új jogi személy létrejötte nélkül bejegyzésre kerül a másik államban, miközben belső szabályzatait, stb., a fogadó állam jogának megfelelően átalakítja, ha szükséges²⁴⁴. Más jogi személyek esetén ez még nem lehetséges.

Véleményem szerint az, hogy más jogi személyek nem minden tagállamban tudnak telephely közvetlen hátra hagyása mellett átalakulni nemzetközi átalakulás keretében, önmagában is sértheti a letelepedés szabadságát, mivel másodlagos letelepedés következik be azzal, hogy az elsődleges letelepedés másodlagos letelepedési formává válik az elsődleges letelepedés helyének megváltozása miatt. A másodlagos letelepedést pedig korlátozhatják a telephely bejegyzés költségei, adminisztratív kötelezettségek, és a jogi személy megszűnésével esetlegesen felmerülő tőkekivonási adók terhe.

A (*Vale* C-378/10, 2010) ügy a megszűnés melletti székhely áthelyezést egyértelműen nemzetközi átalakulásnak tekinti. Ez több okból is érdekes kérdés. A jelenleg hatályos, nemzetközi átalakulásokról szóló társasági jogi irányelvek²⁴⁵ csak az egyesülést szabályozzák, a nemzetközi átalakulások más formáját nem²⁴⁶. Nincsen tehát jelenleg olyan uniós szintű szabályozás, amely a székhely áthelyezés, mint nemzetközi átalakulás cégjogi keretét adhatná, azonban a *Vale* ítélet szerint a letelepedés szabadságának gyakorlása

²⁴⁴ Csak olyan működési aspektusok esetén van változtatásra szükség, amelyek nincsenek szabályozva az SE rendeletben.

²⁴⁵ A (Directive 2005/56/EC, 2005) irányelve a tőkeegyesítő társaságok határokon átnyúló egyesüléséről (az irányelvet annak módosításaival egységes szerkezetben kodifikálta a (Directive 2012/17/EU, 2012)). Illetve az (Directive 2011/35/EU, 2011) irányelv a részvénytársaságok egyesüléséről

²⁴⁶ A *Vale* ítéletet elemzi nemzetközi magánjogi szemszögből (Nagy, 2013)

az ilyen átalakulást lehetővé teszi²⁴⁷. Ez egyben azt is jelenti, hogy a székhely áthelyezésnek nincs meghatározása, csak az esetjog ad ebben a kérdésben némi eligazítást. Eltérően az SE székhely áthelyezésével, a Vale olasz korlátolt felelősségű társasága megszűnik, és jogutódlás mellett a másik tagállam joga szerint újra alakul.

Hasonlóan, a Cartesio ítélet is a jogi személy megszűnéséről és más állam joga szerinti újraalapításáról beszél. A cégjegyzékbe bejegyzett székhely áthelyezése tehát kétféle módon értelmezendő, SE esetén megszűnés és újraalapítás nélküli bejegyzésként, minden más jogi személy esetén pedig megszűnés melletti, jogutódlással történő újraalapításként. Kérdés, hogy a székhely áthelyezésről szóló uniós szabályozás melyik elméletet fogja követni. Az átalakulások meghatározása mind a cégjogi irányelvekben, mind az Átalakulási irányelvben gyakorlatilag azonos (nagyon kevés különbségtől eltekintve²⁴⁸). Az egyesülés főbb meghatározó jegyei a következők: (i) végelszámolás nélkül, vagyis jogutódlás mellett megszűnik a jogi személy, (ii) az összes eszköz és kötelezettség (aktív és passzív vagyon) az átvevő meglévő vagy újonnan alapított társasághoz kerül (iii) a tagok felé történő jegyzett tőke kibocsátás fejében, lényeges készpénzfizetés nélkül. A tulajdosok szintjén ez azt is jelenti, hogy a megszűnő jogi személy egyesülésben részt vevő tagok/résztvényesek az átvevő jogi személy tagjai/résztvényesei lesznek. Amennyiben az uniós jog a székhely áthelyezést megszűnés mellett szabályozza, és a bíróság a bejegyzett székhely áthelyezést átalakulásnak tekinti, akkor az egyesülés definíciójának megfelelően a teljes vagyonnak, jogoknak és kötelezettségeknek, át kellene kerülnie a másik tagállamban bejegyzett székhelyű jogutódhoz²⁴⁹.

²⁴⁷ Az ítélet összhangban van a Sevic ügyben hozott ítélettel, ahol a bíróság a tagállamba irányuló nemzetközi átalakulás bejegyzésének megtagadását a letelepedés szabadságának a sérelmeként értelmezte, mivel ugyanolyan, a tagállam jogi személyei közötti átalakulást a nemzeti törvények lehetővé tettek.

²⁴⁸ A különbségeknek jó leírását adja (van den Broek, 2012a, chap. 4)

²⁴⁹ A székhely áthelyezés ilyen irányú szabályozása mellett érvel (Krarup, M, 2013) és (Cerioni, 2013) is.

A Vale Kft. esetében ez nem történt meg, a jogutód társaság készpénzben rendelkezésre bocsátott minimum tőkével került volna bejegyzésre, legalábbis sem az ítélet, sem a vélemények nem tartalmazzák az eszközök és kötelezettségek teljes körű átadására vonatkozó utalást. Székhely áthelyezés esetén foglalkozni kell azokkal a tevékenységekkel is, amelynek fizikai végzése a megszűnő jogi személyben történt, és amelyeket az új jogi személy ezentúl is változatlan helyszínen tovább folytat. Hasonlóan az egyesüléshez és egyéb átalakulásokhoz, ebben az esetben adójogilag telephely keletkezik, cégjogilag pedig fióktelepet kell (vagy lehet) bejegyeztetni. Annak érdekében, hogy a székhely áthelyezés során a telephely megalapításával kapcsolatos költségek elkerülhetőek legyenek, itt is célszerű lenne megengedni a hátramaradó tevékenységek közvetlen telephellyé történő konverzióját.

VI. RÉSZ - A székhely áthelyezés adókövetkezményei

Mind a cégjegyzékbe bejegyzett iroda, mind a tényleges irányítás helyének (tényleges székhely) áthelyezése adófizetési kötelezettséget eredményezhet, amelyet nem gátol közösségi szintű szabályozás. A következőkben bemutatjuk mindkét fajta székhely áthelyezés adókövetkezményeit, illetve megvizsgáljuk, hogy a székhely áthelyezés kapcsán kivetett adók mennyiben sértik a letelepedés szabadságát, és ez a sérelem indokolható-e valamilyen más uniós elvvel²⁵⁰.

VI.1 Illetőség és a jogi személy honossága

A társasági adó alanya lehet mind belföldi, mind nem belföldi illetőségű. Az illetőség fogalmát a nemzeti jogok különféleképpen határozzák meg²⁵¹. Egy adóalany lehet belföldi illetőségű akkor, ha az adott ország törvényei szerint alapították²⁵², ha az adott országban került cégjogi bejegyzésre²⁵³, ha az adott országból irányítják, vagy más kritériumok alapján. Az adóalany illetősége határozza meg az adókötelezettségének korlátlan vagy korlátozott voltát. Míg a belföldi illetőségű adóalanyok adókötelezettsége az illetőségük országában kiterjed a világ bármely pontján szerzett jövedelmükre, addig a belföldi

²⁵⁰ Mivel a különböző jogágak mind a nemzeti, mind a nemzetközi jogban némileg eltérő fogalmakat használnak, ezért a társasági jogi és cégjogi aspektusokat a bejegyzett székhely fogalommal jelöljük, amely a jogrendszerrel függően vagy a bejegyzett irodát, vagy a bejegyzett irodát és a tényleges irányítás helyét együttesen foglalja magában. Adójogi szempontból a székhely egyaránt vonatkozhat a bejegyzett székhelyre és a tényleges irányítás helyére, ezért a fejezetben általánosan az adójog szempontjából a székhely kifejezést használjuk. A tényleges irányítás helyét a jogszabályok nevezik központi ügyintézés helyének, stratégiai irányítás helyének, ezeket szinonimának tekintjük, kivéve ha az adott szövegösszefüggésből más következik..

²⁵¹ A nemzetközi magánjogi megközelítés összefoglalását lásd (Petrosovitch, 2012)

²⁵² Magyarországon például a belföldi jog alapján létrejött jogi személyek lesznek belföldi illetőségűek, továbbá azon jogi személyek, amelyeket belföldről irányítanak

²⁵³ Ilyen például Delaware állam az USA-ban

illetőségének nem minősülő adóalanyok adókötelezettsége ugyanezen országban a belföldi forrású jövedelmeikre korlátozódik. Az illetőség az alapja az adóegyezményeknek is. Az illetőség megváltoztatása tehát jelentősen különbözik a jogi személy cégjegyzékbe bejegyzett székhelyének áthelyezésétől, mivel az illetőségét változtató jogi személy nem feltétlenül szűnik meg. Abban az esetben, ha a jogrendszer akár az inkorporáció akár a székhely elvét követi, a társasági jog pedig a bejegyzett irodát tekinti székhelynek, az irányítás helyének áthelyezése az illetőség megváltozását eredményezheti a társaság honosságának megváltozása és a jogi személy megszűnése nélkül²⁵⁴. Az irányítás helyének áthelyezése után tehát a társaság adókötelezettsége az alkalmazandó adóegyezmény, vagy az adott nemzeti adójog alapján korlátozottá válhat, csak az adott országból származó jövedelmekre terjed ki.

Ha ugyanezen jogi személy olyan országból helyezi át a tényleges irányítás helyét más országba, ahol a társasági jog a tényleges székhelyet (amely magában az irányítás helyét is) tekinti székhelynek, akkor mind a jogi személy, mind annak adóalanyisága megszűnik az eredeti letelepedés országában, mivel a jogi személy adójogi és cégjogi minőségében is kikerül az ország joghatósága alól. Ugyanez történik akkor is, ha a cégjegyzékben bejegyzett székhely kerül áthelyezésre. Az illetőség változás tehát egyaránt jelenthet adójogi megszűnést vagy adójogi státusz módosítást.

Hasonló esetek konstruálhatók a fogadó ország szemszögéből is. A megszűnés nélkül az irányítás helyét áthelyező jogi személy a fogadó országban az ottani adójogtól függően belföldi illetőségű külföldi jogi személyként, vagy nem belföldi illetőségű jogi személyként (telephely) lesz társasági adó köteles. A fogadó országok gyakorlata abban is

²⁵⁴ A társasági jogi, nemzetközi magánjogi és adójogi megközelítésekben adódó konfúzióval visszatérően foglalkozik Gerner-Baurle (Gerner-Beuerle and Schillig, 2009) és (Gerner-Beuerle, 2013).

eltér, hogy előírja-e cégjogilag fióktelep bejegyzését az irányítás helyének változása miatt²⁵⁵. A megszűnés melletti áthelyezések esetén a jogutódlás mellett megalapított új jogi személy természetesen belföldi illetőségű adóalany lesz.

Adójogilag azonban marad még egy elvarratlan szál a székhely áthelyezése kapcsán, hiszen a gazdasági tevékenységek fizikai végzésének helye nem változik az irányítás helyének, vagy a cégjegyzékbe bejegyzett székhelynek az áthelyezésétől. Ugyanakkor az irányítás helye a fogadó országban önmagában is adókötelezettséget teremt azzal, hogy telephelyet keletkeztet. Éppen ezért fontos az a kérdés, hogy a hátramaradó tevékenységek miatt keletkező telephely eredményezhet-e többlet adókötelezettséget az eredeti letelepedés országában. Amennyiben a jogi személy megmaradása mellett annak illetősége megváltozik, akkor két út áll az eredeti illetőség országa előtt. Az irányítás helyének áthelyezését tekintheti adójogi megszűnésnek. Adójogi megszűnés esetén adókötelezettség keletkezik az összes nem realizált tőkenyereség, árfolyamnyereség, fel nem használt cél-tartalék, stb. tekintetében, és a hátramaradó tevékenységek miatt új adószámmal lesz a megmaradó belföldi jogi személy vagy a megszűnt és másik országban újraalapított jogi személy telephelye újra a társasági adó alanya. Amennyiben adójogi megszűnés áll be azt kell megvizsgálni, hogy a többlet adókötelezettség (a szakirodalom általában tőkekivonási adóként emlegeti) mennyiben korlátozza a letelepedés szabadságának megvalósulását. Amennyiben az irányítás helyét áthelyező jogi személy adójogi értelemben sem szűnik meg, akkor ugyan nem keletkezik többlet adókötelezettség, azonban az ország a nem realizálódott tőkenyereségek tekintetében véglegesen feladja adóztatási jogát, amit az európai uniós jog nem követel meg.

²⁵⁵ Az egyenlő elbánás gyakorlati megvalósulását lásd pl. (Szalayné Sándor, 2011), (Erdős and Rác, 2009), (Erdős, 2011)

VI.2 Illetőség a nemzetközi adójogban

Az illetőség kritériuma az adójogban, ugyanúgy, mint a honosság a nemzetközi magánjogban, kizárólag a nemzeti jog által meghatározott. A nemzetközi adójog nem határozza meg az illetőség kritériumait, azt, hogy milyen feltételek esetén van az adózónak teljes körű, korlátlan adókötelezettsége, azonban meghatározza azt, hogy abban az esetben, amikor a különböző nemzeti jogok illetőség kritériumának alkalmazása egy nemzetközi ügylet során konfliktushoz vezet, és a társaság több mint egy országban lenne belföldi illetőségű, melyik állam illetőség fogalmát kell előnyben részesíteni a kettős adózás elkerülése érdekében.²⁵⁶ Az OECD Modell Egyezmény 4. cikkének 1. pontja szerint „az ‘Egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy’ kifejezés olyan személyt jelent, aki a Szerződő Államban - annak jogszabályai szerint - lakóhelye, székhelye, üzletvezetésének helye vagy bármilyen más ismerv alapján adóköteles. A kifejezés nem foglalja magában azokat a személyeket, akik az adott államban csupán az ottani forrásokból származó jövedelem vagy az ott található vagyon alapján adókötelesek.”

A modellegyezmény biztosít egy „tie-breaker” szabályt is, amely szerint, ha mindkét állam joga szerint abban az államban lenne a társaság belföldi illetőségű, akkor az egyezmény használata szempontjából a társaságot ott kell belföldi illetőségűnek tekinteni, ahol a tényleges irányítás helye (place of effective management) van. Az irányítás helye egyaránt takarhatja a stratégiai irányítás helyét és a mindennapi irányítás helyét, a tényleges irányítás helye azonban csak az az egy hely, ahol a társaság a vállalkozási tevékenység folytatásához szükséges kulcsfontosságú irányítási és kereskedelmi döntéseket hozza.²⁵⁷

²⁵⁶ OECD Modell Egyezmény a jövedelem és a vagyon adóztatásáról, (2014. július 15-i változat), a 4. cikk szövegmagyarázata a belföldi illetőség meghatározását illetően, I. Bevezető megjegyzések

²⁵⁷ (OECD - MC, 2014) OECD Modell Egyezmény, 4. cikk szövegmagyarázata, 24. pont.

Az illetőség meghatározása konfliktus esetén tehát a tényleges irányítás helyétől függ, vagyis amennyiben a társaság a tényleges irányítás helyét másik országba helyezi, az illetősége az adóegyezmények szempontjából megváltozik. Az eredeti illetőség országában az ott maradó tevékenységek tekintetében a telephelyen keresztül szerzett jövedelmre vonatkozó szabályokat kell alkalmazni, és a társaságnak nem belföldi illetőségű adóalanyként korlátozott adókötelezettsége lesz, míg az új illetőség államában a jogi személy adókötelezettsége teljes körű, magában foglalja a világon bárhol szerzett jövedelmének az adókötelezettségét. Érdekességgént megjegyezzük, hogy Magyarország a 4. cikk szövegmagyarázatához észrevételt tett, amely szerint a nemcsak a fent említett kulcsfontosságú irányítási és kereskedelmi döntések meghozatalának helyét kell a tényleges irányítás helyének meghatározásakor figyelembe venni, hanem azt is, hogy a felső vezetők szokásosan hol folytatják irányítási tevékenységüket, és honnan végzik a vállalkozás legmagasabb szintű napi igazgatását.²⁵⁸ Az észrevétel a Modell Egyezmény Magyarázatának korábbi szövegezésén alapszik, amely részletesebben kidolgozott tesztet adott a tényleges irányítás helyének meghatározására.

Léteznek eltérések is a tényleges irányítás helye tesztől. Az USA a nemzeti adójogok konfliktusa esetén először azt vizsgálja, hogy a társaság mely állam törvényei szerint került bejegyzésre (incorporation test).²⁵⁹ Ha például egy az amerikai törvények szerint bejegyzett társaságnak a másik szerződő államban van a tényleges irányítás helye, az OECD Modell Egyezménnyel ellentétesen, az USA egyezmények a társaságot az adóegyezmény szempontjából amerikai illetőségűnek fogják tekinteni. Amikor a bejegyzés teszt alapján nem dönthető el az illetőség egyértelműen, a társhatóságoknak kell eseti alapon döntést hozniuk az egyezmény alkalmazhatóságáról. Ugyanez a trend figyelhető

²⁵⁸ OECD Modell Egyezmény, 4. cikk Észrevételek a szövegmagyarázattal kapcsolatban, 26.4 pont

²⁵⁹ (US Treasury Model explanation, 2006) Article 4, Paragraph 4.

meg az OECD adóelkerülés elleni vitasorozatának az egyezményekkel foglalkozó 2014-es jelentésében,²⁶⁰ amely javasolja a tényleges irányítás helye teszt mellett alternatív tesztek, mint például a bejegyzés teszt alkalmazását kompetens hatósági egyeztetés keretében. Mivel azonban a jelenlegi, uniós tagállamok közötti egyezmények mindegyike a tényleges irányítás helyét tekinti meghatározónak az illetőség szempontjából, érdemes röviden áttekinteni azt, hogy mi minden tartozhat bele a fogalomba²⁶¹.

Elsősorban a stratégiai irányítás a meghatározó, az a hely, ahol a felsővezetők a döntéseiket hozzák. Azonban döntéshozatal alatt a meghatározás nem a formális döntés helyét, hanem a döntés előkészítés, és a tényleges döntés kialakulásának helyét érti. Amennyiben a leányvállalat döntéseit ténylegesen az anyavállalatnál hozzák, úgy a tényleges irányítás helyének azt kell tekinteni. Amennyiben az igazgatótanácsnak nem anyyira tényleges döntés kialakító, mint inkább jóváhagyó funkciója van, akkor a tényleges irányítás helye az a hely, ahol a döntés kialakításra, ténylegesen meghozatalra kerül, és ez a hely tekintendő a vállalkozási tevékenység elsődleges helyének.

A bilaterális adóegyezmények az adóztatási jog megosztását célozzák a jövedelemtulajdonos illetősége és a jövedelemforrás országa között. Abban az esetben, ha mindkét országnak van adóztatási joga az adott jövedelem tekintetében, a felmerülő potenciális vagy valós kettős adózás elkerülése az illetőség államának a kötelezettsége az egyezményben előírt módon. Az adóegyezmények szerint az ingó átruházásából származó tökenyereség²⁶² kizárólag az illetőség államában adóztatható. Abban az esetben tehát, ha a társaság eszközei között részesedések is vannak, és a társaság a tényleges irányítás helyét megszűnés nélkül másik államba helyezi, az eredeti székhely országa elveszíti jogható-

²⁶⁰ (OECD - BEPS 6, 2014, p. 17)

²⁶¹ (OECD, 2003) 7. pont

²⁶² (OECD - MC, 2014) 13. Cikkely Tökenyereség

ságát a részesedések későbbi értékesítése során szerzett tőkejövedelem megadóztatása felett. A kérdés az, hogy joga van-e ilyen esetben az eredeti székhely országának a nem realizált tőkenyereséget, vagyis a részesedésnek a tényleges székhely áthelyezése pillanatában lévő becsült piaci értéke és a szerzési értéke közötti különbséget megadóztatni azon az alapon, hogy a későbbi értékesítésből felmerült tőkenyereség egy része akkor keletkezett, amikor a részesedést birtokló jogi személy még az első államban volt belföldi illetőségű. Hasonló kérdést vet fel a goodwill, cégérték is, amennyiben többségi részesedésről van szó, illetve a követelések nem realizált árfolyamnyeresége is.

Az EU adójogi irányelvei is az adójogi illetőséghez kötöttek. Az anya-leányvállalati irányelv definíciója²⁶³ szerint (egyéb feltételek mellett) „egy tagállam társasága bármely olyan társaság, amelyet valamely tagállam adójoga szerint adózási szempontból illetőséggel rendelkezőnek kell tekinteni az adott tagállamban, és a harmadik országgal kötött ketős adózást elkerülő egyezmény feltételei alapján adózási szempontból nem kell Unión kívüli illetőségűnek tekinteni.” Gyakorlatilag ugyanilyen tartalmú meghatározásokat használ az Átalakulási irányelv²⁶⁴, és a kamat jogdíj irányelv²⁶⁵. Mivel az irányelvek a tagállamoknak bizonyos adóztatási módok tekintetében választási lehetőséget engednek, az illetőség változásával változhat a kapott osztalék, jogdíj, kamat adóztatásának módja, illetve az, hogy melyik állam jogosult az adóbevételekre.

²⁶³ A Tanács (Directive 2011/96/EU, 2011) irányelve a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről (átdolgozás), 2. Cikk (a) pont

²⁶⁴ A Tanács (Directive 2009/133/EC, 2009) irányelve a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, részleges szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére, valamint az SE-k vagy az SCE-k létesítő okirat szerinti székhelyének a tagállamok közötti áthelyezésére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről (kodifikált változat)

²⁶⁵ A Tanács (Directive 2003/49/EC, 2003) irányelve a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről

VI.3 Tőkekivonási adók

Amennyiben a nemzeti jog által tényleges irányítás helyeként definiált központ más országba helyeződik, adójogi megszűnés következik be, vagy a joghatóság az illetőség megváltozása miatt a telephelyen keresztül elért jövedelem adóztatására korlátozódik. Az illetőség változás miatt az irányítás helyének megváltozása után a nem realizált tőkenyereség tehát az eredeti illetőség államában, a későbbiekben már nem lenne adóztatható. Éppen ezért több EU tagállam vezetett be olyan jogszabályokat, amelyek értelmében az illetőség változás adókötelezettséget eredményez a nem realizált tőkenyereségek tekintetében (exit tax, tőkekivonási adó). Az adóegyezmények ezt a kérdést nem tudják rendezni (De Man and Albin, 2011), bár léteznek olyan adóegyezmények, amelyek illetőség változás esetén még bizonyos ideig fenntartják az eredeti illetőség országának az adóztatási jogát. Amikor a részesedések végül ténylegesen elidegenítésre kerülnek, akkor kettős adózás következik be, hacsak az új illetőség tagállama nem vette számított beszerzési értéként figyelembe az eredeti illetőség országa által az illetőség változás időpontjában megállapított piaci értéket. Ráadásul semmi nem garantálja, hogy az elidegenítéskor a részesedés eladási ára fölülte lesz az illetőség változáskor megállapított piaci értéknek.

Amennyiben a részesedés piaci értéke időközben csökkent, akkor az eredeti illetőség állama olyan tőkenyereséget adóztatott meg, amely sohasem realizálódott. Az is előfordulhat, hogy egy tőkenyereség sohasem realizálódik (pl. az eszköz könyv szerinti értéke nullára leírásra került, és az eszközt ezután kiselejtezik) vagy fogalmilag sem értelmezhető az új illetőség országában (például a könyvvezetés pénznemének megváltozása következtében az új illetőség országában „eltűnhet” a korábban devizás eszközön nyilván tartott árfolyamnyereség). A tényleges székhely megváltozásához tehát számos adórátfordítás kapcsolódhat, amely alkalmas a letelepedés szabadságának korlátozására, különös

tekintettel arra, hogy a belföldi illetőségű adózók általában csak a realizált tőkenyereségeken kötelesek adót fizetni.

Amennyiben tehát az Európai Unió az adójogi megszűnés vagy illetőség változás melletti székhely áthelyezések adósemlegességét a jövőben biztosítani kívánja, akkor foglalkoznia kell a tőkekivonási adók kérdésével, figyelembe véve a már kialakult esetjogot is, amely a tőkekivonási adók létjogosultságát bizonyos feltételek mellett elismeri²⁶⁶.

A közösségi jogalkotás szintjén eddig összesen egy közlemény²⁶⁷ vizsgálta a székhely áthelyezés adóztatásának kérdéskörét az eredeti illetőség állama szempontjából, és egy határozat²⁶⁸ született, amely ajánlásokat tesz a fogadó tagállam adóztatási módszerére nézve.

A közlemény megerősítette azt a kialakult joggyakorlatot, hogy a nem-realizált tőkenyereség illetőség változás, adójogi megszűnés miatti megadóztatása ellentétes a letelepedés szabadságával, ha a belföldi illetőségű adózókat nem terheli hasonló kötelezettség, azonban a közlemény helybenhagyja azt a bírósági gyakorlatot, amely szerint a felfüggesztés melletti tőkekivonási adó megállapítás arányos korlátozást jelent a tagállamok közötti adóztatási jog egyensúlyának megőrzése érdekében, és ezért nem ellentétes a közösségi joggal. Nem lehet azonban biztosítékokat követelni a későbbi adóztatási jog okán, és tilosak az egyéb aránytalan adminisztratív nehezítések is.

Ugyanakkor az anyag nem foglalkozik azzal a kérdéssel, hogy az eredeti illetőség államának mennyiben lesz tényleges lehetősége a felfüggesztett adóztatási jog későbbi

²⁶⁶ A tőkekivonási adók létjogosultságát elemzi többek között (Vilagi, 2012), (Schneeweiss, 2009) és (Tell, 2014).

²⁶⁷ (Communication COM(2006) 825, 2006) a Bizottság Közleménye a Tanácsnak és az Európai Parlamentnek és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak A tőkekivonási adóról és a tagállamok adópolitikájának szükséges koordinációjáról

²⁶⁸ (Resolution 2008/C 323/01, 2008)

gyakorlására. Az OECD Modellegyezmény ugyanis azt mondja, hogy az ingók, részesedések elidegenítéséből származó jövedelmet csak az illetőség országa adóztathatja. Így tehát az adóegyezmény megakadályozhatja a korábban felfüggesztett adóztatási jog gyakorlását az elidegenítéskor, hacsak a konkrét adóegyezményben nincs erre nézve külön szabály. A tagállam érvelhet ugyanakkor azzal, hogy az adóztatási jog még azelőtt keletkezett, hogy az illetőség megváltozott volna, tehát a kérdés nem tartozik az adóegyezmény illetékességébe. Ebben az esetben azonban a kettős adózás sem kerülhető el az egyezmény használatával. A túladóztatás elkerüléséhez pedig mindenképpen szükséges lenne az eredeti illetőség államában fizetett adó beszámításának lehetővé tétele a realizált tőkenyereséget terhelő adóval szemben, hacsak az új illetőség állama a beszerzési értéket nem a felfüggesztett adó számításánál figyelembe vett piaci értéként határozta meg.

A két évvel későbbi határozat éppen ezt a kérdést, a kettős adózás elkerülését próbálja megoldani, ajánlásokat adva a tevékenység áthelyezést fogadó ország nemzeti jogszabályai számára. Először is meghatározza a 'gazdasági tevékenység áthelyezés' fogalmát adójogi szempontból. Ennek lényege, hogy a tevékenységet végző személy megszűnik az egyik államban adóalany lenni, és ugyanakkor a másik államban adóalannyá válik, vagy pedig a székhelyhez/ telephelyhez tartozó eszközöket és kötelezettségeket ad át a másik országban lévő székhelynek/ telephelynek. A gazdasági tevékenység áthelyezés ajánlott fogalmába tehát beleférhet a székhely áthelyezése, amennyiben az eszköz vagy kötelezettség átadással jár, illetve beletartoznak az adójogi megszűnés melletti székhely áthelyezések is. A székhely áthelyezések egy részét azonban ez a fogalom nem fedi le, mivel azokban az esetekben, amikor a tényleges irányítás helye olyan országból kerül áthelyezésre, amelynek a társasági joga a bejegyzett irodát tekinti székhelynek, az nem

jár az adóalanyiség megszűnésével, ha tevékenység marad az eredeti székhely országában²⁶⁹.

A céltartalékok tekintetében a határozat azt javasolja, hogy a fogadó ország engedje meg hasonló tartalmú céltartalékok újraképzését a nemzeti szabályainak megfelelően²⁷⁰. Ez a megoldás azonban nem eredményezi a többlet adókötelezettség elhalasztását, hanem csak az új illetőség országában biztosít egyfajta halasztott adózást az adóalap szempontjából ráfordításként elismert céltartalék képzésével. A nem realizált tőkenyereségek tekintetében pedig azt javasolja, hogy a fogadó ország az áthelyezéskor meglévő piaci értéket tekintse beszerzési értéknek a realizált tőkenyeresség számításakor, feltéve, hogy az eredeti tevékenység országa ezt használta adóalapnak a tőkekivonási adó kivetésekor²⁷¹. Érdeemes megjegyezni, hogy miközben a gazdasági tevékenység áthelyezés nem fed le minden székhely áthelyezést, a határozat a halasztott adózást megengedné akkor is, ha nem maga az adózó válik másutt belföldi illetőségűvé, hanem egy társaság központja és más tagállambeli telephelye között történik eszköz transzfer, feltéve, hogy a nem realizált tőkenyereséget a társaság és annak belföldi telephelye közötti eszközátadás esetén a tagállam nem adóztatja²⁷². Ez az ajánlás tökéletesen ellentétes az OECD által elfogadott transzfer ár koncepcióval, amely a telephely és a központ közötti ügyleteket kapcsolt vállalkozások közötti ügyleteknek tekinti, amelyeknek piaci áron és feltételek mellett kell végbe menniük (OECD TP, 2010), (OECD TP PE, 2010).

²⁶⁹ Tevékenység csak akkor nem marad, ha a társaság eddig is a másik országban végezte minden gazdasági tevékenységét, és csak az irányítás helye volt abban az országban, ahol a társaságot bejegyezték. Ilyen társaság volt például az Ispiration Art, amely Angliában volt bejegyezve, a tevékenység végzésének fő helye Hollandia volt, és az irányítás helyét helyezte át holland telephelyébe.

²⁷⁰ A céltartalékok viselkedésének részletes elemzését lásd pl. (Führich, 2008)

²⁷¹ Az átértékelés kérdéskörének részletes elemzését adja holland szempontból (van den Hurk et al., 2013) cikke, amely feldolgozza a jelenleg rendelkezésre álló esetjog vonatkozó megállapításait.

²⁷² Az OECD jövedelemallokációs elveinek és az EU szabadságelveknek a kollízióját vizsgálja (Kofler and Thiel, 2011).

Összefoglalva tehát, a joggyakorlat, illetve az ajánlások az alábbi szabályokat határozzák meg:

A tőkekivonási adó ugyan korlátozza a letelepedés szabadságát, de a tagállamok közötti kiegyensúlyozott adóztatási jogok biztosítása érdekében kivethető, viszont az adófizetést fel kell függeszteni a tőkenyereség realizálásáig, vagy egy megfelelően elhúzódó részletfizetést kell biztosítani. A fogadó államnak a tőkenyereség realizálásakor a másik állam által kivetett tőkekivonási adó alapját képező értéket lenne célszerű beszerzési értéknek tekinteni. A közlemény, illetve a tanácsi határozat nem kötelező érvényű, a tagállamok azonban megfontolhatják a nemzeti jogszabályok fenti tartalmú módosítását.

VI.4 Tőkekivonási adók az Európai Bíróság gyakorlatában

Az Európai Unió társasági adózásának történetében végighúzódik egy ellentmondás, a letelepedés szabadságának biztosítása – amely a tagállamok közötti mozgás adóráfordításainak a megszüntetését követeli – és a tagállamok adószuverenitása között. Ez utóbbi ugyanis nem engedheti meg az adóztatási jogról való végleges lemondást, csak annak a jövedelem realizálásáig történő halasztását. Ez a kettősség jól végigkövethető például az Átalakulási irányelv szabályrendszerében, és ezt a kettősséget próbálta meg összhangba hozni az Európai Bíróság a tőkekivonási adók kapcsán is. Míg a korai bírósági esetek egyértelműen kimondják, hogy a tőkekivonási adó korlátozza a letelepedés szabadságát, addig a későbbi esetekben ez a megfogalmazás úgy módosult, hogy az adóztatási jogok egyensúlyának megőrzése indokolt korlátozást jelenthet. Ugyanakkor, ahogy azt van den Broek²⁷³ is megjegyzi, a tőkekivonási adó azért különösen fájdalmas az átalakulások, székhely áthelyezések esetén, mivel nincs eladási ár, amelyből az adó levonható lenne.

²⁷³ (van den Broek, 2012b, p. 27)

VI.4.1 A tagállamok adóztatási joga

Az illetőség másik tagállamba helyezéseinek hátrányos adókövetkezményeivel kapcsolatos első jelentős bírósági döntés egy magánszemély kapcsán született, a *de Lasteyrie* (C-9/02)²⁷⁴ ügyben. A konkrét kérdés az volt, hogy korlátozza-e a letelepedés szabadságát az, ha a másik tagállamba való letelepedés a magánszemély tulajdonában lévő részesedések piaci értékének megadóztatását hozza magával annak ellenére, hogy a szerzési és a piaci érték közötti tőkenyeresség még nem realizálódott, hiszen nem történt elidegenítés. A kérdés az eredeti illetőség államának szemszögéből úgy is felfogható, mint az utolsó lehetőség a tőkenyeresség megadóztatására mielőtt a magánszemély az illetőség változás miatt kikerül a jogrendszer hatálya alól.

Ennél az ügynél jól megfigyelhető a letelepedés szabadságának és a tagállamok adószuverenitásának ellentéte. A bíróság általánosságban kimondta, hogy annak ellenére, hogy a közvetlen adók nem esnek összehangolt közösségi szabályozás hatálya alá, a tagállamok a náluk maradt adóztatási jogot az uniós alapelvekkel összhangban kell, hogy gyakorolják.²⁷⁵ A konkrét kérdésben pedig úgy ítélt, hogy a nem realizált tőkenyeresség megadóztatása az illetőség helyének megváltozása okán alkalmas a letelepedés szabadságának korlátozására, és mint ilyen nem összeegyeztethető a közösségi joggal. Kérdésként merült fel az is, hogy indokolható-e a szabadságjog korlátozása az esetleges adóelkerülés lehetőségével, de a bíróság ezt az indokot nem fogadta el mivel a tőke kivonási adó nem alkalmas és arányos eszköze az adóelkerülés elleni harcnak, az más eszközökkel hatékonyabban, és a letelepedés szabadságának korlátozása nélkül megvalósítható²⁷⁶. Az

²⁷⁴ (*de Lasteyrie du Saillant* C-9/02, 2004)

²⁷⁵ *De Lasteyrie* ügy (C-9/02) 44. pont

²⁷⁶ A jogos korlátozásokat elméleti szemszögből elemezte (van Thiel, 2008a, 2008b) kétrészes cikksorozatában, ahol ő is arra a megállapításra jut, hogy az adóelkerülés lehetőségét az EUB csak nagyon kivételes és nagyon konkrét esetekben fogadja el jogos korlátozásnak.

ítélet azonban csak a tőkekivonási adó azonnali kivetését, valamint az adófizetés felfüggesztésének biztosíték nyújtásához kötését nyilvánította a letelepedés szabadságával ellentétesnek, az adó felfüggesztés uniós kompatibilitását nem vizsgálta.

VI.4.2 Az adóztatási jogok egyensúlyának megőrzése

Az *N* ügy (N v Inspecteur van de Belastingdienst, C-470/04, 2004) tényállása hasonlított a *de Lasteyrie* (C-9/02) ügyéhez, a letelepedés szabadsága korlátozásának indoka azonban különbözött. Ebben a döntésben mondta ki először a bíróság azt, hogy van olyan indok, amely a szabadságelvnek a tőkekivonási adó által okozott sérelmét indokolhatja. A bíróság elfogadta a holland kormánynak azt az érvelését, amely szerint a letelepedés szabadságának korlátozását a tagállamok közötti adóztatási jogok egyensúlyának megőrzése indokolja²⁷⁷, hiszen az illetőség változása egyébként az eredeti illetőség állama adóztatási jogának végleges feladását vonná maga után egy olyan tőkenyereség tekintetében, amely az illetőség ideje alatt keletkezett, bár ekkor még nem realizálódott. A korlátozás mértékét és arányosságát tekintve a bíróság kimondta, hogy az adófizetés halasztása a tőkenyereség realizálódásáig²⁷⁸ a szabadságelv érvényesülését arányosan korlátozza abban az esetben, ha a közben bekövetkezett és az új illetőség állama által figyelembe nem vett piaci érték csökkenését is figyelembe veszi²⁷⁹, de a biztosítékok követelése már túlmegy az arányosság elvén. Felmerült az a kérdés is, hogy a személy mennyiben kötelezhető éves tőkekivonási adó bevallásokra vagy egyéb adminisztratív kötelezettségek teljesítésére, de ezt a felvetést a bíróság elutasította azon az alapon, hogy a különféle hatósági információcsere, együttműködési és jogsegély egyezmények elegendő alapot adnak a tagállamnak arra, hogy a szükséges információt beszerezze, és az adót behajtsa²⁸⁰.

²⁷⁷ *N* ügy, (C-470/04) 43. pont. Korábban ugyanez az indok elfogadásra került a (*Marks & Spencer* C-446/2003, 2003) ügyben is.

²⁷⁸ *N* ügy, (C-470/04) 46. pont

²⁷⁹ *N* ügy, (C-470/04) 54. pont

²⁸⁰ *N* ügy, (C-470/04) 51-53. pont

Ezzel a bíróság megalapozta a közösségi szintű szabályozás híján követendő szabályokat. A fenti két ügy általános megállapításai jogi személyek megszűnés nélküli illetőség változtatására ugyanúgy alkalmazhatók, mivel a bíróság csak az illetőség változásának tényét, az azzal kapcsolatban kivetett adó és a tőkenyereség természetét vizsgálta, a döntés szempontjából nem volt releváns, hogy a nem realizált tőkenyereséget eredményező részesedés magánszemély tulajdonában volt. A kompromisszumos bírósági iránymutatás értelmében tehát tőkekivonási adó ugyan kivethető, de az adó beszedését a tőkenyereség realizálásáig el kell halasztani²⁸¹. A halasztáshoz biztosítékok nem követelhetők, és a terhes adminisztratív kötelezettségekhez sem köthető. Érdekes megjegyezni, hogy ezek a döntések 2006-ban kerültek nyilvánosságra, abban az időszakban, amikor az SE, SCE adó semleges székhelyáthelyezése lehetőségessé vált.

VI.4.3 A tényleges irányítási hely áthelyezés adókövetkezménye

Tényleges irányítási hely áthelyezés témában 2011-ben került sor meghatározó döntésre, a *National Grid Indus* (C-371/2010)²⁸² ügyben. A bíróság megerősítette, hogy a jogi személyiség és az adóilletőségi státusz egymással szoros összefüggésben áll, a cégjogi státusz határozza meg a tényleges irányítás központja megváltoztatásának a lehetőségét, és az adóztatás ennek a direkt következménye.²⁸³ A holland társaság ugyanis Angliába helyezte át a tényleges irányítás központját, miközben a holland cégjogi státusza és adóalanyisága a nemzeti törvények előírásainak megfelelően nem változott²⁸⁴.

Az első kérdés arra irányult, hogy a társaság hivatkozhat-e a letelepedés szabadságára. A bíróság megerősítette, hogy bár a letelepedés szabadsága elsősorban az egyenlő

²⁸¹ A döntést a magánszemély adózók szempontjából részleteiben elemzi (Panayi, HJI, 2010) cikke.

²⁸² (*National Grid* C-371/2010, 2010)

²⁸³ *National Grid Indus* (C-371/2010) 24. pont

²⁸⁴ A bíróság ezért nem tekinti ezt az ügyet hasonlóknak a *Daily Mail* vagy a *Cartesio* üggyhöz, ahol az adóalanyiság a székhely áthelyezés következtében megszűnt (pontosabban megváltozott).

elbánás biztosítására irányul a fogadó államban a külföldi állampolgárok számára (beleértve a cégeket is), a szabadságjog megtiltja, hogy az elsődleges letelepedés állama a másodlagos letelepedést akadályozza²⁸⁵. Más szóval, amennyiben a jogi személy nem szűnik meg a tényleges irányítás központjának áthelyezésével, akkor hivatkozhat a letelepedés szabadságára az áthelyezéssel kapcsolatban felmerülő adóráfordítások miatt. Hollandia a távozás okán ugyanis megadóztatta a társaság angol pénznemben lévő követelésén a könyvek eltérő devizaneme miatt keletkezett árfolyamnyereséget. A társaság holland adóalany maradt, azonban mivel illetősége megváltozott, az adóegyezmény alapján az árfolyamnyereséget Hollandia ezután már nem tudta volna megadóztatni. A bíróság megállapította, hogy sérült a letelepedés szabadsága, mivel Hollandián belüli költözés esetén ilyen adó nem merült volna fel, azonban azt is elismerte, hogy az adóztatási jogok egyensúlya megőrzésének követelménye megfelelően súlyos közérdek és ezért a területiség elve alapján Hollandiának joga van megadóztatni az árfolyamnyereséget, hiszen az az ő területén folytatott tevékenység kapcsán merült fel.²⁸⁶ Az utóbbi időben egyre többször indokolták a tagállamok a szabadságelvek sérelmét az adóztatási jogok egyensúlya megőrzésének követelményével, és ezt a bíróság az esetek túlnyomó többségében jogos korlátozásnak találta.²⁸⁷ Ezzel azonban egyre csökken az esélye egy olyan közösségi szintű szabályozás bevezetésének, amely a székhely áthelyezés adósemlegességét garantálni tudná²⁸⁸.

A *National Grid Indus* ügyben a bíróság hangsúlyosan különbséget tett az adóztatási jog és az adó beszedési jog között. Kimondta, hogy a tőke kivonási adót ki lehet vetni az áthelyezés időpontjában és nem kell figyelembe venni az áthelyezés után a piaci értékben

²⁸⁵ *National Grid Indus* (C-371/2010) 35. pont

²⁸⁶ *National Grid Indus* (C-371/2010) 42, 43. pont

²⁸⁷ Lásd Pld. (*Lidl Belgium* C-414/2006, 2006; *Marks & Spencer* C-446/2003, 2003; *OY AA* C-231/05, 2005; *Rewe* C-347/04, 2004)

²⁸⁸ Az eset mérföldkövet jelentett a tőke kivonási adók megítélésében, azért a szakirodalom rengeteget foglalkozik vele, például (O'Shea, 2012; van den Broek, 2012c), (Wallace and Murphy, 2012)

bekövetkező változásokat²⁸⁹. Ez utóbbi megállapítás ellentétes az *N* ügyben (C-470/04) képviselt állásponttal, amely szerint az eredeti illetőség államának figyelembe kell venni a tőkenyereségben bekövetkező csökkenést, amennyiben az átvevő állam azt nem teszi meg.

A bíróság az ellentétes álláspontot azzal indokolta, hogy a letelepedés szabadságának ilyen mértékű korlátozása az adott esetben arányban áll a területiség elven történő adóztatás céljának fontosságával, és alkalmas eszköz a cél megvalósulásának biztosítására. Az indoklás azt is sejtetni engedi, hogy célszerű lenne ezzel egyidejűleg a fogadó országban az új, tőkekivonási adó alapjául szolgáló értéken figyelembe venni az eszközt a könyvekben. Az adókivetési jog megengedése mellett a bíróság azonban úgy vélte, hogy az azonnali adóbeszedés nem arányos intézkedés a területiségből következő adóztatási jog gyakorlásának céljával, mert a minimálisan szükségesnél nagyobb mértékben korlátozza a letelepedés szabadságának érvényesülését. Éppen azért a tagállamnak lehetőséget kell adnia az adózó számára, hogy elhalassza az adófizetést addig, amíg a nyereség nem realizálódik. Arról nem szólt a bíróság, hogy mikor realizálódik a nyereség, a szakemberek többsége az eszköz elidegenítését vagy leírását tekinti ilyen pontnak, azonban az adott esetben a tőkenyereség az új illetőség országában sohasem fog realizálódni, mert az angol fontban fennálló követelésen sohasem keletkezik árfolyamnyereség angol fontban vezetett könyvek esetén. Az EUB a *National Grid Indus* ügyben valamilyen mértékű biztosíték megkövetelését is jogosnak tartotta. Ez a megállapítás nem szerencsés, mert ellentétes az *N* ügy (C-470/04) döntéssel, és ráadásul nem is szerepelt a megválaszolandó kérdések

²⁸⁹ *National Grid Indus* (C-371/2010) 56. pont

között²⁹⁰. A későbbi ügyek kapcsán az EUB feltűnően tartózkodott a véleménynyilvánítástól, egyes szerzők szerint éppen azért, mert a National Grid Indus ügyben túllépett a hatáskörén.²⁹¹

A bíróság a harmadik kérdésre, miszerint egyáltalán létezik-e a nem realizált tőkenyereség, hiszen az árfolyamnyereség az angol fontban kimutatott követelésen az angol könyvekben nem létezik, csak annyiban válaszolt, hogy mivel belföldi esetben nem merülne fel, ezért az árfolyam nyereség azonnali megadóztatása ellentétes a letelepedés szabadságával²⁹². Ugyanakkor a bíróságnak az a ki nem mondott álláspontja, hogy az árfolyam nyereség a holland jogi személyhez kapcsolódik, összhangban áll a korábbi joggyakorlattal, például a *Deutsche Shell* (C-293/06)²⁹³ ügy ítéletével, amelyben a bíróság a német törvényeket, amelyek azt az árfolyam veszteséget, amely a német anyavállalat könyveiben keletkezett olasz fióktelepe eladása során a telephelynek betudható veszteségnek tekintette, és ezért nem engedte levonni, ellentétesnek találta a letelepedés szabadságával.

VI.4.4 A nem realizált tőkenyereség halasztott adóztatása

Miközben nem történt előrelépés a tőke kivonási adók uniós szintű szabályozásának kérdésében, és a tagállamok nem vezették be a tőke kivonási adó rendelet ajánlásait, a Bizottság egymás után indította a kötelezettségszegési eljárásokat a tagállamokkal szemben²⁹⁴, és állapította meg, hogy az általuk kivetett tőke kivonási adó sérti az uniós alapelveket. A

²⁹⁰ Az eset elméleti jelentőségét mutatja, hogy a Confédération Fiscale Européenne különvélemény nyilatkozatot adott ki (Confédération Fiscale Européenne, 2013) a döntéssel kapcsolatban.

²⁹¹ (van den Hurk et al., 2013)

²⁹² Az irányelv alkalmazásával a nemzeti jogban nagyon sok szerző foglalkozik, többek között (Sunderman and Stroeve, 2008), (Lamon et al., 2009), (Tahon and Caers, 2009), (Knobbe-Keuk, 1992), (Lowry, 2004).

²⁹³ (*Deutsche Shell* C-293/2006, 2006)

²⁹⁴ Ld. (*Deutschland* C-591/13, 2015; *Portugalia* C-38/10, 2012; *Spain* C-64/11, 2013; *Denmark* C-261/11, 2013; *Hollandia* C-301/11, 2013)

tagállamok ezzel párhuzamosan keresték azokat az intézkedéseket, amelyek még indokolható, és arányos korlátozásnak minősülnek.

A későbbi bírósági esetek így már arra a kérdéskörre koncentráltak, hogy milyen módon biztosítható a nem realizált tőkenyereségen kivetett adó halasztott behajtása. Az ügyek nagyban építettek a National Grid Indus érvelésére a biztosíték követelés kérdésében. Minthogy a tőkenyereség nem mindig realizálódik (például az eszköz sohasem kerül értékesítésre, hanem a hasznos élettartam végére elveszíti minden értékét), ezért a bíróság egyre jobban hajlott afelé, hogy a tagállamok az adó megfizetését megfelelő időszak alatti részletfizetés formájában követeljék, illetve az adóhalasztás időtartama alatt kamatot szedjenek a halasztott adó összegére. A (*DMC C-164/12*, 2014) ügyben a bíróság arányos korlátozásnak tartotta az adófizetés halasztását úgy, hogy azt öt éve alatt egyenlő részletekben kelljen megfizetni²⁹⁵. Összhangban a korábbi *Dánia* elleni (*C-261/11*) eljárás megállapításaival,²⁹⁶ megállapította, hogy a tagállamnak joga van a tőkenyereség tényleges felmerülésétől eltérő adóztatási pont megállapítására, ha ezzel érhető el megfelelően, hogy a nem realizált tőkenyereség adója valamikor befizetésre kerüljön.²⁹⁷ Nem zárta ki a biztosíték követelésének jogos lehetőségét sem, ám ezt csak korlátozottan, a nem fizetés tényleges kockázatával arányosan tartotta megengedhetőnek.²⁹⁸

A (*Verder LabTec. C-657/13*, 2015) ügyben, amelyben nemrégiben született ítélet, a bíróság a rejtett tartalékok (hidden reserves) eszköz áthelyezés miatti adóztatásának kérdésével foglalkozik (az adott esetben egy német cég adott át egy üzletágot az egyik, német telephelyéről egy másik, külföldi telephelyének). Ezek a tartalékok általában későbbi ügylet során realizálódó profithoz kapcsolódnak, mint amilyen az értékesítéskor keletkező tőkenyereség is. Az ilyen rejtett tartalékok azért érdekesek, mert realizálásuk

²⁹⁵ *DMC* (C-164/12), 61, 62. paragrafus

²⁹⁶ *Bizottság v. Dánia* (C-261/11), 37. paragrafus

²⁹⁷ *DMC* (C-164/12), 53. paragrafus

²⁹⁸ *DMC* (C-164/12), 69. paragrafus

előtt nem járulnak hozzá az adóalany adófizetési képességéhez. A főtanácsnoki indítvány²⁹⁹ jelentős hangsúlyt helyez arra a kérdésre, hogy a nem realizált tőkenyereség adóztatása nemcsak kettős adóztatást, hanem nem adózást is eredményezhet abban az esetben, ha az eredeti illetőség állama nem vet ki tőkekivonási adót, a fogadó állam viszont piaci értéken veszi be az átvett eszközöket a könyvekbe. Ebben az ügyben, miként a Bizottságnak a *Portugália* (C-62/11), és *Dánia* (C-261/11) elleni ügyeiben is telephelyek közötti vagyonmozgásról volt szó. A bíróság kifejtette, hogy a letelepedés szabadsága a tevékenységek áthelyezésére éppúgy vonatkozik, mint a bejegyzett székhely, vagy a tényleges irányítás áthelyezésére³⁰⁰. A korábbi döntésekkel összhangban úgy döntött, hogy az eszközátruházáshoz kapcsolódó nem realizált tőkenyereségekre kivetett tőkekivonási adó sérti a letelepedés szabadságát, de az adó felfüggesztése és tíz év alatt egyenlő részletekben történő megfizetése indokolható és arányos korlátozásnak minősül.

Ez előveti árnyékát egy új kérdéskörnek, amelyet előbb vagy utóbb bírósági eseten keresztül szabályozni kell, mégpedig azon adókötelezettségek, amelyek a székhely áthelyezése kapcsán a jogi személy más tagországban lévő telephelyeinek a megszüntetése és a fogadó országban újonnan bejegyzett jogi személy által történő újraalapítása miatt merülhet fel. Ez is azt támasztja alá, hogy célszerű lenne a székhely áthelyezés adósemlegességét az Átalakulási irányelvben szabályozni minden jogi személy számára.

²⁹⁹ Főtanácsnok Jääskinen véleménye (2015 február 26) a (*Verder LabTec*. C-657/13, 2015) ügyről

³⁰⁰ (*Verder LabTec*. C-657/13, 2015), Point 35

VII. RÉSZ - A magyar jogrendszer és a székhely áthelyezés

Az európai uniós jogban mára már nagyrészt kialakultak azok a szabályok, amelyek a székhely áthelyezés társasági- és adójogi kereteit adják. Azonban ezek a szabályok az esetjogból, illetve jogi kötőerővel nem rendelkező dokumentumban kifejtett ajánlásokból következnek. Míg az első esetben konkrét tényállások alapján hozott döntésekből kell a mögöttes általános elvre következtetni, a második esetben egyáltalán nincs a tagállamnak bevezetési kötelezettsége, feltéve, hogy nemzeti jogszabálya nem sérti az általános elveket, különösen a letelepedés, és a tőkeáramlás szabadságát.

A következőkben azt vizsgáljuk meg, hogy Magyarország mit tekint székhelynek, milyen lehetőségei vannak az országból és az országba való tényleges székhely (a döntéshozás helye) vagy bejegyzett iroda áthelyezésnek, és ennek melyek a társasági adó vonzatai. Végül következtetéseket vonunk le arra nézve, hogy a magyar társasági adójogi szabályok mennyiben vannak összhangban a belső piaci szabadságokkal, az esetjog megállapításaival, illetve az uniós ajánlásokkal, és ajánlásokat teszünk a jogszabályi helyek átalakítására a jobb megfelelés érdekében.

VII.1 Székhely bejegyzése Magyarországon

A cégjog 2007-ben³⁰¹ Magyarországon jelentősen változott. A jelenleg hatályos törvényi megfogalmazásban a bejegyzett iroda a legfőbb szerv döntése alapján elválhat a tényleges székhelytől, a központi ügyintézés, döntéshozás helyétől.

³⁰¹ A Ctv. jelenlegi székhely szabályai 2007 szeptember 1-től hatályosak.

A cégtörvény³⁰² 7. § (1) szerint „A cég székhelye a cég bejegyzett irodája. A bejegyzett iroda a cég levelezési címe, az a hely, ahol a cég üzleti és hivatalos iratainak átvétele, érkeztetése, őrzése, rendelkezésre tartása, valamint ahol a külön jogszabályban meghatározott, a székhellyel összefüggő kötelezettségek teljesítése történik. A cég létesítő okirata úgy is rendelkezhet, hogy a cég székhelye egyben a központi ügyintézés (döntéshozatal) helye. Amennyiben a cég székhelye nem azonos a központi ügyintézés helyével, a központi ügyintézés helyét a létesítő okiratában és a cégjegyzékben fel kell tüntetni.” A fenti megfogalmazásból egyértelműen kiderül a jogalkotó szándéka, a székhely – mint bejegyzett iroda – a céggel való hivatalos kapcsolattartás helye. A cég tényleges székhelye (központi ügyintézési helye) lehet ugyanaz, mint a bejegyzett székhelye, de nem kötelezően ugyanaz. A törvényhez fűzött kommentárok szerint „a hatályos szabályozás szerint a székhely főszabályként az adminisztratív jellegű tevékenységek helyét biztosító iroda („registered office”), míg a központi ügyintézés helye az a hely, ahol a cég érdemi irányítását, ügyvezetését, a döntéshozatali tevékenységet folytatják.”

A magyarázat eltér a törvény szövegétől annyiban, hogy a bejegyzett székhelyhez rendeli az adminisztratív jellegű tevékenységeket, ami a köznyelvi értelmezés szerint inkább a központi ügyintézés fogalmába tartozik. Nem szerencsés a fogalmak keverése abból a szempontból sem, hogy ma már az adminisztráció kiszervezése szolgáltató központokba bevett gyakorlat, és ennek semmi köze nincs a jogi személy létezéséhez, a székhellyel összefüggő kötelezettségek teljesítéséhez, vagy a tényleges irányításához. Célszerű lenne a nemzetközi joggyakorlatnak megfelelően kizárólag a kapcsolattartás helyét és az irányítás helyét meghatározni és megkülönböztetni a székhely fogalmának meghatározásakor; az adminisztratív jellegű tevékenység helyét biztosító iroda földrajzi elhelyezkedése ebből a szempontból lényegtelen, vagy legalábbis az elnevezés félrevezető. A

³⁰² 2006. évi V. tv. a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról, (CTV, 2006)

magyarázatban említett registered office kifejezés az angol jogban egyébként is a bejegyzett irodát, mint a hivatalos kapcsolattartás helyét takarja (ezért is okozhatott félreértést a *Cartesio* (C-210/06) ügy kapcsán, bár akkor még nem a jelenleg hatályos magyar szabályok voltak érvényben). A magyarázatokban ugyanakkor célszerű lehet a döntéshozatal helyét részletesebben körülírni.

A javaslatom indokát legjobban egy példán keresztül tudnám szemléltetni. A magyar vállalatcsoport finanszírozási (magyar offshore) struktúrák arra építettek, hogy Magyarországon volt a stratégiai döntéshozatal helye, ahol a vállalatcsoport pénzügyi szükségleteivel és annak forrásaival kapcsolatos stratégiai döntéseket hozták, míg a kölcsön portfólió kezelése, az azzal kapcsolatos mindennapi döntéshozatal egy külföldi telephelyen történt. Ráadásul a stratégiai döntéshozatal általában a stratégiai döntések igazgatótanácsi jóváhagyására korlátozódott, amely nem minden esetben esett egybe a döntés előkészítésének, tényleges kialakításának, meghozatalának helyével. Bár nincs tudomásom arról, hogy bárki e társaságok, mint magyar jogi személyek létezését vagy adójogi illetőségét megkérdőjelezte volna, célszerű lenne az OECD Modellegyezményhez fűzött magyar észrevételt a magyar jogba, vagy a jogmagyarázatba átemelni a jogértelmezés megkönynyítése végett. A továbbiakban a központi ügyintézés, mint tényleges döntéshozatal helyét fogjuk a tényleges irányítás helyének tekinteni.

A jelenlegi magyar cégjog szerint tehát a bejegyzett iroda és a tényleges a tényleges irányítás helye eltérhet egymástól amennyiben a létesítő okirat így rendelkezik, és az eltérés a cégjegyzékbe bejegyzésre került.³⁰³ Ebből az következik, hogy mindazon társaságok számára, amelyek létesítő okiratukban nem foglalkoztak kimondottan a bejegyzett

³⁰³ Ctv. 24. § (1) bek. c) pontja

iroda és a tényleges irányítás helye elkülönítésével, a tényleges irányítás helye áthelyezése a jogi személy megszűnése nélkül csak a létesítő okirat előzetes módosítása és a bejegyzett irodától elválasztott tényleges irányítás helyének a cégjegyzékbe történő bejegyzése után lehetséges. Kérdéses lehet, hogy a tényleges irányítás helye áthelyezésének lehetőségét mennyiben érinti az, ha a létesítő okirat módosítása nem került a cégjegyzékben átvezetésre, valószínűleg ebben az esetben a tényleges irányítás helyét nem lehet jogérvényesen áthelyezni.

A cégjogi helyzetet az elsődleges tevékenység gyakorlásának helyére vonatkozó szabályok teszik még komplexebbé. A Ctv. 7/B. § szerint „a cégnylvántartásba bejegyzett cég az Európai Unió más tagállamában is jogosult tevékenysége elsődleges folytatására, illetőleg tevékenysége gyakorlása elsődleges helyét az Európai Unió más tagállamába is áthelyezheti. A cég ez irányú döntése - külön törvény eltérő rendelkezése hiányában - nem igényli a székhelyére vonatkozó cégbejegyzés módosítását.”. Ez némileg ellentétben áll a fent említett szabállyal, amely a tényleges irányítás helyének áthelyezését csak akkor támogatja, ha az okiratban bizonyítottan és cégjegyzékbe bejegyezten különbözik a bejegyzett székhelytől. Ha pedig nem ez a helyzet, mert e törvényi hely a tevékenység elsődleges folytatásának helyét nem a tényleges irányítás helye értelmében használja, akkor még félrevezetőbb a fogalmazás.

Nézzük meg, hogy mi lehetett a jogalkotói szándék a 7/B paragrafus megalkotásakor. Ehhez segítséget lelhetünk a törvény indoklásában. „A törvény a „székhely” fogalmának módosítására is figyelemmel, megteremti annak a lehetőségét, hogy a Magyarországon letelepedő társaság székhelyéről (bejegyzett irodájáról) ne közvetlenül maga gondoskodjon, hanem - mint ahogy az az Európai Unió számos tagállamában évtizedek óta ismert - ügyvéd, vagy ügyvédi iroda szolgáltatását vegye igénybe.” Eszerint tehát a törvényi hely célja egyáltalán nem a tényleges irányítás helye áthelyezésének szabályozása,

hanem a székhelyszolgáltatás lehetővé tétele volt bejegyzett székhely szolgáltatása esetén. Komplementer értelmezéssel ebből az következik, hogy a magyar honosságú társaság létrejöttéhez nem szükséges sem a magyarországi döntéshozás, sem az elsődleges magyarországi működés, hanem elegendő, ha a társaság a magyar jogszabályok szerint magyar bejegyzett székhellyel (bejegyzett irodával) kerül a magyar cégjegyzékbe bejegyzésbe.

Az indoklás azonban ennél is tovább megy a jogértelmezésben. „A Ctv. hatályos rendelkezései csak arra adnak lehetőséget, hogy a Magyarországon bejegyzett, a magyar jog szerint alapított társaság külföldön önálló jogalany fióktelepet regisztráltasson vagy leányvállalatot alapítson. Nincs mód arra, hogy a cég alapítói úgy határozzanak, hogy a társaságot a magyar jog alapján létrehozzák és belföldön bejegyeztessék, de a társaság az üzleti tevékenységét elsődlegesen, pl. határon átnyúló szolgáltatásként valamely más EU tagállamban folytassa³⁰⁴.” Ez az értelmezés véleményem szerint nem következik a jogszabály szövegéből, sőt a jogszabály szerintem éppen hogy megengedőleg jóváhagyja az elsődleges tevékenység más tagállamban történő folytatását, minden formai megkötöttség nélkül. Ez azért is célszerű megközelítés lenne, mivel a letelepedés formakényszerhez kötése egyrészt ellentétes lehet a fogadó állam nemzeti jogával, másrészt korlátozza a letelepedés szabadságát.

A magyarázat ráadásul a tényleges működés helyét head office-ként említi, amelyet jogszabály nem definiál, de amely a köznyelvben általában a központi irányítás helyére és nem a működés helyére használt fogalom. Egy, a bejegyzett irodát székhelynek tekintő ország esetén teljesen elfogadott lehet az, ha a jogi személy székhelye egy tagállamban

³⁰⁴ Indoklás a Ctv. 7/B paragrafusához, forrás: Complex Jogtár

kerül bejegyzésre, az irányítás helye más tagállamban, vagy tagállamokban van (pl. mátrix szervezetek esetén), és a működés elsődleges helye harmadik tagállamban található³⁰⁵. Tipikusan ilyen, az irányítás, az adminisztráció és a tényleges működés szétválasztásán alapuló struktúrák a bér munka struktúrák (bár a bér munka tevékenységet általában nem a jogi személy részeként telephelyen keresztül, hanem leányvállalati formában végzik). Az indoklás ráadásul még hozzáteszi, hogy „rendelkezés természetesen nem érinti a közösségi jogi, székhely áthelyezési elméletet, és nem „írja felül” a székhelyáthelyezés szabályozására vonatkozó közösségi jogalkotói szándékot”. Ez a magyarázat azért furcsa, mert a bejegyzett iroda és a tényleges irányítás helye törvény által megengedett szétválasztásával már önmagában lehetőség nyílik a tényleges irányítás helyének más tagállamba történő áthelyezésére, ráadásul a magyarázat első, székhelyszolgáltatásra irányuló megjegyzéseiből is ez következne. A magyarázatot olvasván az emberben felmerül a kérdés, hogy a bíróság bejegyezné-e azt a jogi személyt, amely bejegyzendő székhelyként magyar címet jelöl meg, a központi ügyintézés helyeként azonban külföldi elérhetőséget ad.

Amennyiben két országban van a társaság székhelye, például, mert egyik a bejegyzett irodát, a másik a tényleges irányítás helyét tekinti székhelynek, akkor a nemzetközi magánjog is útmutatással szolgálhat az alkalmazandó jog tekintetében. A jogi személy jogképességét, gazdasági minőségét, személyhez fűződő jogait, továbbá tagjainak egymás közötti jogviszonyait személyes joga szerint kell elbírálni. A nemzetközi magánjog rendelkezései szerint elsősorban annak az államnak a joga irányadó, ahol a jogi személyt nyilvántartásba vették. Ha több ilyen hely van, akkor az alapszabályban megjelölt székhely országa, ha több ilyen van, akkor pedig a központi ügyvezetés helye az irányadó az

³⁰⁵ A bejegyzett iroda és az összes többi tevékenység, beleértve a tényleges irányítás helyét is két külön tagállamban van például az (*Inspire Art C-167/01*, 2003) ügy tényállása szerint

alkalmazandó személyes jog tekintetében.³⁰⁶ Mivel a magyar nemzetközi magánjog az inkorporáció elvét követi, a magyar cégjog pedig a bejegyzett irodát tekinti székhelynek, ezért magyar oldalról nincs akadálya annak, hogy egy magyar társaság a jogi személyiség megszűnése nélkül a tényleges irányítás helyét külföldre vigye. A tényleges irányítás helye a fogadó országban másodlagos letelepedést fog eredményezni, mivel a fogadó országnak el kell ismernie az eredeti székhely országában lévő jogi személy jogi személyiségét. Attól függően, hogy a fogadó ország törvényei hogyan rendelkeznek, az irányítás helyének áthelyezése eredményezheti azt, hogy a magyar jogi személy adójogilag a fogadó országban belföldi illetőségűvé válik. A magyar adótörvény alapján a gazdasági társaság belföldi illetőségű, ezért az illetőséget az alkalmazandó adóegyezmény fogja eldönteni. Mivel a tényleges irányítás helye a fogadó országba került, ezért az egyezmény szempontjából a magyar társaság nem Magyarországon, hanem a fogadó országban lesz belföldi illetőségű.

A székhely áthelyezés különleges esete az SE székhely áthelyezése. Az európai részvénytársaság (SE) alapítását és működését külön törvény³⁰⁷ szabályozza. Az SE nyilvántartásba vételére a cégtörvény szabályai vonatkoznak, ugyanúgy, mint bármely más jogi személy esetén. A magyar jogszabály a vonatkozó uniós rendelettel³⁰⁸ megegyezően úgy rendelkezik, hogy az SE székhelye a központi ügyintézés helye³⁰⁹. Míg tehát a „közöséges” jogi személyek esetén a székhely csak a bejegyzett irodát jelenti, amelytől a központi ügyintézés helye eltérhet, addig egy SE számára a törvény a bejegyzett és a tényleges székhely egyezőségét írja elő. A székhely áthelyezésről a magyar jogszabály nem ír részletesen. Az ezzel foglalkozó negyedik fejezet csak a székhely áthelyezés ellen

³⁰⁶ 1979. évi 13. törvényerejű rendelet a nemzetközi magánjogról 18.§

³⁰⁷ 2004. évi XLV. Törvény az európai részvénytársaságról (SE tv, 2004). Ezentúl mint SE Tv. említjük.

³⁰⁸ A Tanács rendelete (Regulation 2157/2001, 2001) az Európai Részvénytársaság (SE) státútumáról, 7. §

³⁰⁹ SE Tv. 4.§

szavazó kisebbségi részvényesekkel és a számviteli zárással kapcsolatos teendőket veszi számba. Az uniós rendelet viszont kimondja, hogy az SE a bejegyzett székhelyét megszüntetés, illetve új jogi személy bejegyzése nélkül áthelyezheti. Mivel a magyar jogszabály a rendelet szabályait és az SE Tv. szabályait együttesen rendeli alkalmazni³¹⁰, ezért a megszüntetés nélküli székhely áthelyezés a magyarországi székhelyű SE számára is lehetséges. A bejegyzés tekintetében a Ctv. szabályai az SE-re is vonatkoznak³¹¹, ez praktikusan azt jelenti, hogy a magyar cégjegyzékből az SE a fogadó ország hatóságának értesítése alapján az SE törlésre kerül székhely áthelyezés jogcímen. Mivel az SE a fogadó országban nem új jogi személyként, hanem meglévő jogi személyként kerül bejegyzésre, ezért a jogutódlás kérdése formailag nem merül fel, de természetesen a fogadó állam jogi személyévé vált SE változatlanul gyakorolja korábbi jogait és felel korábbi kötelezettségeiért.

Összefoglalásként elmondhatjuk, hogy a magyar cégjog megengedi, hogy a társaság bejegyzett irodája és tényleges székhelye egymástól elváljon, vagyis az irányítás helye áthelyezhető másik tagállamba a jogi személy megszüntetése nélkül (feltéve persze, hogy a bejegyzett iroda Magyarországon marad). A jelenleg hatályos törvényi helyek és a törvény indoklása eltérő értelmezéseket tesznek lehetővé, amelyek jogbizonytalanságot okoznak, illetve emiatt nem kizárható, hogy a szabályozás nincs teljesen összhangban az uniós jogelvekkel.

VII.2 A magyar cégjogi szabályozás az EUB döntéseinek fényében

Az esetjog a székhely áthelyezéssel több vetületben is foglalkozik. Különbséget tesz az elsődleges letelepedés és a másodlagos letelepedés (fogadó ország) államának az uniós

³¹⁰ SE Tv. 1.§ (1)

³¹¹ SE Tv. 2.§

jogelvekből fakadó kötelezettségei és jogai között. Éppen ezért a továbbiakban először megvizsgáljuk azt a helyzetet, amikor a székhely (akár a bejegyzett székhely, akár a tényleges irányításhelyének) áthelyezése Magyarországról egy másik tagállamba történik. Másodjára pedig azt az ügyletet elemezzük, amelynek keretében a székhely áthelyezés Magyarországra, mint fogadó országba történik. A székhely áthelyezés alatt érthető mind az irányítás helyének, mint tényleges székhelynek, mind a bejegyzett irodának, mint bejegyzett székhelynek az áthelyezése, ezért foglalkozunk mind a jogi személy megmaradása, mind a megszűnése melletti székhely áthelyezésekkel. Külön kategóriát képeznek az elemzésben az SE és SCE székhelyáthelyezések, amelyet irányelv szabályoz.

VII.2.1 A székhely áthelyezése Magyarországról

A (*Daily Mail* C-81/87, 1987) és a (*Cartesio* C-210/06, 2006) ügyben került kifejtésre az a jogelv, hogy az elsődleges letelepedés országa határozza meg azokat a feltételeket, amelyek alapján a jogi személy létrejön, működik, és megszűnik. Amennyiben azonban a jogi személy nem szűnik meg a tényleges irányítás helyének áthelyezésével, akkor hivatkozhat a letelepedés szabadságára. Ha tehát a *Daily Mail* magyar jogi személy lett volna, hasonlóan az akkori angol szabályokhoz, a jelenleg hatályos magyar cégjog szerint is jogosan merülhetett volna fel a letelepedés szabadságának korlátozása abban az esetben, ha a vállalkozás a tényleges irányítás helyét más tagországba kívánja áthelyezni. A döntés indoklása szerint a magyar jogi személy, mivel a magyar cégjog a magyar jog alapján létrejött társaságoktól megköveteli, hogy (legalább) a bejegyzett irodájukat Magyarországon jelöljék ki és tartsák fenn, a tényleges irányítás helyét áthelyezhetné másik tagállamba. A tényleges irányítás helyének áthelyezése Magyarországról egy az inkorporáció elvét használó országba cégjogilag nem okozhat gondot, hiszen a társaság inkorporációjának helye nem változott, viszont az irányítás helyének változása másodlagos letelepedést eredményez, telephelyet keletkeztet.

A *Cartesio* (C-210/06) ügy egészen más fordulatot vett volna, ha a jelenleg hatályos törvények alapján próbálnánk meg értelmezni a tényállást. A *Cartesio* esetében először is nem volt teljesen világos, hogy a társaság a bejegyzett székhelyét vagy csak a tényleges irányítás helyét kívánja-e áthelyezni, de mivel a székhely az akkor hatályos cégtörvény szerint a bejegyzett irodát, és a központi ügyintézés helyét egyaránt magában foglalta, ezért a kérdés valószínűleg mindkettőre vonatkozott. A jelenleg hatályos szabályok szerint a *Cartesio* most már jogosan hivatkozhatott volna a szabad letelepedés elvének sérelmére, hiszen a tényleges irányítás helyének áthelyezésével a magyar jogi személy nem szűnne meg, tehát létezne jogalany az EU szabályok alkalmazásának pillanatában. A tényleges irányítás helyének áthelyezésének elméletben nem lehet magyar cégjogi akadálya, feltéve, hogy a létesítő okirat a bejegyzett és a tényleges székhelyet elkülönítette, bár a kérdés ugyanúgy felmerülhet, hogy bejegyeztethető-e külföldi cím a központi ügyintézés helyeként a magyar cégjegyzékbe.³¹² Amennyiben a magyar cégbíróság a központi ügyintézés külföldi címének bejegyzését megtagadná, a bíróság az ítéletben megfogalmazott indokok alapján valószínűleg a *Cartesio* javára döntene és a letelepedés szabadságának sérelmét állapítaná meg.

A székhelyáthelyezés nemcsak a tényleges irányítás helyének, hanem a bejegyzett iroda áthelyezését is jelentheti. A (*Vale* C-378/10, 2010) ügyben például az olasz jogi személyt az olasz nyilvántartó hatóság a székhely áthelyezés indokával törölte az olasz cégjegyzékből. Abban a kérdésben, hogy a jogi személy megszűnésével a bejegyzett székhely áthelyezhető-e, az EUB a *Cartesio* (C-210/06) ügyben úgy foglalt állást, hogy ez jogi személyiséget meghatározó ismérvek egyike, és ezért nemzeti hatáskörbe tartozik.

³¹² Erre ma már lehet példákat találni, a Wizzair Kft. Központi ügyintézésének helye például 2011 óta Svájcban található a cégnyilvántartás adatai szerint.

Az új polgári törvénykönyv koncepciója szerint a jogi személy keletkezése és megszűnése konstitutív aktushoz, a bejegyzéshez, illetve a cégjegyzékből való törléshez köthető. Éppen ezért alapvető kérdés az, a székhelyáthelyezés szempontjából, hogy a cégjegyzékből a jogi személy milyen indokkal törölhető. A polgári törvénykönyv mind a jogutódlás nélküli³¹³, mind a jogutódlás melletti³¹⁴ megszűnés eseteit teljes körűen felsorolja. A jogutódlás melletti megszűnés az átalakulás különféle módjait foglalja magában, de nem tartalmazza a bejegyzett székhely áthelyezését, mint jogutódlással történő megszűnési jogcímet. Abban az esetben, ha Magyarország meg kívánja engedni a jogi személyiség megszűnése melletti bejegyzett székhely áthelyezést, akkor a polgári törvénykönyvet ennek megfelelően módosítani kell. Ameddig ez nem történik meg, addig a bejegyzett székhely áthelyezése cégjogilag csak nemzetközi beolvadáson vagy SE székhely áthelyezésen keresztül lehetséges.

VII.2.2 Székhely áthelyezés Magyarországra

A *Vale* (C-378/10) ügyben a bíróság egyértelműen kimondta, a magyar cégtörvénynek meg kell engednie a székhely áthelyezés miatt megszűnő társaság jogelődként történő bejegyzését, amennyiben a jogutód a magyar szabályoknak megfelelően került megalapításra. A magyar cégtörvény az ítéletet követően ilyen vonatkozásban nem került módosításra, így jelenleg is vannak a törvényben olyan paragrafusok (főleg a bejegyző és megszüntető cégbíróság illetékességét illetően), amelyek nemzetközi székhely áthelyezés esetén nem teljes körűen alkalmazhatóak. A jogelőd bejegyzésének kérdése azért is érdekes, mivel nemzetközi átalakulások esetén is előfordulhat, hogy nem magyar jogi személy jogelődként történő bejegyzésére van szükség (például egy fióktelep jogelődjeként).

³¹³ 2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről, harmadik könyv, V. cím, XIV. fejezet

³¹⁴ 2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről, harmadik könyv, V. cím, XIII. fejezet

A Vale ügy több egyéb kérdést is felvet. A bíróság a székhely megszűnés mellett történő áthelyezését átalakulásnak tekintette mivel ennek következtében a társaságra alkalmazandó jog is megváltozott (a jogutód a magyar törvényeknek megfelelően került bejegyzésre). Ehhez azonban az adott esetben nem kapcsolódott semmilyen eszköz vagy kötelezettség átadása, ami megkérdőjelezi azt, hogy minek a jogutódlása történt. Amennyiben az eredeti letelepedés államában a jogi személy megszűnik, akkor az eszközök és kötelezettségek a tulajdonosra vagy a jogutódra szállnak vissza, hacsak az adott ország nem engedi meg a jogi személy közvetlen fiókteleppé konvertálását. Ez utóbbi esetben az eszközök és kötelezettségek a fióktelepre szállnak, és a fióktelep lesz a közvetlen jogutód, természetesen a székhely áthelyezés eredményeként létre jövő más tagállambeli jogi személy részeként, vagyis a jogutódlás a fióktelepen keresztül valósul meg az ott maradó tevékenységek tekintetében, míg közvetlenül az új jogi személy lesz a jogutód minden más esetben. Az új jogi személy lesz a jogutód akkor is, ha nem marad hátra telephely, vagy az eredeti illetőség országának jogszabályai szerint az új jogi személynek kell fióktelepet alapítania a maradó tevékenységek és a hozzájuk kapcsolódó eszközök, kötelezettségek tekintetében. Nehéz elképzelni, hogy a Vale esetén a megszűnő jogi személynek nem voltak eszközei és kötelezettségei, azonban a létre jövő új jogi személy a bejegyzését csak készpénzes jegyzett tőke alapján kérte, tehát az eszközök és kötelezettségek (vagy közvetlenül egy olasz telephely) a bejegyzési kérelem idején még nem kerültek az előtársaságba. Véleményem szerint a jogelődként való bejegyzéshez szükséges a jogok és kötelezettségek átszállása is, ami az adott esetben nem valósult meg, azonban a bíróság nem ezen az alapon tagadta meg a megszűnt olasz társaság jogelődként való bejegyzését.

A (*Centros* C-212/97, 1999) típusú szituáció Magyarországon valószínűleg nem okozna gondot, a külföldi jogi személy telephelye bejegyzésre kerülne. Ugyanakkor, mivel az irányítás helye is Magyarországon lenne, ezért a telephelyén keresztül a külföldi

jogi személy magyar belföldi illetőségű adóalannyá válna. A magyar törvények nem követelnek meg az (Inspire Art C-167/01, 2003) ügyéhez hasonló többlet adminisztrációt, azonban magyar magánszemély tulajdonosok, vagy többségében magyar forrású jövedelem esetén felmerülhet az ellenőrzött külföldi társaság³¹⁵ kérdése.

Más tagállamban jogi személlyel bíró SE, SCE áthelyezheti Magyarországra a székhelyét. Ebben az esetben a külföldi jogi személyt az eredeti letelepedés országának illetékes cégbírósága a magyar bejegyzésről történt értesítés kézhez vételekor törli a cégjegyzékből székhely áthelyezés jogcímén. A magyar cégbíróság a meglévő, működő jogi személyt jegyzi be a magyar cégjegyzékbe. Ez az eljárás azért lehetséges, mert az SE, SCE uniós szinten szabályozott cégforma, ezért azonos cégjogi előírások vonatkoznak rá bármelyik tagállamban.

VII.3 A székhely áthelyezés magyarországi társasági adó vonzatai

Amint azt korábban elemeztük a székhely áthelyezése az adójogi illetőség változásával vagy az adóalanyiság megszűnésével is járhat. Az adótörvények, illetve az adóeljárési jog saját definíciót használ a székhelyre, és a tényleges irányítás helyére, amelyek természetesen támaszkodnak a cégjogi fogalmakra, de nem azonosak velük. Az adójogi meghatározások elsődleges célja annak a rögzítése, hogy mikor változik az adóalanyiság, illetve mikor változik a korlátozott adókötelezettség korlátlaná és fordítva.

Az adózás rendjéről szóló törvény (Art) értelmében a székhely³¹⁶ „a jogi személy alapszabályában, a cégbejegyzésben ekként megjelölt hely, ilyen hely hiányában, vagy ha több ilyen hely van, a központi ügyvezetés helye. Ha nemzetközi szerződés az adóügyi

³¹⁵ 1996. Évi LXXXI. Tv a társasági és osztalékadóról, TAO 4.§(11)

³¹⁶ 2003.évi CXII. Törvény az adózás rendjéről (Art, 2003), 178.§(25)

illetőséget az üzletvezetés helye³¹⁷ szerint állapítja meg, az üzletvezetés helye szerint bel-
földi illetőségű adózónak minősülő külföldi személy esetén az üzletvezetés helye székhelynek minősül.” A tényleges üzletvezetés helyének az adott adóegyezmény által meghatározott tényleges üzletvezetés helyét kell tekinteni. Vagyis elsődleges szabályként az adójogi székhely a bejegyzett iroda, ha az alapján a kérdést nem lehet eldönteni, akkor pedig a tényleges irányítás helye. A társasági adó törvény üzletvezetés helyének³¹⁸ azt a helyet tekinti, ahol az ügyvezetés az irányításra berendezkedett. Mivel adózás szempontjából a székhely jelölheti mind a bejegyzett székhelyet, mind a tényleges irányítás helyét, ezért a VII. részben a székhely áthelyezés kifejezést mind a bejegyzett iroda, mind a tényleges irányítás helyének áthelyezésére használjuk annak megjelöléseként, amikor a fejezetben mindkét fajta áthelyezés lehetőségét együttesen vizsgáljuk adózási szempontból.

VII.3.1 A székhely áthelyezés és a jogutód nélküli megszűnés

Egy társaság a bejegyzett irodáját külföldre nem tudja áthelyezni, mivel a társasági jogban a magyarországi székhely a társasági forma szükséges feltétele. Amennyiben egy társaság a tényleges üzletvezetés helyét, amely nem a bejegyzett irodája, külföldre helyezi át, akkor cégjogilag nem szűnik meg, de adójogi szempontból az üzletvezetés helyének áthelyezését valószínűleg megszűnésnek kell tekinteni. Ha a társaság a tényleges irányítás helyét külföldre helyezi, de ezáltal nem keletkezik új jogi személy, akkor az adózás rendjéről szóló törvény értelmében vett székhelye nem változott, mivel a bejegyzett székhely változatlan maradt³¹⁹. Felmerül a kérdés, hogy ilyen esetben is az adójogi megszűnéssel egy tekintet alá eső székhely áthelyezésről van-e szó, hiszen az illetőség változása miatt

³¹⁷ (Art, 2003), 178.§(35)

³¹⁸ 1996. Évi LXXXI. Tv a társasági és osztalékadóról TAO, 4.§(35)

³¹⁹ A cégjegyzékben lehet erre példát találni, pl. a Wizzair Kft. tényleges irányításának a helye 2011 óta Svájcban van.

az államnak megszűnik az adóztatási joghatósága bizonyos eszközök (pl. részesedések) elidegenítése esetén. Amennyiben a társaság ebben az esetben is a megszűnés szabályai szerint adózik, mivel megszűnik belföldi illetőségű társasági adó alany lenni, a székhely áthelyezés társasági adó kötelezettsége tőkekivonási adónak minősül. Amennyiben nem, akkor Magyarország véglegesen feladta adóztatási jogát bizonyos nem realizált tőkenyereségek tekintetében.

A társasági adó törvény 16. § (7) pontja szerint „jogutód nélküli megszűnésnek minősül, ha az adózó - az átalakulás, egyesülés, szétválás miatti megszűnést kivéve - bármely okból kikerül e törvény hatálya alól, továbbá, ha a székhelyét külföldre helyezi át. Nem kell e rendelkezést alkalmaznia az európai részvénytársaságnak és az európai szövetkezetnek a székhelye belföldről külföldre történő áthelyezésekor azon tevékenységére, amelyet külföldi vállalkozóként folytat. Nem kell továbbá e rendelkezést alkalmaznia a külföldi vállalkozónak, ha a tevékenységét az európai részvénytársaság, az európai szövetkezet folytatja.” A társasági adó törvény ugyan nem nevesíti külön a tőkekivonási adót, azonban jogutód nélküli megszűnésnek minősül a társaság (kivéve SE vagy SCE) székhelyének külföldre helyezése, illetve a társaságnak a társasági adó törvény hatálya alól bármi okból való kikerülése.

Ilyen ok lehet például az, ha a társaság külföldi illetőségűvé válik a tényleges irányítás áthelyezése miatt. A társasági adó értelmében ugyanis megszűnik belföldi személyként adóalany lenni, helyette külföldi vállalkozóként lesz a magyar jogi személy a társasági adó alanya.³²⁰ A külföldi vállalkozó, mint új adóalany megváltozott végződésű

³²⁰ 1996. évi LXXXI. Törvény a társasági és osztalékadóról TAO 2. § (4) Adóalany ... az üzletvezetése helye alapján külföldi illetőségű, ha belföldi telephelyen végez vállalkozási tevékenységet, feltéve, hogy az üzletvezetésének helyére tekintettel nem tekinthető belföldi illetőségű adózónak (a továbbiakban: külföldi vállalkozó). Mindazonáltal a gyakorlatban lehet olyan példakayt találni, amikor a jogi személy az adózói státusz változását nem jeletette be az adóhatóságnak, ahenm egyszerűen csak a cégjegyzékbe jegyezték be a tényleges irányítás új címét.

adószámmal kerül nyilvántartásba.³²¹ Előfordulhat az is, hogy a társaság illetősége a tényleges irányítás helyének áthelyezésével sem változik, mivel a fogadó országban az irányítás helye nem keletkeztet korlátlan adókötelezettséget. Amennyiben az adóalanyiség a bejegyzett székhely áthelyezése vagy határon átnyúló egyesülés vagy eszközátadás miatt szűnt meg, akkor a maradó tevékenységhez kapcsolódó eszközök és a hozzájuk tartozó kötelezettségek tartósan a működéshez rendelkezésre bocsátott vagyonként kerülhetnek a fogadó országban újonnan létrejött vagy létező jogi személy által Magyarországon újonnan alapított fióktelephez³²². A magyar szabályok nem teszik lehetővé ilyenkor, hogy a belföldi adóalany közvetlenül telephellyé alakuljon, vagy, hogy a telephely adójogi jogutódnak minősüljön. Előfordulhat, hogy a tényleges székhely áthelyezése után nem marad Magyarországon tevékenység (pl. egy passzív holding társaság tényleges székhelyének áthelyezésekor), ebben az esetben is kikerül a társaság a társasági adó alanyai közül, ezért tőke kivonási adó kötelezettség keletkezik.

Az adójogi jogutód nélküli megszűnéssel kapcsolatban az alábbi főbb társasági adó kötelezettségek merülhetnek fel:

Eszközök, kötelezettségek ártértékelése: a megszűnéskor a vagyonmérlegben az eszközöknek piaci értéken kerülnek kimutatásra, a különbözet számvitelileg részesedésből származó eredmény (ráfordítás vagy bevétel)³²³, amely adóköteles (minthogy nincs adóalap módosító tétel). Amennyiben a székhelyét külföldre tevő társaság kikerül a társasági

³²¹ A belföldi adószám egy 11 jegyű azonosító, amely három részből áll. A 3. Rész az adózó székhelye szerint illetékes területi adóhatóság kódja. A külföldi illetőséggel bíró adóalanyok részére képzett adószámot az adóhatóság egységesen 51-es kóddal látja el.

³²² 1997. évi CXXXII. törvény a külföldi székhelyű vállalkozások magyarországi fióktelepeiről és kereskedelmi képviseléseiről, (Fiok, 1997) 11.§(1)

³²³ 2000. évi C. törvény a számvitelről, (SZT, 2000) 84. § (2) (c) és 85. § (1) (c), 2016-tól a számviteli beszámolóban nincs rendkívüli eredmény, annak tartalma a részesedésből származó ráfordítások, illetve bevételek között kerül kimutatásra, de az ügylet eredmény hatása változatlan

adó törvény hatálya³²⁴ alól, ugyanúgy záró bevallást és záró vagyonszerleget kell készítenie, mint bármely más megszűnő társaságnak és záró bevallásában a nem realizált tőkenyereség (a piaci értékre ártértékelt vagyonszer könyv szerinti és piaci értéke közötti különbség) adóköteles jövedelemként fog megjelenni.

Céltartalékok, elhatárolások, adókedvezmények: Céltartalék, elhatárolás nem szerepelhet a záró mérlegben, vagyis mindazon céltartalék (pl. fejlesztési tartalék mit lekötött tartalék³²⁵, vagy az adózás szerinti behajthatatlan követelés³²⁶) után, amelyeket a társaság adózás előtti eredményből képzett adót kell fizetni. Természetesen azon céltartalékok esetén, amelyekkel az adóalapot az adózó növelte a képzés évében (pl. várható kötelezettségek képzett céltartalék³²⁷), a megszűnésre tekintettel az adóalapot csökkenteni lehet. Hasonlóan, az elhatárolt bevételek tárgyévi bevétellé válnak, amivel az adóalap növekszik, az elhatárolt költségek pedig tárgyévi költséggé válnak, amivel az adóalap csökken. Külön érdekesség, hogy a célnak megfelelően fel nem használt céltartalékokhoz büntetések kapcsolódhatnak, amelyek szintén az adóalapot növelik, és amelyeknél a törvény nem tartalmaz kivételt a megszűnés esetére. Az igénybe vett adókedvezmények, támogatások tekintetében megszűnés esetén szintén visszafizetési kötelezettség és büntetés merülhet fel³²⁸.

Nem realizált árfolyamnyereség: a megszűnéskor aznapi árfolyamon realizálnak kell tekinteni a még nem realizált árfolyam különbözeteket (pl. devizás kölcsön miatti kötelezettség), és amennyiben nyereség, akkor adózni kell utána.

³²⁴ 1996. évi LXXXI. Törvény a társasági és osztalékadóról 5. § (2)

³²⁵ 1996. évi LXXXI. Törvény a társasági és osztalékadóról, 7. § (1)(f)

³²⁶ 1996. évi LXXXI. Törvény a társasági és osztalékadóról, 4. § (4/a)

³²⁷ 1996. évi LXXXI. Törvény a társasági és osztalékadóról, 8. § (1)(a)

³²⁸ Például a KKV adókedvezmény (TAO 7. § (1)(zs)) kétszeresét kell visszafizetni)

Jelenleg nincs olyan előírás a magyar adótörvényben, amelyek a megszűnő társaság könyveiben ki nem mutatott javak piaci értékelését követelné meg (pl. saját fejlesztésű know how, trademark, ügyféllisták, piaci részesedés), de vannak olyan országok, ahol a tőke kivonási adó alapjába ezek is beletartoznak, amennyiben piaci értéket képviselnek.

Amennyiben a székhely áthelyezés után az országban maradó tevékenységet a vállalkozás telephely/ fióktelep formájában folytatja, a telephely/ fióktelep nem minősül a jogi személy jogutódjának, ezért szigorú értelmezés szerint nem jogosult a társaság elhatárolt veszteségeinek felhasználására, az adókedvezmény, vagy támogatás felhasználásának folytatására a kapcsolódó kötelezettségek átvétele mellett³²⁹.

Jól látható tehát, hogy a székhely áthelyezés miatt tőke kivonási adónak megfelelő társasági adó kötelezettség keletkezik. Az EU joggyakorlata ugyan elfogadja a tőke kivonási adó kivetését, azonban nem fogadja el az azonnali adófizetési kötelezettséget. Ebben a tekintetben tehát a magyar adótörvény nem EU kompatibilis. Abban az esetben pedig, ha a tényleges irányítás helye kerül csak áthelyezésre, az nem feltétlenül minősül az Art. értelmében székhely áthelyezésnek, ezért Magyarország véglegesen feladja bizonyos tőkenyereségek adóztatását amennyiben a magyar jogi személy nem belföldi illetőségűvé válik. Célszerű lenne ezért a társasági adó törvényen belül külön meghatározni a bejegyzett székhely és a tényleges irányítás helyének fogalmát, és a vonatkozó paragrafusokat úgy módosítani, hogy az ország semmilyen esetben ne adja fel az adóztatási jogát, de a kivetett tőke kivonási adó minden esetben felfüggesztésre kerüljön.

A székhely áthelyezése miatt a tulajdonosok szintjén is bekövetkezhet adókötelezettség amennyiben bejegyzett székhely kerül áthelyezésre a magyar jogi személy meg-

³²⁹ A telephely márcsak azért sem jogosult az elhatárolt veszteségek felhasználására, mert a TAO törvény 17. paragrafusa egyértelműen jogutód társaságról beszél.

szűnése mellett. Ebben az esetben ugyanis a vagyon felosztásra kerül a tulajdonosok között. A tulajdonosok könyveiben a megszűnt jogi személyben lévő részesedés kivezetésre kerül, a kapott eszközök pedig bevezetésre kerülnek. Amennyiben a volt leányvállalat tulajdonosa magyar társaság, az eszközátadás miatt kapott bevétel nem lesz társasági adó köteles, mivel ³³⁰ csökkenti az adóalapot a tagnál a kivezetett részesedés értékét meghaladóan a kivezetés következtében az adóévben elszámolt bevétel, ha a tulajdoni részesedést jelentő befektetés jogutód nélküli megszűnés következtében szűnt meg. Magyar magánszemély tulajdonosnál, illetve egyezményrel nem fedett külföldi magánszemély tulajdonosnál az így kapott jövedelem vállalkozásból kivont jövedelemként fog adózni. Külföldi társaság tulajdonos esetén a megszűnésből kapott vagyon miatt a tulajdonos szintjén magyar adókötelezettség nem keletkezik, hacsak a gazdasági tulajdonosa a részesedésnek nem a külföldi társaság magyar telephelye volt.³³¹

Összefoglalva tehát Magyarország társasági adó joga a székhely áthelyezés adóztatása tekintetében nem teljesen EU kompatibilis, mert a Magyarországról más tagállamba történő székhely áthelyezés esetén vet ki tőkekivonási adót, amely a nem realizált tőke nyereségeket is megadóztatja, és nincs a jogszabályban olyan mechanizmus, amely az adó megfizetését a tőkenyereség realizálódásáig elhalasztaná. Az európai bíróság a székhely áthelyezését bizonyos esetekben átalakulásnak értelmezi, azonban a magyar jog semmilyen székhely áthelyezés esetén nem alkalmazza kimondottan a jogutódlás intézményét. A székhely áthelyezés kapcsán a magánszemély tulajdonosok szintjén is merülhet fel adófizetési kötelezettség, amely ellentétes a letelepedés szabadságával.

³³⁰ 1996. évi LXXXI. Törvény a társasági és osztalékadóról, 7. § (1) (gy)

³³¹ Az általánostól eltérő szabályok vonatkozhatnak bizonyos adóalanyokra (pl. ingatlannal rendelkező társaság, illetve annak tulajdonosa)

VII.3.2 Belföldi illetőség székhely áthelyezés eredményeként

Amennyiben egy társaság megszűnés mellett a bejegyzett székhelyét Magyarországra helyezi át magyar jogi személy bejegyzése mellett, akkor ez az EUB döntése (Vale C-378/10, 2010) alapján átalakulásnak, és ennek következtében jogutódlásnak minősül. A másik tagállamban megszűnő társaság jogelődként kerül a magyar cégjegyzékben bejegyzésre. A Magyarországra történő bejegyzett székhely áthelyezés kedvezményezett átalakulásnak minősül a társasági adó törvény definíciója értelmében, így vonatkoznak rá mindazon adóalap módosítások, amelyek lehetővé teszik, hogy az átalakulás társasági adó semleges legyen. Amennyiben a székhelyét Magyarországra helyező megszűnt társaságnak magyar társaság tulajdonosa is volt, rá is vonatkozik az átalakulás adósemlegesége, így a régi részesedés kivezetése és az új részesedés könyvekbe történő bevezetése miatt nem keletkezhet adófizetési kötelezettség.

Véleményem szerint a bejegyzett székhely áthelyezésével megszűnő társaság eszközei és kötelezettségei formailag az apport szabályai szerint kerülnek át az újonnan alapított társasághoz, ugyanúgy, mint bármely kedvezményezett beolvadás esetén. Kedvezményezett átalakuláskor az eszközök és kötelezettségek nem kerülnek átértékelésre (vagy legalábbis adózási szempontból az átértékelés nem vehető figyelembe), tehát a nem realizált tőkenyereségek tekintetében az eszköz bekerülési értéke a könyv szerinti értékével fog megegyezni. Emiatt az eszköz későbbi értékesítése esetén felmerül kettős adózás, amennyiben az eredeti letelepedés állama a székhely áthelyezés miatt tőke kivonási adót vetett ki. A magyar adótörvény a külföldön adóztatott jövedelem tekintetében a progresszív szió melletti mentesítés módszerét alkalmazza a kettős adózás elkerülésére, azonban a tőke kivonási adó alapjául szolgáló hipotetikus jövedelem nem az adóévben keletkezett, ezért nincs mivel szemben a mentesítést érvényesíteni. A realizálódott jövedelem pedig a magyar jogi személy tulajdonában álló eszköz értékesítéséből keletkezett, ezért magyar

szemszögből nem merül fel semmilyen adóegyezmény használata. Ennek eredményeként az eredeti letelepedés államában a székhely áthelyezése miatt kivetett, és az eszköz eladásakor fizetendővé váló tőke kivonási adó nem számítható be a magyar adókötelezettséggel szemben. Vagyis a kettős adózás sem az eszköz tőke kivonási adója alapjául szolgáló beszerzési árként történő figyelembe vételével, sem a tőke kivonási adó beszámításával nem kerülhető el.

A magyarországi szabályozás e hiányossága ellentétes a 2008-ban megjelent uniós ajánlásokkal³³², de mivel a határozat nem kötelező érvényű jogi instrumentum, ezért a jelenlegi szabályozás összhangban áll az uniós jogszabályokkal. A *Vale* (C-378/10) döntésnek tehát az a következménye adózási szempontból, hogy a megszűnés melletti székhely áthelyezést átalakulásnak kell tekinteni, és ezért a könyv szerinti értéken is végbe mehet. Amennyiben a magyar joggyakorlat nem tekinti ezt az esetet átalakulásnak, akkor az apportot piaci értéken kellene figyelembe venni, és a könyv szerinti és apport érték közötti különbséget adófizetési kötelezettség merülhetne fel az alkalmazandó transzferár szabályok miatt³³³.

Amennyiben az eredeti letelepedés országában a jogi személy megszűnése nélkül Magyarországra helyezi a tényleges irányítás helyét, úgy a jogi személynek a magyar szabályok szerint telephelye keletkezik, amely azonban belföldi illetőségűnek fog minősülni adózási szempontból, vagyis Magyarország nemcsak a telephelynek betudható jövedelmet, hanem a belföldi illetőségűvé vált külföldi jogi személy teljes jövedelét adóztatni fogja.

A társasági adó törvény értelmében ugyanis “belföldi illetőségű adózónak minősül a külföldi személy, ha üzletvezetésének helye belföld³³⁴”, a fentebb már idézett adózás

³³² Council Resolution on coordinating of exit taxation (Resolution 2008/C 323/01, 2008)

³³³ 1996. évi LXXXI. Törvény a társasági és osztalékadóról, 18.§ (6)

³³⁴ 1996. évi LXXXI. Törvény a társasági és osztalékadóról, 2.§ (3)

rendje törvény székhely definíciója szerint pedig az üzletvezetés helye székhelynek minősül. Mind a társasági adó törvény, mind az adóegyezmények telephely fogalma magában foglalja az üzletvezetés helyét, azonban a telephelyek általában nem minősülnek belföldi illetőségű adózónak. Felmerülhet éppen ezért a kérdés, hogy az eredeti letelepedés országával kötött adóegyezmény megakadályozhatja-e a telephely belföldi illetőségüként történő adóztatását. Az adóegyezmények tie-breaker szabályai szerint, ha egy személy, aki nem magánszemély mindkét szerződő államban belföldi illetőségű az államok nemzeti joga szerint, akkor az egyezmény alkalmazása szempontjából a tényleges üzletvezetés helyén lesz belföldi illetőségű. Magyarországot tehát az adóegyezmények nem korlátozzák abban, hogy az irányítás helyeként bejegyzett telephelyet/ fióktelepet belföldi illetőségűnek tekintse, és akként adóztassa.

Ez azonban egyben azt is jelenti, hogy az adott társaság az eredeti illetőség országában is belföldi illetőségű társaságként fizet adót, hacsak az illetőség változása nem minősül adójogi megszűnésnek. Mivel az egyezmény szempontjából Magyarország az illetőség országa, ezért Magyarországnak kell a beszámítás vagy a mentesítés módszerével elkerülnie a kettős adózást. Ez nem minden esetben jelenti a kettős adózás teljes elkerülését, hiszen magyar szempontból csak a megmaradó jogi személynek, mint telephelynek betudható jövedelmek tekintetében kell a kettős adózást elkerülnie. A magyar adóegyezmények többsége progresszió melletti mentesítést ír elő a vállalkozási jövedelmekkel kapcsolatban, de kérdéses, hogy melyik ország mekkora összeget tekint az irányításnak, illetve az egyéb tevékenységeknek betudható jövedelemnek.

Amennyiben az eredeti illetőség országa a tényleges irányítás helye (döntéshozatal helye) áthelyezését adójogilag megszűnésnek tekintette, akkor a kivetett tőkekivonási adót Magyarországon nem lehet beszámítani a felmerülés időbeni különbözősége miatt.

Magyarország ennek megfelelően természetesen az időközben esetlegesen a piaci értékben bekövetkezett értékcsökkenést sem tudja figyelembe venni (bár az N ügy (N v Inspecteur van de Belastingdienst, C-470/04, 2004) és a National Grid Indus ügy (National Grid C-371/2010, 2010) ebben a kérdésben nem azonos következtetésre jutnak, így nem teljesen egyértelmű, hogy a fogadó országnak vagy az eredeti letelepedés országának bármit is figyelembe kell vennie).

Ha egy társaság az adminisztratív ügyintézés központját helyezi Magyarországra, azt a magyar szabályok nem tekintik székhely áthelyezésnek, hanem magyarországi letelepedés fog bekövetkezni a szolgáltatásnyújtás tartós jellege miatt. A szolgáltató központ mind fióktelepi, mind leányvállalati formában működhet.

VII.4 Ajánlások

Az Európai Unió a székhely áthelyezéssel a közvetlen adókkal kapcsolatos irányelvek megalkotásakor még nem foglalkozott. A kérdés azonban az elmúlt tíz évben egyre többször és egyre erősebb szabályozási igényként merül fel. Kötelező érvényű jogszabály a székhely áthelyezésekkel kapcsolatban még nem született. A kérdés mind cégjogi/társasági jog, mind nemzetközi magánjogi, mind pedig adójogi szempontból felmerül. Az Európai Bíróság több iránymutatásul szolgáló elvet dolgozott ki az alkalmazandó személyes jog, és a székhely áthelyezéssel kapcsolatosan gyakorolható adóztatási jog tekintetében. A jogi személlyel kapcsolatosan alapvetően annak a tagállamnak a társasági joga alkalmazandó, amelynek a joga szerint a társaságot megalapították, ez a tagállam határozza meg a társaság, mint jogi személy létezését. A letelepedés szabadságára csak a székhely áthelyezésének pillanatában valamely tagállam társasági joga szerint érvényesen létező jogalany hivatkozhat.

A különböző társasági jogok különböző funkciókat tekintenek székhelynek, alapvetően a hivatalos kapcsolattartás helyét vagy/ és a tényleges irányítás helyét. A jogi személy létezésének feltételeit az elsődleges letelepedés országa határozza meg, azonban ezt a másodlagos letelepedés országa nem kérdőjelezheti meg. Adózási szempontból az eredeti székhely országa által kivetett tőke kivonási adó ugyan korlátozza a letelepedés szabadságát, de az adóztatási jogok egyensúlyának megőrzése indokolható korlátozást jelent. Az adó azonnali beszedése azonban már nem megengedett. Magyarország 2007 óta megengedi, hogy a társaság (Magyarországon tartandó) bejegyzett irodája elváljon a társaság tényleges székhelyétől, vagyis a tényleges irányítás helye a jogi személy megszűnése nélkül más országba áthelyezhető. Adójogilag azonban a székhely áthelyezése a magyar adójogban a megszűnéssel esik egy tekintet alá, amellyel kapcsolatban tőke kivonási adónak minősülő társasági adó kerül kivetésre, halasztás nélkül. Ez ellentétes az Európai Unió jogával.

Magyarországon a hátramaradó telephely újraalapítással keletkezik, közvetlen konverzió nem lehetséges, illetve e tekintetben nem áll fenn jogutódlás. Ezen intézkedések a nemzetközi székhely áthelyezés során többlet adórátfordítást eredményeznek, amely ellentétes a letelepedés szabadságának elvével és az adóztatási jogok egyensúlyával nem indokolható. Magyarország, mint fogadó ország nem veszi figyelembe a székhely áthelyezéseknél az uniós ajánlásokat és emiatt az ide történő székhely áthelyezés kettős adóztatást eredményezhet. Mindezek alapján megfontolandó lenne a társasági adó megfelelő paragrafusainak újra gondolása az uniós jogesetek és ajánlások fényében.

A fentiekben bizonyításra került (H2 főhipotézis), hogy magyar társasági adó törvény nem a kialakult esetjognak megfelelően kezeli a tőke kivonási adó kérdését, és ezáltal egyrészt nem használja ki az esetjog nyújtotta lehetőségeket a tőke kivonási adó adó-

halasztás melletti kivetésére, másrészt pedig a székhely áthelyezés jogutód nélküli megszűnésnek nyilvánításával túlterjeszkedik azon. A tőkekivonási adó tekintetében két területen fogalmaztam meg konkrét ajánlásokat. Egyrészt a jogszabály nem egyértelmű abban a tekintetben, hogy mit tekint székhely áthelyezésnek, vagyis mely esetben merül fel adófizetési kötelezettség, másrészt az adófizetési kötelezettség azonnali behajtása ellentétes lenne az uniós joggyakorlattal. Az ajánlások célja, hogy Magyarország minden olyan esetben, amikor azt az uniós jog lehetővé teszi éljen a tőkekivonási adó kivetési lehetőséggel, és ne adjon fel véglegesen adóztatási jogot az illetőség változása miatt. Ugyanakkor a tőkekivonási adóztatás megvalósítja a letelepedés szabadságának korlátozását, ezért annak úgy kell megvalósulnia, hogy a korlátozás az adóztatási jogok egyensúlyának megőrzésével indokolható legyen.

A fenti elvek megvalósításaként a jogutódlás nélküli megszűnéssel egy tekintet alá eső jogügyletek csoportját javaslom kiegészíteni a tényleges irányítás, döntéshozás helyének változtatásával, ugyanakkor, a jelenlegi uniós joggyakorlattal összhangban javaslom, hogy a keletkező adókötelezettséget az adózó öt évre egyenlő részletekben elhatárolhassa. A konkrét jogszabályi szöveg módosítási javaslatokat a XII. melléklet tartalmazza.

VIII. RÉSZ - Összefoglalás

Az Átalakulási irányelv maga is rengeteget fejlődött a bevezetése óta. A legjelentősebb változásnak a 2005-ös módosítás tekinthető. A cégjogi irányelvek megalkotása időközben lehetővé tette, hogy ne csak eszközátadások és részesedés cserék, hanem határon átnyúló egyesülések is végbe menjenek. Mindez azt jelentette, hogy az elmúlt tíz évben megjelentek az első olyan európai bírósági esetek, amelyek az irányelv alkalmazásában jelentenek iránymutatást. Egy másik alapvető trend is kialakult az Európai Unióban. Eszerint az adott ügylet adóhatásainak irányelv híján is összhangban kell lennie az alapszabadság jogokkal, a tagállamoknak kötelessége jogszabályaikat ezek messzemenőlegesen figyelembe vételével megalkotni.

A magyar jogalkotás nem tükrözte az irányelv változásait és nem reagált a joggyakorlat fejlődésére sem. A magyar fogalomrendszer eleve sem követte megfelelően az irányelv fogalom rendszerét, azonban a módosítások után konkrét hiányosságok is keletkeztek, olyan ügyletek kerültek be az irányelvbe, amelyek esetében a magyar adójog nem biztosítja az adósemlegességet, holott ezt az irányelv garantálja. A javasolt módosítások ugyanakkor nem érintik a társasági adózás alapkoncepcióját, így az európai uniós megfelelés viszonylag egyszerű törvénymódosítás útján biztosítható. A dolgozat célja pontosan ezeknek a meg nem felelési területeknek a kimunkálása, és megfelelő ajánlások kidolgozása volt annak érdekében, hogy a magyar társasági adójog és az uniós jog közötti összhang teljes mértékben megvalósuljon.

A székhely áthelyezés adóztatásának kérdése két magyar ügy kapcsán is napirendre került. A kialakult joggyakorlat bizonyos székhely áthelyezéseket átalakulásnak tekint, így indokolt, hogy a jelen dolgozat a székhely áthelyezések adóvonzatát is áttekintse. Az uniós joggyakorlat fejlődése azt hozta magával, hogy a korábbi kétségekkel ellentétben a

tagállamok kivethetnek tőkekivonási adót, amennyiben azt az adóztatási jogok egyensúlyának megőrzése indokolja. A magyar jogszabályok a nemzetközi joggyakorlat fejlődését nem követték ezen a területen, ezért a szabályaink értelmezéstől függően vagy túlzottan szigorúnak, vagy túlzottan liberálisnak mondhatóak. A dolgozat célja az volt, hogy elemezze a követendő joggyakorlatot, pontosítsa a jogalkotói szándékot és ajánlásokat tegyen a joggyakorlat követésére.

Az átalakulások és székhelyáthelyezések kutatása és az eredmények gyakorlati alkalmazása azonban a dolgozattal nem ér véget. Az általam kijelölt újabb kutatási irányok annak az elemzését célozzák, hogy hogyan lehetne mind elméletileg, mind gyakorlatilag a fióktelepek és jogi személyek közötti közvetlen konverziót megvalósítani. A másik kutatási irány a jogutódlás kérdésével foglalkozik, meggyőződésem, hogy az adójogban szükség van a jogutódlás jogintézményének adójogi leképezésére, illetve a jogutódlás és a telephelyek viszonyának tisztázására, új adójogi jogutódlás elmélet megalkotására.

IX. Irodalomjegyzék

IX.1 Könyvek, folyóirat cikkek

- Ault, H.J., Sasseville, J., 2010. Taxation and Non-Discrimination: A Reconsideration. *World Tax J.* 2010, 101–125.
- Aurelio, M., 2006. An analysis of the 2005 amendments to the merger directive. *Intertax* 34, 333–352.
- Baelz, K., Baldwin, T., 2002. The End of the Real Seat Theory (Sitztheorie): the European Court of Justice Decision in Ueberseering of 5 November 2002 and its Impact on German and European Company Law. *Ger. Law J.* 3.
- Bezzina, J., 2002. The treatment of losses under the Merger Directive. *Eur. Tax.* 42, 57–71.
- Biermeyer, T., 2013a. STUDY ON THE APPLICATION OF THE CROSS-BORDER MERGERS DIRECTIVE. Lexindale & Bech-Bruun.
- Biermeyer, T., 2013b. STUDY ON THE APPLICATION OF THE CROSS-BORDER MERGERS DIRECTIVE. Lexindale & Bech-Bruun.
- Blutman, L., 2010. THE CARTESIO JUDGMENT: EMPOWERING LOWER COURTS BY THE EUROPEAN COURT OF JUSTICE. *Pravo Polit.* 3.
- Bobek, M., 2010. CARTESIO - APPEALS AGAINST AN ORDER TO REFER UNDER ARTICLE 234 (2) EC TREATY REVISITED. *Civ. Justice Q.*
- Boidman, N., 2006. International Mergers and Acquisitions: A Forum for Discussion. *Int. Tax Notes* 2006, 347–366.
- Bonnici, C.M., 2011. Corporate mobility in Europe through primary outbound establishment: Challenging the Daily Mail rule. *ELSA MALTA LAW Rev.* 2011, 209–226.
- Borg, J., C., 2011. Non-exhausted Losses and the Merger Directive: What It fails to Say. *Intertax* 39, 557–563.
- Boulogne, G., Gooijer, J., 2013. Merger directive: conceptual clarity of the term “branch activity” needed. *Eur. Tax.* 53, 243–248.
- Boulogne, Sumrada Slavnic, N., 2012. Cross-border restructuring and “final losses.” *Eur. Tax.* 52, 486–495.

- Brauchli Rohrer, B., 2015. Tax Considerations for M&A Transactions and Restructurings in Switzerland. *Bull. Int. Tax.* 2015, 268–270.
- Cerioni, L., 2013. The “Final Word” on the Free Movement of Companies in Europe Following the ECJ’s VALE Ruling and a Further Exit Tax Case? *Eur. Tax.* 2013, 329–340.
- Cerioni, L., 2012. Intra-EU mergers after the ECJ’s Foggia judgement. *Tax Notes Int.* 66, 373–382.
- Cinnamon, A., Simpson, D., 2010. Cross-border mergers in Europe. *Tax Notes Int.* 59, 1045–1048.
- Conci, P., 2004. The Tax Treatment of the Creation of an SE. *Eur. Tax.* 2004, 15–21.
- Confederation Fiscale Europeenne, 2013. Opinion Statement of the CFE on the decision of the European Court of Justice of 29 November 2011 on case C-371/10, National Grid Indus BV and business exit taxes within the EU.
- Cruz Barreiro Carril, M., 2010. National tax sovereignty and the EC fundamental freedoms: the impact of tax obstacles on the internal market. *Intertax* 38, 105–113.
- Dahlberg, M., 2005. *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital.* Kluwer Law International.
- Daiber, C., 2009. The ECJ’s decision in AT v. Finanzamt Stuttgart-Korperschaften. *Eur. Tax.* 49, 364–368.
- Deak, D., 2011. A Cartesio ügy - a letelepedési szabadság értelmezésére: Európai Jog *Tax Notes Int.* 9 / May 11, 2009, 36–42 / 493–499.
- Deak, D., 2009. Cartesio: A Step Forward in Interpreting the EC Freedom to Emigrate. *Tax Notes Int.* 54, 439–499.
- Deak, D., 2008. Outbound establishment revisited in Cartesio. *EC Tax Rev.* 17.
- De Man, F., Albin, T., 2011. Contradicting views of exit taxation under OECD MC and TFEU: are exit taxes still allowed in Europe? *Intertax* 39, 613–625.
- Drinoczi Timea, 2011. Letelepedési jog - 49. cikk, in: Osztoivits Andras (Ed.), *Az Europai Unio mukodeserol szolo szerzodes magyarazata I. Complex*, pp. 1288–1324.
- Durrschmidt, D., 2007. Comprehensive Approaches to Company Taxation in the European Union and Cross-Border Corporate Reorganizations. *INTERTAX*, 35, 152–182.
- Erdős, É., 2011. Conflicts in the international tax law and answers of European tax law, in: *Curentul Juridic. Editura Universitatii Petru-Maior*, pp. 159–175.

- Erdős, É., Rácz, R., 2009. A jövedelemadóval kapcsolatos diszkriminatív nemzeti rendelkezések igazolhatósága a közösségi jogban az Európai Bíróság ítélezési gyakorlatának tükrében. *Sect. Juridica Politiica* 26, 257–286.
- Erdős, G., 2016. A társaságok letelepedési szabadsága és a magyar adójog. *Eur. Jog*.
- Erdős, G., 2015. Depicting National Tax: Hungary, in: *Tax Legislation: Standards, Trends, and Challenges*. Wolters Kluwer, pp. 284–299.
- Erdős, G., 2013. Jelen és jövő – Az Unió jogalkotás hangsúlyváltásai az Átalakulási irányelv és a Közös Konszolidált Társasági Adó irányelv javaslat bemutatásán keresztül, in: *Adóharmonizáció*. Pentaunió, pp. 53–73.
- Ernst and Young, 2009. Survey of the implementation of Council Directive 90/434/EEC (The Merger Directive, as amended). Ernst and Young.
- ETUI, 2014. Overview of current state of SE founding in Europe.
- Fazekas, J., 2009. Quo vadis Cartesio? - Gondolatok a székhelyáthelyezésről és a letelepedési szabadságról az Európai Bíróság Cartesio-döntése nyomán. *Eur. Jog* 2009, 16–25.
- Földes, B., Erdős, G., Öry, T., 2013. *Adózás az Európai Unióban*. Wolters Kluwer, Budapest.
- Führich, G., 2008. Exit Taxation and ECJ Case Law. *Eur. Tax.* 2008, 10–19.
- Gangemi, B., 2010. Trends in company income taxation with special reference to merger and acquisition transactions. *Bull. Int. Tax.* 64, 450–455.
- Gerner-Beuerle, C., 2013. Right of Establishment and Corporate Mobility: The Decision of the Court of Justice in VALE, in: *Gore-Browne on Companies*, Special Release 2013.
- Gerner-Beuerle, C., Schillig, M., 2009. The mysteries of freedom of establishment after Cartesio. *Int. Comp. Law Q.* 59, pp 21. doi:10.1017/S0020589310000035
- Gonzalez Sanchez, E., Franch Fluxa, J., 2005. The transfer of the seat and the freedom of establishment for companies in the EU: an analysis of ECJ case law and the regulation on the statute for a European Company. *Eur. Tax.* 45, 219–231.
- Gusmeroli, M., 2010. The conversion of a branch into a subsidiary under the EC merger directive: still rarely pure and never simple. *Eur. Tax.* 49, 567–573.
- Haufler, A., Schulte, C., 2011. Merger policy and tax exemption: the role of foreign firm ownership. *Int. Tax Public Finance* 18, 121–145.
- Helminen, M., 2011. Must the losses of a merging company be deductible in the state of residence of the receiving company in EU? *EC Tax Rev.* 20, .172–178.

- Helminen, M., 2004. The Tax Treatment of the Running of an SE. *Eur. Tax.* 2004, 28–34.
- Jimenez-Valladolid, de L., Hotellerie-Fallois, D., Vega Borrego, F., 2010. Elimination of double taxation and tax deferral : the example of the merger directive, in: *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*. IBFD, pp. 381–409.
- Knobbe-Keuk, B., 1992. Transfer of residence and of branches between freedom of establishment, the merger directive, and the German transformation tax law. *Intertax* 4–12.
- Kofler, G., Thiel, S. van, 2011. The authorised OECD approach and EU tax law. *Eur. Tax.* 51, 327–333.
- Korom, V., Metzinger, P., 2009. Freedom of Establishment for Companies: the European Court of Justice confirms and refines its Daily Mail Decision in the Cartesio Case C-210/06. *Eur. Co. Financ. Law Rev.* 6, 125–160.
- Krarup, M., 2013. VALE: Determining the Need for Amended Regulation Regarding Free Movement of Companies within The EU. *Eur. Bus. Law Rev.* 24.
- Kuipers, J-J, 2009. Cartesio and Grunkin-Paul: Mutual recognition as a vested rights theory based on party autonomy in private law. *Eur. J. Leg. Stud.* 2, 66–96.
- Lamon, H., Vanderpoorte, K., Spanoghe, G., 2009. Cross-Border Reorganizations: Implementation of EUMerger Directive into Belgian Tax Law. *Deriv. Financ. Instrum.* 2009, 3–19.
- Lang, M., 2014. Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line? *Eur. Tax.* December 2014, 530–540.
- Larking, B., 1990. European Communities: the merger directive, will it work? *Eur. Tax.* 30, 362–367.
- Laroma, P., 2009. Freedom of Establishment & EC Tax Law: The Case for ECJ consistency. *Comparability: Consistent or not Consistent?*
- Lowry, J., 2004. ELIMINATING OBSTACLES TO FREEDOM OF ESTABLISHMENT: THE COMPETITIVE EDGE OF UK COMPANY LAW. *Camb. Law J.* 63, 331–345.
- Lozev, K., 2010. Survey of Implementation of the EC Merger Directive – A Summary with Comments. *Eur. Tax.* 50, 84–95.
- Mádl, F., Vékás, L., 2014a. Nemzetközi magánjog és nemzetközi gazdasági kapcsolatok joga. ELTE Eötvös Kiadó, Budapest.

- Mádl, F., Vékás, L., 2014b. Nemzetközi magánjog és nemzetközi gazdasági kapcsolatok joga. ELTE Eötvös Kiadó, Budapest.
- Metzinger, P., 2009. A társaságok szabad letelepedése a Cartesio ügy után: Hogyan tovább nemzetközi székhelyáthelyezés? *Eur. Jog* 2009, 8–15.
- Nagy, C., I., 2013. The Personal Law of Companies and the Freedom of Establishment under EU Law. *Hung. Yearb. Int. Law Eur. Law* 2013 2013.
- O'Shea, T., 2013. ECJ rules dissolution of a company not the same as liquidation. *Tax Notes Int.* 69, 675–679.
- O'Shea, T., 2012. Dutch Exit Tax Rules Challenged in National Grid Indus. *Int. Tax Notes* 2012, 201–205.
- Panayi, C.H.J., 2009. Corporate mobility in the European Union and exit taxes. *Bull. Int. Tax.* 63, 459–473.
- Panayi, HJI, 2010. Exit Taxation as an Obstacle to Corporate Emigration from the Spectre of EU Tax Law. *Camb. Yearb. Eur. Leg. Stud.* 13.
- Petrosovitch, K., 2012. RIGHT OF ESTABLISHMENT AND CORPORATE MOBILITY - AN OUTLINE OF ISSUES. *Zb. PFZ* 62, 635–668.
- Petrosovitch, k, 2010. Abuse under the merger directive 50, 558–567.
- Poulsen, M., 2012. Freedom of establishment and the balanced allocation of tax jurisdiction. *Intertax* 40, 200–211.
- Russo, R., 2006. Partnerships and other hybrid entities and the EC Corporate Direct Tax Directives. *Eur. Tax.* 46, 478–486.
- Russo, R., Offermanns, R., 2006. The 2005 Amendments to the EC Merger Directive. *Eur. Tax.* 2006, 250–257.
- Schmidtman, D., 2012. The European Company (Societas Europaea – SE) Caught in between Cross-Border Mobility and Lock-In Effect – An Empirical Analysis on the Influence of Exit Taxation upon Cross-Border Mergers and Seat Location Decisions. *World Tax J.* 2012, 34–75.
- Schneeweiss, H., 2009. Exit taxation after Cartesio: the European fundamental freedom's impact on taxing migrating companies. *Intertax* 37, 414–420.
- Schoenewille, P., 2006. Eliminating tax barriers via the infringement procedure of article 226 of the eC Treaty. *EC Tax Rev.* 15, 147–150.
- Smit, D., Kiegebeld, B.J., 2008. EC Free Movement of Capital, Income Taxationd and Third Countries, Four selected Issues. Kluwer Law International.
- Solar Roch, M.T., 2004. Tax Residence of the SE. *Eur. Tax.* 2004, 11–13.

- Sunderman, M., Stroeve, E., 2008. Cross-border mergers. *Deriv. Financ. Instruments* 10, 97–101.
- Szalayné Sándor, E., 2011. A diszkriminatív adóztatás tilalma, in: *Az Európai Unió Joga*. Dialóg Campus, p. 282.
- Szudoczky, R., 2009. How Does the European Court of Justice Treat Precedents in Its Case Law? *Cartesio and Damseaux from a Different Perspective: Part I'*. *Intertax* 37, 342–362.
- Szudoczky, R., Torma, L., 2007. The Compatibility of the Hungarian Tax System with EC Law. *Eur. Tax*. December 2007, 577–585.
- Tahon, M., Caers, W., 2009. The Belgian Implementation of the ECMerger Directive and Associated Tax Law Amendments. *Eur. Tax*. 2009, 67–71.
- Tell, M., 2014. Exit Taxation within the European Union/ European Economic Area – After *Commission v. Denmark* (C-261/11). *Eur. Tax*. 2014, 47–55.
- Terra, B., Wattel, P., 2012. *European Tax Law*. Kluwer Law International.
- Thommes, O., 2004. EC law aspects of the transfer of seat of an SE. *Eur. Tax*. 44, 22–27.
- Thömmes, O., 2004. Merger Directive, in: *EC Corporate Tax Law*. IBFD, AMsterdam.
- Valk, O., 2010. C-210/06 *Cartesio* Increasing corporate mobility through outbound establishment. *Utrecht Law Rev.* 6, 151–167.
- van den Broek, H., 2012a. Cross-border mergers within the EU: proposals to remove the remaining tax obstacles, *EUCOTAX Series on European Taxation*. Wolters Kluwer Law & Business.
- van den Broek, H., 2012b. Exit Taxation of Cross-Border Mergers after *National Grid Indus.* *Eur. Tax Stud.* 2012, 26–49.
- van den Hurk, H., van den Broek, H., Korving, J.J.A.M., 2013. European Union/Netherlands - Final Settlement Taxes for Companies: Transfer of Seats, Interest Charges, Guarantees and Step-Ups in Value. *Bull. Int. Tax.* 67, 257–267.
- van Gend & Loos C-26/62, 1963. C-26/62 *N.V. Algemene Transport— en Expeditie Onderneming van Gend & Loos and Nederlandse administratie der belastingen* (Netherlands Inland Revenue Administration)².
- Vanistendael, F.J.G., 2006. EU Freedoms and taxation. IBFD.
- van Thiel, S., 2008a. Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: *Acte Clair* Rules That Can Be Readily Applied by National Courts - Part 2. *Eur. Tax*. 2008, 13.

- van Thiel, S., 2008b. Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: Acte Clair Rules That Can Be Readily Applied by National Courts - Part 1. *Eur. Tax.* 2008, 13.
- Vilagi, R., 2012. Exit taxes on various types of corporate reorganisations in light of EU law. *Eur. Tax.* 52, 346–354.
- Vinther, N., Werlauff, E., 2002. Community law and the independent business as interpreted by the ECJ in *Andersen & Jansen APS*. *Eur. Tax.* 42, 441–445.
- Vossestein, G.J., 2008. Transfer of the registered office The European Commission's decision not to submit a proposal for a Directive. *Utrecht Law Rev.* 4, 53–65.
- Wallace, S., Murphy, S., 2012. Exit Taxes: Where to Now? After ECJ Decision in *National Grid Indus BV*. *Ir. Tax Rev.* 2012, 80–84.
- Wattel, P., 2003. Corporate tax jurisdiction in the EU with respect to branches and subsidiaries; dislocation distinguished from discrimination and disparity; a plea for territoriality. *EC Tax Rev.* 2003, 194–202.
- Weber, D., 2013a. Abuse of law in EU tax law: An overview and some recent trends in the direct and indirect tax case law of the ECJ. Part 2 *Eur. Tax.* 53 (7).313-326
- Weber, D., 2013b. Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1. *Eur. Tax.* 53(6), 251–264.
- Weber, D., 2003. Exit taxes on the transfer of seat and the applicability of the freedom of establishment after *Übersserring*. *Eur. Tax.* 43, 350–354.

IX.2 EU-joganyagok

Accession Treaty, 2003. Treaty between the Kingdom of Belgium, the Kingdom of Denmark, the Federal Republic of Germany, the Hellenic Republic, the Kingdom of Spain, the French Republic, Ireland, the Italian Republic, the Grand Duchy of Luxembourg, the Kingdom of the Netherlands, the Republic of Austria, the Portuguese Republic, the Republic of Finland, the Kingdom of Sweden, the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland (Member States of the European Union) and the Czech Republic, the Republic of Estonia, the Republic of Cyprus, the Republic of Latvia, the Republic of Lithuania, the Republic of Hungary, the Republic of Malta, the Republic of Poland, the Republic of Slovenia, the Slovak Republic, concerning the accession of the Czech Republic, the Republic

of Estonia, the Republic of Cyprus, the Republic of Latvia, the Republic of Lithuania, the Republic of Hungary, the Republic of Malta, the Republic of Poland, the Republic of Slovenia and the Slovak Republic to the European Union. Assessment EAVA 3/2012, 2012. EAVA 3/2012 Directive on the cross-border transfer of a company's registered office (14th Company Law Directive). EAVA.

COM(2003)284, 2003. COM(2003)284 final COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL AND THE EUROPEAN PARLIAMENT Modernising Company Law and Enhancing Corporate Governance in the European Union - A Plan to Move Forward.

COM(2003) 613 final, 2003. COM(2003) 613 final - Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States.

COM(2010) 2020, 2010. COM(2010) 2020 COMMUNICATION FROM THE COMMISSION - EUROPE 2020 A strategy for smart, sustainable and inclusive growth.

COM(2014) 212 final, 2014. COM(2014) 212 final Proposal for a DIRECTIVE OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL on single-member private limited liability companies.

Communication (78) 246 final, 1978. COM(78) 246 final Proposal for a NINTH comrciL DIRECTIVE on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes.

Communication (83) 185, 1983. COM(83) 185 final AMENDED PROPOSAL FOR A FIFTH DIRECTIVE FOUNDED ON ARTICLE 54 (3) (g) OF THE EEC TREATY CONCERNING THE STRUCTURE OF PUBLIC LIMITED COMPANIES AND THE POWERS AND OBLIGATIONS OF THEIR ORGANS.

Communication COM(2006) 825, 2006. COM(2006) 825 final COMMUNICATION on Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax policies.

Directive 68/151/EEC, 1968. 68/151/EEC FIRST COUNCIL DIRECTIVE on co-ordination of safeguards which, for the protection of the interests of members and others, are required by Member States of companies within the meaning of the second paragraph of Article 58 of the Treaty, with a view to making such safeguards equivalent throughout the Community.

Directive 77/91/EEC, 1976. 77/91/EEC SECOND COUNCIL DIRECTIVE on coordination of safeguards which, for the protection of the interests of members and others, are required by Member States of companies within the meaning of the second paragraph of Article 58 of the Treaty, in respect of the formation of public limited liability companies and the maintenance and alteration of their capital, with a view to making such safeguards equivalent.

Directive 78/660/EEC, 1978. 78/660/EEC FOURTH COUNCIL DIRECTIVE based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies.

Directive 78/855/EEC, 1978. 78/855/EEC THIRD COUNCIL DIRECTIVE based on Article 54 (3) (g) of the Treaty concerning mergers of public limited liability companies.

Directive 82/891/EEC, 1982. 82/891/EEC SIXTH COUNCIL DIRECTIVE based on Article 54 (3) (g) of the Treaty, concerning the division of public limited liability companies.

Directive 83/349/EEC, 1983. 83/349/EEC SEVENTH COUNCIL DIRECTIVE based on the Article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts.

Directive 84/253/EEC, 1984. 84/253/EEC EIGHTH COUNCIL DIRECTIVE based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents.

Directive 89/666/EEC, 1989. 89/666/EEC ELEVENTH COUNCIL DIRECTIVE concerning disclosure requirements in respect of branches opened in a Member State by certain types of company governed by the law of another State.

Directive 89/667/EEC, 1989. 89/667/EEC TWELFTH COUNCIL COMPANY LAW DIRECTIVE on single-member private limited-liability companies.

Directive 2003/49/EC, 2003. 2003/49/EC COUNCIL DIRECTIVE on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States.

Directive 2005/56/EC, 2005. 2005/56/EC Directive on cross-border mergers of limited liability companies.

Directive 2009/133/EC, 2009. 2009/133/EC Directive on on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States.

Directive 2011/35/EU, 2011. 2011/35/EU DIRECTIVE concerning mergers of public limited liability companies (codification) (Text with EEA relevance).

Directive 2011/96/EU, 2011. 2011/96/EU COUNCIL DIRECTIVE on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States.

Directive 2012/17/EU, 2012. 2012/17/EU DIRECTIVE OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL amending Council Directive 89/666/EEC and Directives 2005/56/EC and 2009/101/EC of the European Parliament and of the Council as regards the interconnection of central, commercial and companies registers.

Directive proposal COM(2011) 121 final, 2011. COM(2011) 121 final Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).

DIRECTORATE GENERAL FOR INTERNAL POLICIES, 2011. The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010.

EUMSZ, 2012. C326/47 CONSOLIDATED VERSION OF THE TREATY ON THE FUNCTIONING OF THE EUROPEAN UNION.

EUSZ, 2012. C 326/13 CONSOLIDATED VERSION OF THE TREATY ON EUROPEAN UNIONEN.

Regulation 952/2013, 2013. 952/2013 REGULATION (EU) OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL laying down the Union Customs Code.

Regulation 1435/2003/EC, 2003. 1435/2003 COUNCIL REGULATION (EC) No 1435/2003 on the Statute for a European Cooperative Society (SCE).

Regulation 2157/2001, 2001. 2157/2001 REGULATION on the Statute for a European company (SE).

Resolution 2008/C 323/01, 2008. 2008/C 323/01 COUNCIL RESOLUTION on coordinating exit taxation.

Resolution 2012/2669(RSP), 2012. 2012/2669(RSP) European Parliament resolution of on the future of European company law.

Resolution P7_TA(2012)0019, 2012. P7_TA(2012)0019 on 2011/2046(INI) Cross-border transfer of company seats.

IX.3 OECD és US joganyagok

OECD, 2003. DISCUSSION DRAFT 27 May 2003: PLACE OF EFFECTIVE MANAGEMENT CONCEPT: SUGGESTIONS FOR CHANGES TO THE OECD MODEL TAX CONVENTION.

OECD - BEPS 6, 2014. OECD Public Discussion Draft BEPS Action 6: PREVENTING THE GRANTING OF TREATY BENEFITS IN INAPPROPRIATE CIRCUMSTANCES.

OECD - MC, 2014. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.

OECD TP, 2010. REVIEW OF COMPARABILITY AND OF PROFIT METHODS: REVISION OF CHAPTERS I-III and IX OF THE TRANSFER PRICING GUIDELINES.

OECD TP PE, 2010. 2010 REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS.

US Treasury Model explanation, 2006. United States Model Technical explanation accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006.

IX.4 Magyar Jogszabályok

Art, 2003. 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről.

CTV, 2006. 2006. évi V. törvény a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról.

Fiok, 1997. 1997. évi CXXXII. törvény a külföldi székhelyű vállalkozások magyarországi fióktelepeiről és kereskedelmi képviselőiről.

Ptk, 2013. 2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről.

SE tv, 2004. 2004. évi XLV. törvény az európai részvénytársaságról.

SZT, 2000. 2000. évi C. törvény a számvitelről.

TAO, 1996. 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról

1979. évi 13. törvényerejű rendelet a nemzetközi magánjogról.

IX.5 Jogesetek

3D I Srl C-207/11, 2012. 3D I Srl v Agenzia delle Entrate – Ufficio di Cremona C-207/11.

Andersen og Jensen C-43/00, 2000. Andersen og Jensen ApS v. Denmark C-43/00.

A C-101/05, 2007. A v. Skatteverket C-101/05

A Oy C-123/11, 2011. A Oy C-123/11,.

A Oy C C-48/2011, 2011. A Oy C v. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö C-48/2011.

A.T. C-285/07, 2008. A.T. v Finanzamt Stuttgart-Körperschaften - C-285/07.

Baars C-251/98, 1998. C. Baars v. Inspecteur der Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen Gorinchem C-251/98.

Cartesio C-210/06, 2006. Cartesio Oktató és Szolgáltató Bt. C-210/06.

Cassis de Dijon C-120/78, 1979. Cassis de Dijon - C-120/78.

Centros C-212/97, 1999. Centros Ltd vs Erhvervs-og Selskabsstyrelsen, C-212/97.

de Lasteyrie du Saillant C-9/02, 2004. Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Économie, C-9/02.

Daily Mail C-81/87, 1987. Daily Mail: The Queen v. H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail C-81/87.

Denmark C-261/11, 2013. Commission v. Denmark C-261/11.

Deutsche Shell C-293/2006, 2006. Deutsche Shell GmbH v. Finanzamt für Grossunternehmen in Hamburg C-293/2006.

Deutschland C-591/13, 2015. Commission v. Deutschland - C-591/13.

DMC C-164/12, 2014. DMC Beteiligungsgesellschaft mbH C-164/12.

Factortame C-221/89, 1991. Factortame - C-221/89.

Foggia C-126/2010, 2010. Foggia – Sociedade Gestora de Participacoes Sociais SA v. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais C-126/2010.

Glaxo Wellcome C-182/08, 2008. Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG v Finanzamt München II C-182/08.

Hollandia C-301/11, 2013. Commission v. Kingdom of the Netherlands C-301/11.

Inspire Art C-167/01, 2003. Inspire Art v. Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam - C-167/01.

Kofoed C-321/2005, 2005. Kofoed v. Skatteministeriet C-321/2005.

Leur-Bloem C-28/95; C-28/1995, 1997. Leur-Bloem v. Netherlands - C-28/95; C-28/1995.

Lidl Belgium C-414/2006, 2006. Lidl Belgium GmbH & Co. KG v. Finanzamt Heilbronn C-414/2006.

Marks & Spencer C-446/2003, 2003. Marks & Spencer plc V David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes) - C-446/2003.

Metallgesellschaft C-397/98. és C-410/98, 1998. Metallgesellschaft Ltd. , Hoescht AG and Hoescht (UK) Ltd. v. Inland Revenue and HM Attorney General [2001] ECR I-1727. C-397/98. és C-410/98.

Modehuis A. Zwijnenburg C-352/2008, 2008. Modehuis A. Zwijnenburg BV v. Staatssecretaris van Financien C-352/2008.

National Grid C-371/2010, 2010. National Grid Indus BV v. Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/ kantoor Rotterdam C-371/2010.

N v Inspecteur van de Belastingdienst, C-470/04, 2004. N v Inspecteur van de Belastingdienst Oost / kantoor Almelo, 7 September 2006 C-470/04.

OY AA C-231/05, 2005. OY AA preliminary ruling under Article 234 EC by the Korkein hallinto-oikeus (Finland), C-231/05,.

Palmisani C-261/95, 1995. Palmisani v. INPS C-261/95.

Pelati C-603/10, 2012. Pelati d.o.o. v Republika Slovenija C-603/10.

Portugalia C-38/10, 2012. Commission v. Portugal - C-38/10.

Punch Graphix C-371/11, 2012. Punch Graphix Prepress Belgium NV v Belgische Staat C-371/11.

Rewe Zentralfinanz C-347/04, 2004. Rewe Zentralfinanz eG, as universal legal successor of ITS Reisen GmbH v. Finanzamt Köln-Mitte Case C-347/04.

Royal Bank of Scotland C-311/97, 1997. Royal Bank of Scotland plc v Elliniko Dimosio (Greek State). C-311/97.

SEVIC Systems AG C-411/2003, 2005. SEVIC Systems AG - C-411/2003.

Société Papillion C-418/2007, 2008. Société Papillion v. Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique - C-418/2007.

Spain C-64/11, 2013. Commission v. Kingdom of Spain C-64/11.

Überseering C-208/00, 2002. Überseering BV v. NCC C-208/00.

Vale C-378/10, 2010. Vale : EUMSZ 267. - C-378/10.

van Gend & Loos C-26/62, 1963. C-26/62 N.V. Algemene Transport— en Expeditie Onderneming van Gend & Loos and Nederlandse administratie der belastingen (Netherlands Inland Revenue Administration)2.

Verder LabTec. C-657/13, 2015. Verder LabTec GmbH & Co. KG v Finanzamt Hilden - C-657/13.

X Holding BV C-337/08, 2008. X Holding BV v. Staatssecretaris van Financien C-337/08.

X & Y C-436/00, 2000. X & Y v. Riksskatteverket C-436/00.

IX.6 Hazai iránymutatások

1995/150. Adózási kérdés, 1995. 1995/150. Adózási kérdés céltartalék kezelése átalakulás esetén.

2005/53. Adózási kérdés, 2005. 2005/53. Adózási kérdés összevont ártértékelési különbözet átalakuláskor.

2006/77. Adózási kérdés, 2006. 2006/77. Adózási kérdés kedvezményezett átalakulás.

2008/32. Adózási kérdés, 2008. 2008/32. Adózási kérdés kedvezményezett részesedéscsere.

2008/59. Adózási kérdés, 2008. 2008/59. Adózási kérdés bejelentett részesedés átalakulás esetén.

2009/38. Adózási kérdés, 2009. 2009/38. Adózási kérdés jogelőd által képzett fejlesztési tartalék felhasználása.

2010/41. Adózási kérdés, 2010. 2010/41. Adózási kérdés kapcsolt vállalkozások között alkalmazott árak módosítása apport esetén.

2015/20. Adózási kérdés, 2015. 2015/20. Adózási kérdés kedvezményezett átalakulás.

Adózási kérdés 8, 2010. 2010/8. Adózási kérdés veszteség vagyonarányos megosztása átalakulás esetén.

Adózási kérdés 9, 2006. 2006/9. Adózási kérdés elhatárolt veszteség továbbvitele beolvadással történő átalakulás esetén.

Adózási kérdés 10, 2011. 2011/10. Adózási kérdés korrekciós tételek alkalmazási kötelezettsége, ha a kedvezményezett átalakulás során a társaságok nem éltek az ártértékelés lehetőségével.

Adózási kérdés 17, 2011. 2011/17. Adózási kérdés bejelentett részesedés kedvezményezett részesedéscsere esetén.

Adózási kérdés 22, 2007a. 2007/22. Adózási kérdés tárgyi eszköz arányosítás átalakulás esetén.

Adózási kérdés 22, 2007b. 2007/22. Adózási kérdés tárgyi eszköz arányosítás átalakulás esetén.

Adózási kérdés 23, 2011a. 2011/23. Adózási kérdés kedvezményezett átalakulás adójogi minősítése.

Adózási kérdés 23, 2011b. 2011/23. Adózási kérdés kedvezményezett átalakulás adójogi minősítése.

Adózási kérdés 32, 2011. 2011/32. Adózási kérdés átalakulással megszerzett és behajthatatlanná vált követelés.

Adózási kérdés 33, 2010. 2010/33. Adózási kérdés kötelezettségvállalások a létesítő okiratban több átalakulás esetén.

Adózási kérdés 53, 2005. 2005/53. Adózási kérdés összevont átértékelési különbözet átalakuláskor.

Adózási kérdés 61, 2006. 2006/61. Adózási kérdés szellemi termék apportja átalakulással és jegyzett tőke emeléssel egybekötve.

Adózási kérdés 70, 2006. 2006/70. Adózási kérdés az üzleti vagy cégérték átalakulás esetén.

Adózási kérdés 79, 2006. 2006/79. Adózási kérdés kedvezményezett átalakulás beolvadás esetén.

Adózási kérdés 134, 2007. 2007/134. Adózási kérdés kedvezményezett eszközátruházás az egyetlen önálló szervezeti egységgel rendelkező társaságnál.

X. Szerző publikációi a témában

1. Erdős, G.: Nemzetközi Adózás, *Pénzügyi jog I.* (Eds: Földes, G.) Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó (1996, 1999). 207-238. ISBN 963-224-002-2
2. Erdős, G.: . Nemzetközi Adózás, *Adóismeretek*, (Eds. Kékesi, L.) Perfekt Pénzügyi Szakoktató és Kiadó RT, **301** (1996), 159–185. ISBN 963-394-258-6
3. Erdős, G., Földes, G., Öry, T., Véghelyi, M: *Az Európai Közösség adójoga, A közvetlen adók harmonizálása* KJK-KERSZÖV (2000), 133-182. ISBN 963-224-481-8
4. Erdős, G.: Nemzetközi Adójog, *Pénzügyi jog I.* (Eds: Földes, G., Simon, I.) Osiris Kiadó, (2003, 2007),). 207-238. ISBN 963-389-961-8
5. Erdős G.: Adózás az Európai Unióban, MGYOSZ, (2003), kb. 46 oldal, ISSN 1785-2676
6. Erdős, G.: The EU accession of Hungary, in *The EU accession States Tax Memo* (Eds. Vegh, P.G., Kesti, E., Nettinga, M.) International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam (2004), 179 – 194. ISBN 90-76078-68-8
7. Földes, B., Erdős, G., Öry, T., Véghelyi, M: *Az Európai Unió Adójoga*, Osiris Kiadó (2003), 271-389. ISBN 9633895359
8. Földes, B., Erdős, G., and Öry, T.: *Az Európai Unió Adójoga*, Wolters Kluwer, Budapest, (2013), 289-468. ISBN 978-963-295- 30-45
9. Erdős, G.: Európai jogharmonizáció a társasági adózás területén - különös tekintettel a társasági adó törvény legutóbbi módosítására (EU harmonization in the area of company taxation) – *Európai Jog* **1**(1) (2001), 18 – 23. ISSN 1587-2769
10. Erdős, G. – Öry, T.: Néhány jogharmonizációs és alkotmányossági kérdés a jelenlegi adókedvezményekkel kapcsolatban, *Európai Jog*. **2**(4) (2002) 27 – 32. ISSN 1587-2769
11. Erdős, G. – Öry, T.: The survival of the current tax incentives following the introduction of the EC state aid rules, *European Taxation* **42**(4) (2002), 142 – 148. ISSN: 0014-3138
12. Erdős, G.: Burján, A., Lócsei T.: EU accession and the Hungarian tax system, *European Taxation* **44**(2-3) (2004), 99 – 106. ISSN: 0014-3138

13. Erdős G.: Jelen és jövő – Az Unió jogalkotás hangsúlyváltozásai az Átalakulási irányelv és a Közös Konszolidált Társasági Adó irányelv javaslat bemutatásán keresztül, *Adóharmonizáció*, Pentaunió, (2013), 53 - 73. ISBN 978-615-5249-10-5.
14. Erdős, G.: Adókikerülés elleni küzdelem az Európai Unióban, SZAkma 2013/5, 176-178, Heti Válasz
15. Erdős, G.: Decipting National Tax: Hungary, in Tax Legislation: Standards, Trends, and Challenges, Wolters Kluwer, 2015, 284-299, ISBN 978-83-264-8362-2
16. Erdős, G.: A társaságok letelepedési szabadsága és a magyar adójog. (közlésre elfogadva) Európai Jog (2016)

XI. Melléklet - Az Átalakulási irányelv fogalmainak leképeződése a polgári jogi és adójogi átalakulás meghatározásokban

Az alábbi táblázat az általános fogalmakra koncentrál, nem foglalkozik speciális jogalanyokkal (pl. mikro vállalatok, iskola szövetkezetek, non-profit szervezetek, stb.)

XI.1 Egyesülés:

Irányelv	Ptk.	TAO**
Végelszámolás nélkül megszűnt*	Az összeolvadó személyek megszűnnek, új jogi személy jön létre jogutódlás mellett	Jogelődként és jogutódként is csak társaság vesz benne részt
Egy, vagy több társaság, két vagy több társaság	Jogi személy	Jogelődként és jogutódként is csak társaság vesz benne részt
Az összes eszközét és forrásait átadja	Jogai és kötelezettségei a keletkező jogi személyre, mint általános jogutódra szállnak át	Nincs kimondott követelmény, a Ptk-ból következik
Meglévő társaság, illetve általuk létrehozott társaság részére	Az átalakulással létrejött, illetve jogutódként fennmaradt jogi személynek	A jogügylet révén a jogelőd tagja a jogutódban részesedést szerez
A másik társaság tőkéjét megtestesítő értékpapíroknak a saját tagjai részére történő kibocsátásáért	Nincs kimondott szabály	A jogügylet révén a jogelőd tagja a jogutódban részesedést szerez
A névérték vagy – névérték hiánya esetén – a könyv szerinti érték 10%-át meg nem haladó készpénz fizetéséért	Nincs kimondott szabály	A jogelőd tagja, részvényese a jogutódban részesedést és legfeljebb a megszerzett részesedés együttes névértéke (névérték hiányában a jegyzett tőke arányában meghatározott értéke) 10 százalékának megfelelő pénzeszközt szerez
Anyavállalati beolvadás	Nincs kimondott szabály	Az egyszemélyes társaság egyedüli tagjába, részvényesébe olvad be

*Az irányelv magyar hivatalos szövegében helytelenül a végelszámolással megszűnt kifejezés szerepel végelszámolás nélkül megszűnt vagy jogutódlással megszűnt helyett

** A TAO törvény nem használ külön megnevezést az egyesülés fajtáira, hanem mindet a kedvezményezett átalakulás címszó alatt tárgyalja

XI.2 Szétválás:

Irányelv	Ptk.	TAO**
Végelszámolás nélkül megszűnt*	A jogi személy megszűnik, vagy fennmarad és vagyona, vagy vagyonának egy része a szétválással létrejövő több jogi személyre, mint jogutódra száll át.	Jogelődként és jogutódként is csak társaság vesz benne részt
Társaság	Jogi személy	Jogelődként és jogutódként is csak társaság vesz benne részt
Átadja összes eszközét és forrását	vagyona, vagy vagyonának egy része a szétválással létrejövő több jogi személyre, mint jogutódra száll át.	Nincs kimondott követelmény, a Ptk-ból következik
Két vagy több, meglévő, vagy új társaság részére	Vagyona, vagy vagyonának egy része a szétválással létrejövő több jogi személyre, mint jogutódra száll át.	A jogelőd tagjai, részvényesei - egymáshoz viszonyítva - arányos részesedést szereznek a jogutódokban,
Az eszközöket és forrásokat átvevő társaságok tökéjét megtestesítő értékpapíroknak a saját tagjai részére arányosan történő kibocsátásért cserébe	Nincs kimondott szabály	A jogelőd tagjai, részvényesei - egymáshoz viszonyítva - arányos részesedést szereznek a jogutódokban,
A névérték vagy – névérték hiánya esetén – a könyv szerinti érték 10%-át meg nem haladó készpénz fizetéséért	Nincs kimondott szabály	A jogelőd tagja, részvényese a jogutódban részesedést és legfeljebb a megszerzett részesedés együttes névértéke (névérték hiányában a jegyzett tőke arányában meghatározott értéke) 10 százalékának

		megfelelő pénzeszközt szerez
Szétválás	A szétválás fajtái: különválás, beolvadásos különválás	Szétválás

XI.3 Részleges szétválás:

Irányelv	Ptk.	TAO**
Anélkül, hogy megszűnne	A jogi személy fennmarad és vagyonának egy része a szétválással létrejövő több jogi személyre, mint jogutódra száll át.	Jogelődként és jogutódként is csak társaság vesz benne részt
Társaság	Jogi személy	Jogelődként és jogutódként is csak társaság vesz benne részt
Átadja egy vagy több tevékenységi ágát, de legalább egy tevékenységi ágat az átadó társaságnál hagyva	Vagyonának egy része a szétválással létrejövő több jogi személyre, mint jogutódra száll át.	Nincs kimondott szabály
Egy vagy több meglévő, vagy új társaság részére	vagyona, vagy vagyonának egy része a szétválással létrejövő több jogi személyre, mint jogutódra száll át.	A jogelőd tagjai, részvényesei - egymáshoz viszonyítva - arányos részesedést szereznek a jogutódokban,
Az eszközöket és forrásokat átvevő társaságok tőkéjét megtestesítő értékpapíroknak a saját tagjai részére arányosan történő kibocsátásért cserébe	Nincs kimondott szabály	A jogelőd tagjai, részvényesei - egymáshoz viszonyítva - arányos részesedést szereznek a jogutódokban,
A névérték vagy – névérték hiánya esetén – a könyv szerinti érték 10%-át meg nem haladó készpénz fizetéséért	Nincs kimondott szabály	A jogelőd tagja, részvényese a jogutódban részesedést és legfeljebb a megszerzett részesedés együttes névértéke (névérték hiányában a jegyzett tőke arányában meghatározott értéke) 10 százalékának megfelelő pénzeszközt szerez
Részleges szétválás	A részleges szétválás fajtái: kiválás, beolvadásos kiválás	Szétválás

XI.4 Eszközátruházás:

Irányelv	Ptk.	TAO
Társaság		Társaság
Anélkül, hogy megszűnne	A Ptk. az eszközátadást nem szabályozza	Anélkül, hogy megszűnne
Az összes, egy, vagy több tevékenységi ágát		legalább egy önálló szervezeti egységét átruházza egy másik társaságra;
Átadja egy másik társaságnak		(az átvevő társaságra) annak jegyzett tőkéjét megtestesítő részesedés ellenében
Annak tőkéjét megtestesítő értékpapírokért átadásáért cserébe		(az átvevő társaságra) annak jegyzett tőkéjét megtestesítő részesedés ellenében
A névérték vagy – névérték hiánya esetén – a könyv szerinti érték 10%-át meg nem haladó készpénzt fizet ki		Nincs készpénz korlát
Tevékenységi ág: a társaság egy olyan részlegének össze eszköze és forrása, amely szervezeti szempontból önálló egységet alkot, vagyis olyan szervezeti egységnek nevezhető, amely képes a saját eszközeivel működni		<i>Önálló szervezeti egység:</i> egy társaság olyan részlegének összes eszköze és kötelezettsége (ideértve a passzív időbeli elhatárolást is), amely részleg szervezeti szempontból független, a hozzá tartozó vagyonnal működni képes egységet képez;

XI.5 Átalakulás (Jogi forma váltás)

Irányelv	Ptk.	TAO**
Az irányelv szerint a jogi forma váltás nem tartozik az átalakulások közé		A kedvezményezett átalakulás egyik formája
	A jogi személy más típusú jogi személlyé átalakul	Jogelődtként és jogutódként is csak társaság vesz benne részt

	Az átalakuló jogi személy megszűnik, jogai és kötelezettségei az átalakulással keletkező jogi személyre,	Nincs kimondott szabály
	mint általános jogutódra szállnak át.	A jogügylet révén a jogelőd tagja a jogutódban részesedést szerez
	Nincs kimondott szabály	A jogelőd tagja, részvényese a jogutódban részesedést és legfeljebb a megszerzett részesedés együttes névértéke (névérték hiányában a jegyzett tőke arányában meghatározott értéke) 10 százalékának megfelelő pénzeszközt szerez

XI.6 Részesedéscsere:

Irányelv	Ptk.	TAO
Társaság		Társaság
Egy másik Társaságban	A Ptk. a részesedés cserét nem szabályozza	Egy társaság (a megszerző társaság) egy másik társaság (a megszerzett társaság) jegyzett tőkéjében, valamint - szükség esetén -, feltéve,
A szavazati jogok többségét biztosító vagy azt tovább növelő részesedést szerez		A szavazati jogok többségét biztosító vagy azt tovább növelő részesedést szerez
Az utóbbi társaság tagjainak értékpapíriaiért cserébe		Annak ellenében, hogy a megszerzett társaság tagja (tagjai), részvényese (részvényesei)
A saját jegyzetttőkéjét megtestesítő értékpapírokat bocsát ki		A megszerző társaságban részesedést szerez
A névérték vagy – névérték hiánya esetén – a könyv szerinti érték 10%-át meg nem haladó készpénzt fizet ki		A részesedés névértékének (névérték hiányában arányos könyv szerinti értéknek) a 10 százalékát meg nem haladó pénzeszközt szerez

XI.7 Székhely áthelyezés

Irányelv	Ptk.	Corporate Tax
Létesítő okirat szerinti székhely áthelyezése	A Ptk. a székhely áthelyezést nem szabályozza	A székhelyáthelyezésnek nincs külön definíciója
SE vagy SCE		Nincs kimodott definíció, de a szabályok csak Európai Részvénytársaság és Európai szövetkezet székhelyáthelyezésére vonatkoznak
Végelszámolás vagy új jogi személy létrehozása nélkül		Nincs említés a végelszámolás hiányáról
Áthelyezi a létesítő okirat szerinti székhelyét egyik tagállamból egy másik tagállamba		A külföldre történő székhelyáthelyezést követően
Nem eredményezhet adókötelezettséget a nem-realizált tőkenyereségek, a céltartalékok, és az értékcsökkenés változása miatt		Úgy jár el, mintha a székhelyáthelyezés nem történt volna meg

XII. MELLÉKLET

XII.1 Javaslatok a TAO törvény módosítására (egységes szerkezet)

2. § (1) A társasági adó alanya a (2)-(4) és (6) bekezdésben meghatározott személy.

(2) Belföldi illetőségű adózó a belföldi személyek közül

a) a gazdasági társaság (ideértve a nonprofit gazdasági társaságot, a szabályozott ingatlanbefektetési elővállalkozást, a szabályozott ingatlanbefektetési társaságot és a szabályozott ingatlanbefektetési projektársaságot is), az egyesülés, a magyarországi székhelyű európai részvénytársaság (ideértve az európai holding részvénytársaságot is) és a magyarországi székhelyű európai szövetkezet,

(4) Adóalany a külföldi személy, illetve az üzletvezetése helye alapján külföldi illetőségű, ha

a) belföldi telephelyen végez vállalkozási tevékenységet, feltéve, hogy az üzletvezetésének helyére tekintettel nem tekinthető belföldi illetőségű adózónak (a továbbiakban: külföldi vállalkozó); illetve

b) a székhelyáthelyezés miatt külföldi illetőségűvé vált európai részvénytársaság, európai szövetkezet a belföldi tevékenységének betudható jövedelme tekintetében.

c) ingatlannal rendelkező társaságban meglévő részesedésének elidegenítése vagy kivonása révén szerez jövedelmet (a továbbiakban: ingatlannal rendelkező társaság tagja).

23/a. kedvezményezett átalakulás: az olyan – a Ptk. szerinti - átalakulás, egyesülés, szétválás amelyben egy vagy több végelszámolás nélkül megszűnt társaság (kiválás esetén: egy társaság anélkül, hogy megszűnne) az összes eszközét és kötelezettségét (kiválás

esetén legalább egy önálló szervezeti egységét) átadja egy vagy több meglévő vagy újonnan alakított társaság részére az átvevő társaság(ok) jegyzett tőkéjét megtestesítő, tőkeemeléssel vagy kibocsátással létrehozott részesedésnek az átadó társaság tagjai (részvényesei) részére történő átadásáért cserében, feltéve, hogy

a) a jogügylet révén a jogelőd tagja, részvényese az legfeljebb a megszerzett részesedés együttes névértéke (névérték hiányában a jegyzett tőke arányában meghatározott értéke) 10 százalékanak megfelelő pénzeszközt szerez ide nem értve a kedvezményezett átalakulásban részt venni nem kívánó tagok (részvényesek) kifizetésére fordított összeget, valamint

b) szétválás esetén a jogelőd tagjai, részvényesei - egymáshoz viszonyítva - arányos részesedést szereznek a jogutódokban,

c) az egyszemélyes társaság egyedüli tagjába, részvényesébe olvad be,

d) a társaság más tagállamban székhelyát helyezés jogcímével került törlésre és jogutódlás mellett magyar társaságként kerül újraalapításra;

23/b). **kedvezményezett eszközát ruházás:** az a jogügylet, amelynek alapján egy társaság (az átruházó társaság) - megszűnése nélkül - legalább egy önálló szervezeti egységét átruházza egy másik társaságra (az átvevő társaságra) annak jegyzett tőkéjét megtestesítő részesedés ellenében;

23/c). **kedvezményezett részesedéscsere:** az a jogügylet, amelynek alapján egy társaság (a megszerző társaság) a szavazati jogok többségét biztosító vagy azt tovább növelő részesedést szerez egy másik társaság (a megszerzett társaság) jegyzett tőkéjében annak ellenében, hogy a megszerzett társaság tagja (tagjai), részvényese (részvényesei) a megszerző társaságban részesedést, valamint - szükség esetén - a részesedés névértékének (névérték hiányában arányos könyv szerinti értékének) a 10 százalékat meg nem haladó

pénzeszközt szerez, feltéve, hogy a részesedéscserét valós gazdasági, kereskedelmi okok alapozzák meg

23/d Székhely áthelyezés: az a művelet, amellyel egy Európai Részvénytársaság, vagy Európai Szövetkezet végelszámolás vagy új jogi személy létrehozása nélkül áthelyezi a létesítő okirat szerinti székhelyét Magyarországról egy másik EU tagállamba, vagy egy másik EU tagállamból Magyarországra.

23/e Kedvezményezett átalakulás, kedvezményezett eszközátruházás alkalmazásában *önálló szervezeti egység*: egy társaság olyan részlegének összes eszköze és kötelezettsége (ideértve a passzív időbeli elhatárolást is), amely részleg szervezeti szempontból független, a hozzá tartozó vagyonnal működni képes egységet képez;

7.§ gy) a tagnál (részvényesnél, üzletrész-tulajdonosnál)

1. a kivezetett (részben kivezetett) részesedés - ideértve az előtársasággal szemben a vagyoni hozzájárulás alapján kimutatott követelést is, de ide nem értve az ellenőrzött külföldi társaságban lévő részesedést - következtében az adóévben elszámolt bevétel csökkentve a részesedés (10) bekezdés szerinti bekerülési értékének a könyv szerinti értéket meghaladó részével, ha a tulajdoni részesedést jelentő befektetés jogutód nélküli megszűnés, jegyzett tőke tőkekivonás útján történő leszállítása vagy kedvezményezett átalakulás következtében szűnt meg, illetve csökkent, figyelemmel a 2. pontban foglaltakra,

2. az ellenőrzött külföldi társaságban fennálló részesedés 1. pont szerinti kivonásakor a kivezetés következtében az adóévben elszámolt bevétel csökkentve a részesedés (10) bekezdés szerinti bekerülési értékének a könyv szerinti értéket meghaladó részével,

legfeljebb a 8. § (1) bekezdésének *f)* pontja alapján az adózás előtti eredmény növeléseként elszámolt - az erre vonatkozó adóbevallással és az azt alátámasztó kimutatásokkal igazolt - és az adózás előtti eredmény csökkentéseként még figyelembe nem vett összeg,

3. az első pontban foglaltakat akkor alkalmazhatja az adózó külföldi ellenőrzött társaságban lévő kivezetett részesedés következtében az adóévben elszámolt bevétel esetén, ha bizonyítja, hogy az ügylet nem minősül nem rendeltetésszerű joggyakorlásnak az Art. értelmében.

7.§ (15) Az adózó, vagy jogutódja az (1) bekezdés *f)* pontja szerinti fejlesztési tartalékot nem használhatja fel a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulásként, a térítés nélkül átvett eszköz címen, valamint az olyan tárgyi eszközzel kapcsolatban elszámolt beruházásra, amely tárgyi eszközre nem számolható el vagy nem szabad elszámolni terv szerinti értékcsökkenést, kivéve a műemlék, illetve a helyi egyedi védelem alatt álló épületet, építményt. Az adózó - a Ptk. szerinti átalakulás, egyesülés, szétválás vagy az e törvény szerinti kedvezményezett eszközátadás esetén annak jogutódja - a fejlesztési tartalékot a lekötése adóévét követő négy adóévben megvalósított beruházás bekerülési értékének megfelelően oldhatja fel, kivéve, ha a feloldott rész után a 19. § lekötés adóévében hatályos rendelkezései szerint előírt mértékkel az adót, valamint azzal összefüggésben a késedelmi pótlékot megállapítja, és azokat a feloldást követő 30 napon belül megfizeti. Az adózó, vagy jogutódja a fejlesztési tartaléknak a lekötése adóévét követő negyedik adóév végéig beruházásra fel nem használt része után az említett mértékkel az adót, valamint azzal összefüggésben a késedelmi pótlékot a negyedik adóévet követő adóév első hónapja utolsó napjáig megállapítja, és megfizeti. A késedelmi pótlékot a kedvezmény érvényesítését tartalmazó adóbevallás benyújtása esedékességének napját követő naptól a nem

beruházási célra történő feloldás napjáig, illetve a felhasználásra rendelkezésre álló időpontig kell felszámítani és a megállapított adóval együtt az említett napot követő első társaságiadó-bevallásban kell bevallani.

7.§ (16) Az adózó - a Ptk. szerinti átalakulás, egyesülés, szétválás vagy az e törvény szerinti kedvezményezett eszközátadás esetén annak jogutódja - az (1) bekezdés c) pontja szerinti összeget a lekötése adóévét követő három adóévben jogdíjbevételekre jogosító immateriális jószág szerzésére oldhatja fel, kivéve, ha a feloldott rész után a 19. § lekötés adóévében hatályos rendelkezései szerint előírt mértékkel az adót, valamint azzal összefüggésben a késedelmi pótlékot megállapítja, és azokat a feloldást követő 30 napon belül megfizeti. Az adózó vagy jogutódja a lekötött tartalékba átvezetett összeget a lekötés adóévét követő harmadik adóév végéig jogdíjbevételekre jogosító immateriális jószág szerzésére fel nem használt része után az említett mértékkel az adót, valamint azzal összefüggésben a késedelmi pótlékot a harmadik adóévet követő adóév első hónapja utolsó napjáig megállapítja, és megfizeti. A késedelmi pótlékot a kedvezmény érvényesítését tartalmazó adóbevallás benyújtása esedékességének napját követő naptól a nem elismert feloldás napjáig, illetve a felhasználásra rendelkezésre álló időpontig kell felszámítani és a megállapított adóval együtt az említett napot követő első társaságiadó-bevallásban kell bevallani.

16. § (2) a) a jogelődnél - kivéve, ha az átalakulás, egyesülés, szétválás kedvezményezett átalakulásnak minősül, és átértékelés esetén teljesülnek a (10)-(11) és (15) bekezdésben előírt feltételek - az adózás előtti eredményt csökkenti az az összeg, amellyel az immateriális javak és a tárgyi eszközök együttes számított nyilvántartási értéke meghaladja együttes könyv szerinti értéküket, növeli az az összeg, amellyel az együttes könyv

szerinti érték az együttes számított nyilvántartási értéket meghaladja; kiválás esetén a jogelőd e rendelkezéseket a kiválás adóévében és csak a jogutód részére a végleges vagyongmérleg alapján átadott eszközökre alkalmazza;

16. § (7) Jogutód nélküli megszűnésnek minősül, ha az adózó - az átalakulás, egyesülés, szétválás miatti megszűnést kivéve - bármely okból kikerül e törvény hatálya alól, továbbá, ha a székhelyét, vagy a központi ügyintézés (döntéshozatal) helyét külföldre helyezi át. Nem kell e rendelkezést alkalmaznia az adózónak, beleértve az európai részvénytársaságot és az európai szövetkezetet is, a székhelye vagy a központi ügyintézés (döntéshozatal) helye belföldről külföldre történő áthelyezésekor azon tevékenységére, amelyet külföldi vállalkozóként folytat. Nem kell továbbá e rendelkezést alkalmaznia a külföldi vállalkozónak, ha a tevékenységét az európai részvénytársaság, az európai szövetkezet folytatja. Az e paragrafus alá tartozó megszűnéshez (részleges megszűnéshez) kapcsolódóan megállapított adófizetési kötelezettséget az adózó (a külföldi vállalkozó) öt év alatt egyenlő részletekben fizeti meg.

16. § (9) Kedvezményezett átalakulás esetén a jogelőd, kiválás esetén a jogutód - a (2) bekezdés *d)* pontjában foglaltaktól függetlenül - a (10) bekezdésben meghatározott feltételekkel nem köteles adózás előtti eredményét módosítani. E paragrafus alkalmazása szempontjából jogelődnek (kiválás esetén jogutódnak) minősül a kedvezményezett átalakulásnak megfelelő nemzetközi átalakulásban átadó társaságként részt vevő társaság magyarországi fióktelepe is.

16. § (15) Ha a jogutód, illetve az átvevő társaság külföldi illetőségű, akkor a (9)-(14) bekezdés előírásait a külföldi illetőségű által külföldi vállalkozóként belföldi telephelyen folytatott tevékenységhez ténylegesen kapcsolódó eszközökre, kötelezettségekre lehet alkalmazni. Külföldi jogutód társaság esetén a jogutódlással kapcsolatosan keletkező adókötelezettségeket, illetve adózással kapcsolatos jogokat a külföldi társaság elsődlegesen az átalakulás révén létrejött telephelyén keresztül gyakorolja, hacsak jogszabály másként nem rendelkezik.

17. §(8) A jogutód társaság, vagy annak az átalakulás révén létrejött magyarországi telephelye, fióktelepe csak akkor jogosult az átalakulás útján átvett elhatárolt veszteség felhasználására (ideértve kiválás esetén a fennmaradó adózó vagyonmérleg szerinti részesedése alapján meghatározott elhatárolt veszteségét is), ha

a) az átalakulás során a jogutód társaságban - a Ptk. rendelkezéseinek megfelelő alkalmazásával meghatározott - közvetlen vagy közvetett többségi befolyást olyan tag, részvényes szerez (rendelkezik), amely vagy amelynek kapcsolt vállalkozása a jogelődben ilyen befolyással az átalakulás napját megelőző napon rendelkezett, és

b) a jogutód társaság, vagy annak az átalakulás révén létrejött magyarországi telephelye, fióktelepe az átalakulást követő két adóévben a jogelőd által folytatott legalább egy tevékenységből bevételt, árbevételt szerez. Nem kell e feltételt teljesíteni, ha az adózó az átalakulást követő két adóéven belül jogutód nélkül megszűnik, továbbá, ha a jogelőd tevékenysége kizárólag vagyonkezelésre irányult.

22/A (5) Az adózónak az igénybe vett adókedvezményt késedelmi pótlékkal növelten vissza kell fizetnie, ha

a) a hitelszerződés megkötésének évét követő négy éven belül a beruházást nem helyezi üzembe, kivéve, ha az üzembe helyezés elháríthatatlan külső ok miatti megromlás vagy jogutódlás melletti megszűnés következtében maradt el és a jogutód a jogelő kötelezettségét teljesítette,

b) a tárgyi eszközt üzembe helyezésének adóévében vagy az azt követő három évben elidegeníti kivéve a jogutódlás melletti megszűnés esetét.

18. § (6) Az alapítónak (ide nem értve az átalakulással, egyesüléssel, szétválással történő alapítást és a kedvezményezett átalakulás, kedvezményezett eszközátruházás során keletkező telephelynek biztosított működő tőkét), a tőkét befogadó, a vagyont kiadó adózónak, továbbá a tagnak (részvényesnek) az (1)-(5) bekezdés előírásait a jegyzett tőke, tőketartalék nem pénzbeli hozzájárulással történő teljesítése, emelése, a jegyzett tőke tőke kivonással történő leszállítása esetén, továbbá a jogutód nélküli megszűnéskor a nem pénzben történő vagyonkiadásra, valamint az osztalék nem pénzbeli vagyoni értékű juttatásként történő teljesítésére is alkalmaznia kell, ha többségi befolyással rendelkező vagy az alapítással ilyenné váló tag (részvényes) teljesíti a nem pénzbeli hozzájárulást, illetve részesedik a vagyonból.

26/A. § (1) A 26. §-ban és az adózás rendjéről szóló törvény 1. számú és 2. számú mellékletében foglaltaktól függetlenül, ha az adózó

(9) Kedvezményezett beruházási érték az (1) bekezdés *d)* pontja szerinti nyilatkozat adóévét követő két adóévben az adózó (ide nem értve az adózó külföldi telephelyét) által beszerezett, előállított, korábban még használatba nem vett tárgyi eszköz bekerülési értéke, de legfeljebb a foglalkoztatottak átlagos állományi létszáma az (1) bekezdés *d)* pontja

szerinti nyilatkozat adóévét követő adóévben, majd pedig a második adóévben bekövetkezett, a külföldi telephelyen foglalkoztatott létszám figyelmen kívül hagyásával számított növekményének és 10 millió forintnak a szorzata, azzal, hogy a (8) bekezdés szerinti kedvezmény nem érvényesíthető olyan tárgyi eszközzel kapcsolatban elszámolt beruházásra, amely tárgyi eszközre nem számolható el vagy nem szabad elszámolni terv szerinti értékcsökkenést. A létszámnövekményt az adóév utolsó napjára megállapított átlagos állományi létszámnak a megelőző adóév utolsó napjára megállapított átlagos állományi létszámmal fennálló állapothoz képest kell meghatározni, azzal, hogy a várható létszámnövekményt év közben is figyelembe lehet venni a (8) bekezdés szerinti csökkentés számításakor. Amennyiben az adózó vagy jogutódja tényleges létszámnövekménye kisebb, mint amit az adózó év közben várható létszámnövekményként figyelembe vett és emiatt több kedvezményt (adócsökkentést) vett igénybe, mint amennyi a tényleges létszámnövekménye alapján elérhető, akkor a kedvezmény többletet a kedvezmény érvényesítésének adóévére vonatkozó társaságiadó-bevallásában köteles bevallani és az e bevallásra előírt határidőig - társasági adóként - visszafizetni.

(10) A (9) bekezdésben meghatározott tárgyi eszköz vonatkozásában a (8) bekezdés szerint érvényesített összegre jutó adóalapot az adóalapnál elszámolt értékcsökkenési leírásnak kell tekinteni.

(11) A (9) bekezdésben meghatározott beruházás esetén a kedvezmény igénybevételének feltétele, hogy az adózó a foglalkoztatottak átlagos állományi létszámát növelje és azokat az új munkahelyeket, amelyeket a foglalkoztatottak átlagos állományi létszáma növekményénél figyelembe vett az első alkalommal történő betöltésük időpontját köve-

tően legalább két éven keresztül az érintett régióban fenntartja. Amennyiben a (9) bekezdés szerint figyelembe vett foglalkoztatottak átlagos állományi létszáma csökken, az adózó vagy jogutódja a létszámcsökkenés adóévére vonatkozó társaságiadó-bevallásban köteles bevallani és e bevallásra előírt határidőig - társasági adóként - visszafizetni a nem teljesített létszámnövekmény és 10 millió forint szorzata 19%-ának megfelelő összeget.

XII.2 Javaslato a TAO törvény módosítására (változás követéssel)

2. § (1) A társasági adó alanya a (2)-(4) és (6) bekezdésben meghatározott személy.

(2) Belföldi illetőségű adózó a belföldi személyek közül

a) a gazdasági társaság (ideértve a nonprofit gazdasági társaságot, a szabályozott ingatlanbefektetési elővállalkozást, a szabályozott ingatlanbefektetési társaságot és a szabályozott ingatlanbefektetési projektársaságot is), az egyesülés, ~~az~~ a magyarországi székhelyű európai részvénytársaság (ideértve az európai holding részvénytársaságot is) és ~~az~~ a magyarországi székhelyű európai szövetkezet,

(4) Adóalany a külföldi személy, illetve az üzletvezetése helye alapján külföldi illetőségű, ha

a) belföldi telephelyen végez vállalkozási tevékenységet, feltéve, hogy az üzletvezetésének helyére tekintettel nem tekinthető belföldi illetőségű adózónak (a továbbiakban: külföldi vállalkozó); illetve

b) a székhelyáthelyezés miatt külföldi illetőségűvé vált európai részvénytársaság, európai szövetkezet a belföldi tevékenységének betudható jövedelme tekintetében.

c) ingatlannal rendelkező társaságban meglévő részesedésének elidegenítése vagy kivonása révén szerez jövedelmet (a továbbiakban: ingatlannal rendelkező társaság tagja).

4.§ 23/a. kedvezményezett átalakulás: az olyan – a Ptk. szerinti – átalakulás, ~~(ideértve az egyesülést, a szétválást is),~~), amelyben jogelődként és jogutódként is csak társaság ~~(32/a.~~

pont) vesz részt, amelyben egy vagy több végelszámolás nélkül megszűnt társaság (kiválás esetén: egy társaság anélkül, hogy megszűnne) az összes eszközt és kötelezettségét (kiválás esetén legalább egy önálló szervezeti egységet) átadja egy vagy több meglévő vagy újonnan alakított társaság részére az átvevő társaság(ok) jegyzett tőkéjét megtestesítő, tőkeemeléssel vagy kibocsátással létrehozott részesedésnek az átadó társaság tagjai (részvényesei) részére történő átadásáért cserében, feltéve, hogy ha

a) a jogügylet révén a jogelőd tagja, részvényese az ~~átalakulás keretében a jogutódban részesedést és~~ legfeljebb a megszerzett részesedés együttes névértéke (névérték hiányában a jegyzett tőke arányában meghatározott értéke) 10 százalékának megfelelő pénzeszközt szerez ide nem értve a kedvezményezett átalakulásban részt venni nem kívánó tagok (részvényesek) kifizetésére fordított összeget, valamint

b) szétválás esetén a jogelőd tagjai, részvényesei - egymáshoz viszonyítva - arányos részesedést szereznek a jogutódokban,

c) az egyszemélyes társaság egyedüli tagjába, részvényesébe olvad be,

d) a társaság más tagállamban székhely áthelyezés jogcímével került törlésre és jogutódlás mellett magyar társaságként kerül újraalapításra;

23/b). **kedvezményezett eszközátruházás:** az a jogügylet, amelynek alapján egy társaság (az átruházó társaság) - megszűnése nélkül - legalább egy önálló szervezeti egységet átruházza egy másik társaságra (az átvevő társaságra) annak jegyzett tőkéjét megtestesítő részesedés ellenében; *önálló szervezeti egység:* egy társaság olyan részlegének összes eszköze

és kötelezettsége (ideértve a passzív időbeli elhatárolást is), amely részleg szervezeti szempontból független, a hozzá tartozó vagyonnal működni képes egységet képez;

23/c. kedvezményezett részesedéscsere: az a jogügylet, amelynek alapján egy társaság (a megszerző társaság) a szavazati jogok többségét biztosító vagy azt tovább növelő részesedést szerez egy másik társaság (a megszerzett társaság) jegyzett tőkéjében annak ellenében, hogy a megszerzett társaság tagja (tagjai), részvényese (részvényesei) a megszerző társaságban részesedést, valamint - szükség esetén - a részesedés névértékének (névérték hiányában arányos könyv szerinti értékének) a 10 százalékát meg nem haladó pénzeszközt szerez, feltéve, hogy a részesedéscserét valós gazdasági, kereskedelmi okok alapozzák meg, azzal, hogy a valós gazdasági, kereskedelmi okok fennállását az adózó köteles bizonyítani, ha a megszerző társaság ellenőrzött külföldi társaságnak minősül ;

23/d Székhely áthelyezés: az a művelet, amellyel egy Európai Részvénytársaság, vagy Európai Szövetkezet végelszámolás vagy új jogi személy létrehozása nélkül áthelyezi a létesítő okirat szerinti székhelyét Magyarországról egy másik EU tagállamba, vagy egy másik EU tagállamból Magyarországra.

23/e Kedvezményezett átalakulás, kedvezményezett eszközátruházás
alkalmazásában önálló szervezeti egység: egy társaság olyan részlegének összes eszköze és kötelezettsége (ideértve a passzív időbeli elhatárolást is),

amely részleg szervezeti szempontból független, a hozzá tartozó vagyonnal működni képes egységet képez;

7.§ gy) a tagnál (részvényesnél, üzletrész-tulajdonosnál)

1. a kivezetett (részben kivezetett) részesedés - ideértve az előtársasággal szemben a vagyoni hozzájárulás alapján kimutatott követelést is, de ide nem értve az ellenőrzött külföldi társaságban lévő részesedést - következtében az adóévben elszámolt bevétel csökkentve a részesedés (10) bekezdés szerinti bekerülési értékének a könyv szerinti értéket meghaladó részével, ha a tulajdoni részesedést jelentő befektetés jogutód nélküli megszűnés, jegyzett tőke tőke kivonás útján történő leszállítása vagy kedvezményezett átalakulás következtében szűnt meg, illetve csökkent, figyelemmel a 2. pontban foglaltakra,

2. az ellenőrzött külföldi társaságban fennálló részesedés 1. pont szerinti kivonása-kor a kivezetés következtében az adóévben elszámolt bevétel csökkentve a részesedés (10) bekezdés szerinti bekerülési értékének a könyv szerinti értéket meghaladó részével, legfeljebb a 8. § (1) bekezdésének f) pontja alapján az adózás előtti eredmény növeléseként elszámolt - az erre vonatkozó adóbevallással és az azt alátámasztó kimutatásokkal igazolt - és az adózás előtti eredmény csökkentéseként még figyelembe nem vett összeg,

3. az első pontban foglaltakat akkor alkalmazhatja az adózó külföldi ellenőrzött társaságban lévő kivezetett részesedés következtében az adóévben elszámolt bevétel esetén, ha bizonyítja, hogy az ügylet nem minősül nem rendeltetésszerű joggyakorlásnak az Art. értelmében.

7.§ (15) Az adózó, vagy jogutódja az (1) bekezdés f) pontja szerinti fejlesztési tartalékot nem használhatja fel a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulásként, a térítés nélkül átvett eszköz címen, valamint az olyan tárgyi eszközzel kapcsolatban elszámolt beruházásra, amely tárgyi eszközre nem számolható el vagy nem szabad elszámolni terv szerinti értékcsökkenést, kivéve a műemlék, illetve a helyi egyedi védelem alatt álló épületet, építményt. Az adózó - a Ptk. szerinti átalakulás, egyesülés, szétválás vagy az e törvény szerinti kedvezményezett eszközátadás esetén annak jogutódja - a fejlesztési tartalékot a lekötése adóévét követő négy adóévben megvalósított beruházás bekerülési értékének megfelelően oldhatja fel, kivéve, ha a feloldott rész után a 19. § lekötés adóévében hatályos rendelkezései szerint előírt mértékkel az adót, valamint azzal összefüggésben a késedelmi pótlékot megállapítja, és azokat a feloldást követő 30 napon belül megfizeti. Az adózó, vagy jogutódja a fejlesztési tartaléknak a lekötése adóévét követő negyedik adóév végéig beruházásra fel nem használt része után az említett mértékkel az adót, valamint azzal összefüggésben a késedelmi pótlékot a negyedik adóévet követő adóév első hónapja utolsó napjáig megállapítja, és megfizeti. A késedelmi pótlékot a kedvezmény érvényesítését tartalmazó adóbevallás benyújtása esedékességének napját követő naptól a nem beruházási célra történő feloldás napjáig, illetve a felhasználásra rendelkezésre álló időpontig kell felszámítani és a megállapított adóval együtt az említett napot követő első társaságiadó-bevallásban kell bevallani.

7.§ (16) Az adózó - a Ptk. szerinti átalakulás, egyesülés, szétválás vagy az e törvény szerinti kedvezményezett eszközátadás esetén annak jogutódja - az (1) bekezdés c) pontja szerinti összeget a lekötése adóévét követő három adóévben jogdíjbevételekre jogosító immateriális jószág szerzésére oldhatja fel, kivéve, ha a feloldott

rész után a 19. § lekötés adóévében hatályos rendelkezései szerint előírt mértékkel az adót, valamint azzal összefüggésben a késedelmi pótlékot megállapítja, és azokat a feloldást követő 30 napon belül megfizeti. Az adózó, vagy jogutódja a lekötött tartalékba átvezetett összeget a lekötés adóévet követő harmadik adóév végéig jogdíjbevételekre jogosító immateriális jószág szerzésére fel nem használt része után az említett mértékkel az adót, valamint azzal összefüggésben a késedelmi pótlékot a harmadik adóévet követő adóév első hónapja utolsó napjáig megállapítja, és megfizeti. A késedelmi pótlékot a kedvezmény érvényesítését tartalmazó adóbevallás benyújtása esedékességének napját követő naptól a nem elismert feloldás napjáig, illetve a felhasználásra rendelkezésre álló időpontig kell felszámítani és a megállapított adóval együtt az említett napot követő első társaságiadó-bevallásban kell bevallani.

16. § (2) a) a jogelődnél - kivéve, ha az átalakulás, egyesülés, szétválás kedvezményezett átalakulásnak minősül, és átértékelés esetén teljesülnek a (10)-(11) és (15) bekezdésben előírt feltételek - az adózás előtti eredményt csökkenti az az összeg, amellyel az immateriális javak és a tárgyi eszközök együttes számított nyilvántartási értéke meghaladja együttes könyv szerinti értéküket, növeli az az összeg, amellyel az együttes könyv szerinti érték az együttes számított nyilvántartási értéket meghaladja; kiválás esetén a jogelőd e rendelkezéseket a kiválás adóévében és csak a jogutód részére a végleges vagyongmérleg alapján átadott eszközökre alkalmazza;

16. § (7) Jogutód nélküli megszűnésnek minősül, ha az adózó - az átalakulás, egyesülés, szétválás miatti megszűnést kivéve - bármely okból kikerül e törvény hatálya alól,

továbbá, ha a székhelyét, vagy a központi ügyintézés (döntéshozatal) helyét külföldre helyezi át. Nem kell e rendelkezést alkalmaznia az adózónak, beleértve az európai részvénytársaság~~nak~~ot és az európai szövetkezet~~nek~~et is a székhelye, vagy a központi ügyintézés (döntéshozatal) helye belföldről külföldre történő áthelyezésekor azon tevékenységére, amelyet külföldi vállalkozóként folytat. Nem kell továbbá e rendelkezést alkalmaznia a külföldi vállalkozónak, ha a tevékenységét az európai részvénytársaság, az európai szövetkezet folytatja. Az e paragrafus alá tartozó megszűnéshez (részleges megszűnéshez) kapcsolódóan megállapított adófizetési kötelezettséget az adózó (a külföldi vállalkozó) öt év alatt egyenlő részletekben fizeti meg.

16. § (9) Kedvezményezett átalakulás esetén a jogelőd, kiválás esetén a jogutód - a (2) bekezdés *d)* pontjában foglaltaktól függetlenül - a (10) bekezdésben meghatározott feltételekkel nem köteles adózás előtti eredményét módosítani. E paragrafus alkalmazása szempontjából jogelődnek (kiválás esetén jogutódnak) minősül a kedvezményezett átalakulásnak megfelelő nemzetközi átalakulásban átadó társaságként részt vevő társaság magyarországi fióktelepe is.

16. § (15) Ha a jogutód, illetve az átvevő társaság külföldi illetőségű, akkor a (9)-(14) bekezdés előírásait a külföldi illetőségű által külföldi vállalkozóként belföldi telep-

helyen folytatott tevékenységhez ténylegesen kapcsolódó eszközökre, ~~forrásokra~~ kötelezettségekre lehet alkalmazni. Külföldi jogutód társaság esetén a jogutódlással kapcsolatosan keletkező adókötelezettségeket, illetve adózással kapcsolatos jogokat a külföldi társaság elsődlegesen az átalakulás révén létrejött telephelyén keresztül gyakorolja, hacsak jogszabály másként nem rendelkezik.

17. § (8) A jogutód társaság, vagy annak az átalakulás révén létrejött magyarországi telephelye, fióktelepe csak akkor jogosult az átalakulás útján átvett elhatárolt veszteség felhasználására (ideértve kiválás esetén a fennmaradó adózó vagyonomérleg szerinti részesedése alapján meghatározott elhatárolt veszteségét is), ha

a) az átalakulás során ~~benne~~ a jogutód társaságban - a Ptk. rendelkezéseinek megfelelő alkalmazásával meghatározott - közvetlen vagy közvetett többségi befolyást olyan tag, részvényes szerez (rendelkezik), amely vagy amelynek kapcsolt vállalkozása a jogelődben ilyen befolyással az átalakulás napját megelőző napon rendelkezett, és

b) a jogutód társaság, vagy annak az átalakulás révén létrejött magyarországi telephelye, fióktelepe az átalakulást követő két adóévben a jogelőd által folytatott legalább egy tevékenységből bevételt, árbevételt szerez. Nem kell e feltételt teljesíteni, ha az adózó az átalakulást követő két adóéven belül jogutód nélkül megszűnik, továbbá, ha a jogelőd tevékenysége kizárólag vagyongazdálkodásra irányult.

22/A (5) Az adózónak az igénybe vett adókedvezményt késedelmi pótlékkal növelten vissza kell fizetnie, ha

a) a hitelszerződés megkötésének évét követő négy éven belül a beruházást nem helyezi üzembe, kivéve, ha az üzembe helyezés elháríthatatlan külső ok miatti megromlás vagy jogutódlás melletti megszűnés következtében maradt el és a jogutód a jogelőd kötelezettségét teljesítette,

b) a tárgyi eszközt üzembe helyezésének adóévében vagy az azt követő három évben elidegeníti kivéve a jogutódlás melletti megszűnés esetét.

18. § (6) Az alapítónak (ide nem értve az átalakulással, egyesüléssel, szétválással történő alapítást és a kedvezményezett átalakulás, kedvezményezett eszköz átruházás során keletkező telephelynek biztosított működő tőkét), a tőkét befogadó, a vagyont kiadó adózónak, továbbá a tagnak (részvényesnek) az (1)-(5) bekezdés előírásait a jegyzett tőke, tőketartalék nem pénzbeli hozzájárulással történő teljesítése, emelése, a jegyzett tőke tőkekivonással történő leszállítása esetén, továbbá a jogutód nélküli megszűnéskor a nem pénzben történő vagyonkiadásra, valamint az osztalék nem pénzbeli vagyoni értékű juttatásként történő teljesítésére is alkalmaznia kell, ha többségi befolyással rendelkező vagy az alapítással ilyenné váló tag (részvényes) teljesíti a nem pénzbeli hozzájárulást, illetve részesedik a vagyonból.

26/A. § (1) A 26. §-ban és az adózás rendjéről szóló törvény 1. számú és 2. számú mellékletében foglaltaktól függetlenül, ha az adózó

(9) Kedvezményezett beruházási érték az (1) bekezdés d) pontja szerinti nyilatkozat adóévét követő két adóévben az adózó (ide nem értve az adózó külföldi telephelyét) által

beszerzett, előállított, korábban még használatba nem vett tárgyi eszköz bekerülési értéke, de legfeljebb a foglalkoztatottak átlagos állományi létszáma az (1) bekezdés *d*) pontja szerinti nyilatkozat adóévét követő adóévben, majd pedig a második adóévben bekövetkezett, a külföldi telephelyen foglalkoztatott létszám figyelmen kívül hagyásával számított növekményének és 10 millió forintnak a szorzata, azzal, hogy a (8) bekezdés szerinti kedvezmény nem érvényesíthető olyan tárgyi eszközzel kapcsolatban elszámolt beruházásra, amely tárgyi eszközre nem számolható el vagy nem szabad elszámolni terv szerinti értékcsökkenést. A létszámnövekményt az adóév utolsó napjára megállapított átlagos állományi létszámnak a megelőző adóév utolsó napjára megállapított átlagos állományi létszámhoz fennálló állapothoz képest kell meghatározni, azzal, hogy a várható létszámnövekményt év közben is figyelembe lehet venni a (8) bekezdés szerinti csökkentés számításakor. Amennyiben az adózó vagy jogutódja tényleges létszámnövekménye kisebb, mint amit az adózó év közben várható létszámnövekményként figyelembe vett és emiatt több kedvezményt (adócsökkentést) vett igénybe, mint amennyi a tényleges létszámnövekménye alapján elérhető, akkor a kedvezmény többletet a kedvezmény érvényesítésének adóévére vonatkozó társaságiadó-bevallásában köteles bevallani és az e bevallásra előírt határidőig - társasági adóként - visszafizetni.

(10) A (9) bekezdésben meghatározott tárgyi eszköz vonatkozásában a (8) bekezdés szerint érvényesített összegre jutó adóalapot az adóalapnál elszámolt értékcsökkenési leírásnak kell tekinteni.

(11) A (9) bekezdésben meghatározott beruházás esetén a kedvezmény igénybevételenek feltétele, hogy az adózó a foglalkoztatottak átlagos állományi létszámát növelje és azokat az új munkahelyeket, amelyeket a foglalkoztatottak átlagos állományi létszáma növekményénél figyelembe vett az első alkalommal történő betöltésük időpontját köve-

tően legalább két éven keresztül az érintett régióban fenntartja. Amennyiben a (9) bekezdés szerint figyelembe vett foglalkoztatottak átlagos állományi létszáma csökken, az adózó vagy jogutódja a létszámcsökkenés adóévére vonatkozó társaságiadó-bevallásban köteles bevallani és e bevallásra előírt határidőig - társasági adóként - visszafizetni a nem teljesített létszámnövekmény és 10 millió forint szorzata 19%-ának megfelelő összeget.