



**Gazdálkodástudományi
Doktori Iskola**

TÉZISGYŰJTEMÉNY

Erdős Gabriella

Nemzetközi Átalakulások

A magyar társasági adózási szabályok összhangja az Európai Unióssal
joggal című Ph. D. értekezéséhez

Témavezetők:

Deák Dániel, CSc
egyetemi tanár, BCE

Lukács János, CSc
egyetemi docens, BCE

Budapest, 2016

Pénzügyi és Számviteli és Gazdasági Jogi Intézet
Gazdasági Jogi Tanszék

TÉZISGYŰJTEMÉNY

Erdős Gabriella

Nemzetközi Átalakulások

A magyar társasági adózási szabályok összhangja az Európai Unió joggal

című Ph. D. értekezéséhez

Témavezetők:

Deák Dániel, CSc
egyetemi tanár, BCE

Lukács János, CSc
egyetemi docens, BCE

© Erdős Gabriella

Tartalomjegyzék

Gazdasági Jogi Tanszék	2
I. Kutatási előzmények, a kutatási téma indoklása	4
A dolgozat célja	4
Kutatási előzmények	6
A téma aktualitása	8
Következtetések	8
II. A felhasznált módszerek	9
III. Az értekezés eredményei	10
H1 hipotézis:	10
H2 hipotézis	13
H3 hipotézis	16
IV. Irodalomjegyzék	19
V. Szerző publikációi a témában	21

I. Kutatási előzmények, a kutatási téma indoklása

A dolgozat célja

Amikor Magyarország 2004-ben belépett az Európai Unióba, akkor vállalta az uniós joganyag teljes körű átvételét és alkalmazását. Maga a közösségi jog is állandó fejlődésben van, ezt a fejlődést minden tagállamnak követni kell olyan módon, hogy a másodlagos jogban (legfőképpen az irányelvekben) bekövetkezett módosításokat bevezeti és a nemzeti jog részévé teszi a jogszabályban előírt határidőig, illetve a nemzeti jogi szabályozásban figyelembe veszi az uniós jogesetek jogértelmezését. Az Európai Unió rendszeresen áttekinti, hogy a tagállamok az irányelveket és azok módosításait megfelelően vezették-e be. Ezek a vizsgálatok kérdőíveken alapulnak, legfőbb céljuk az alapelvek érvényesülésének vizsgálata, így nem mennek le kellő mélységig a nemzeti joganyagban.

A közösségi jog az átalakulások területén jelentősen változott Magyarország belépése óta, de az Átalakulási irányelv újrakodifikálása óta még nem került sor újabb közösségi szintű megfelelési vizsgálatra. A magyar társasági adózás szabályai is dinamikusan fejlődnek, egyre komplexebbé válnak. Ahogy a magyar gazdaság egyre jobban integrálódik az Európai Unió közös piacába, egyre több határon átnyúló ügylet megy végbe, amely a közösségi és nemzeti jog együttes alkalmazását követeli meg.

A dolgozat azt vizsgálja, hogy az átalakulások magyarországi társasági adójogi szabályozása mennyiben van összhangban az uniós alapelvekkel, a hatályos irányelvekkel, illetve az esetjoggal; melyek azok a területek, ahol a nemzeti jogszabály módosítására van szükség. A dolgozat ezen belül elsősorban az egyesülések és a székhelyáthelyezések kérdéseire összpontosít, mivel jelenleg

egy nemzetközi szétválás, a vonatkozó cégjogi irányelv hiányában, csak az uniós alapelvekre való hivatkozással, továbbá az Európai Unió Bíróságának pozitív döntése esetén tud végbe menni. A dolgozat három szinten vizsgálja a magyar társasági adójog nemzetközi átalakulásokkal kapcsolatos uniós megfelelését.

- Az első szint az uniós alapelvek szintje, ahol elsősorban a letelepedés szabadsága szempontjából vizsgáljuk 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 szabálycsoportok értelmezésére, valamint a meg nem felelés területeire.

- A harmadik szint az ún. *negatív jog*, az Európai Unió Bírósága 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 azonosítása, 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 dolgozat a társaságok nemzetközi átalakulásainak társasági adózására összpontosít, mind az átalakulásban résztvevő vállalkozások, mind azok tulajdonosai szempontjából. Ezen belül is három témakörre, a határon átnyúló egyesülések illetve székhely áthelyezések közvetlen társasági adóvonzatára, a keletkező telephelyek adózására, valamint az adókikerülés megakadályozására vonatkozó kérdésekre fektet különös hangsúlyt. Jelen dolgozat csak annyiban vizsgálja az

átalakulásoknak a transzferárakra, illetve az adókedvezmények formájában és egyéb módon elérhető állami támogatásokra való hatását, 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.

Kutatási előzmények

Az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés alapelvei kimondják, hogy a négy szabadság 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 erre vonatkozó utalásokat. Így az Európai Unió Működéséről szóló Szerződés 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 követelménye miatt nagyon kevés uniós szintű, kötelező érvényű jogszabály született a közvetlen adózás területén. A pozitív adóztatási szabályok mellet, vagy inkább azok hiányában, nagy szerepet játszik az ún. *negatív harmonizáció*. Ennek legfontosabb eszközei a bírósági döntések, amelyek specifikus szabályozás híján az egyes nemzeti szabályok és az általános közösségi elvek viszonyát vizsgálják, továbbá korlátozzák a tagállamok szabadságát az Unió alapelveivel ellentétes intézkedések bevezetésében és fenntartásában.

A határon átnyúló átalakulások adósemlegességét, összhangban a letelepedés szabadságának és a tőke szabad mozgásának alapelveivel, az Átalakulási irányelv garantálja. Az Átalakulási irányelv első tervezetét eredetileg az Anya-leányvállalati irányelv javaslattal együtt, ugyanazon

adóharmonizációs program részeként dolgozták ki 1969-ben. Az irányelv javaslatot a Tanács 1990-ben elfogadta, ezzel megteremtve a lehetőséget az azonnali adózási következmények nélküli nemzetközi összeolvadásoknak és szétválásoknak.

Az Átalakulási irányelv 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 végbemenjenek.

A tételes jog fejlődése mellett az esetjog is egyre aktívabb szerepet játszott az átalakulások adósemlegességének értelmezésében. Az egyik leglényegesebb, jogeseteken keresztül kifejlesztett általános elv az, hogy az adott ügylet adóhatásainak irányelv híján is összhangban kell lennie az alapszabadság jogokkal; a tagállamoknak kötelessége jogszabályaikat ezek messzemenőlegesen figyelembe vételével megalkotni.

Magyarország az Átalakulási irányelv rendelkezéseit az uniós csatlakozás részeként beépítette a magyar társasági adó törvénybe, és kötelezettséget vállalt a mindenkor hatályos uniós joggal való összhang megteremtésére és fenntartására.

A dolgozat által feltett és megválaszolt alapvető kutatási kérdés az, hogy mennyire sikerült ez a beépítés. Azaz, hogy több, mint egy évtizeddel az Unióhoz való csatlakozás után a nemzeti jog a határon átnyúló átalakulások társasági adóztatása területén mennyire van összhangban az Európai Unió alapelveivel, a vonatkozó uniós jogszabályokkal, illetve az Európai Unió Bírósága döntései nyomán kialakult joggyakorlattal. Az elemzés végigköveti a joganyag fejlődési lépéseit és dinamikusán vizsgálja azt a kérdéskört, hogy a nemzeti jog mennyiben követte az *aquis communautaire* fejlődését.

A téma aktualitása

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, amelyet Magyarország is bevezetett nemzeti jogába. Az Átalakulási irányelvet 2005-ben kibővítették, 2009-ben pedig újrakodifikálták, továbbá az elmúlt öt évben meghatározó jelentőségű Európai bírósági döntések születtek a témakörben, beleértve két magyar vonatkozású ügyet is.

A székhely áthelyezés kérdésének uniós szabályozására még nem született irányelv, csak bírósági döntések adnak útmutatást. 2012-ben azonban a kérdés előtérbe került, mivel az Unió által lefolytatott nyilvános konzultációk során a válaszadók többsége kifejezte igényét közösségi szabályozásra ezen a területen.

Következtetések

A dolgozat az uniós megfelelés vizsgálatához hipotéziseket állít fel, melyeket részletes összehasonlító elemzésnek vet alá. A dolgozat végkövetkeztetése az, hogy a magyar jogalkotás az uniós jog fejlődését nem követte megfelelően, és ezért szükség lenne a magyar szabályozás megújítására, amely a csatlakozás óta bekövetkezett változásokat teljes körűen figyelembe veszi.

Amennyiben a magyar jogszabályok nincsenek összhangban az uniós joggal, akkor Magyarország ellen kötelezettségszegési eljárás indulhat, 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 megkérdőjelezhetik. A dolgozat a jogszabály módosításával kapcsolatosan konkrét ajánlásokat is megfogalmaz.

II. A felhasznált módszerek

A kutatás módszertana alapvetően forráskutatásra, összehasonlító elemzésre, illetve a hipotézisek ellenőrzésére, kibővítésére és bizonyítására koncentrál. A forráskutatás során elsősorban a két legnagyobb európai adójogi szakkönyvtár, az amszterdami International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), illetve a bécsi Wirtschaftsuniversität Wien (WU) anyagaira, valamint a hazai egyetemek, azon belül is főként a Corvinus Egyetem és az Eötvös Lóránd Tudományegyetem 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, továbbá 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 módszertani célja az új megoldási javaslatok kialakításához megfelelő kiindulási alap létrehozása volt. Az összehasonlító elemzés eredményeként meghatározásra kerültek azok a területek, ahol a hazai társasági adó jog nincsen tökéletes összhangban az uniós joggal. Az elemzés során a dolgozat összeveti a felállított hipotéziseket a felkutatott és megvizsgált forrásokból származó ismeretanyaggal. Az értekezés elméleti következtetéseket von le, továbbá konkrét ajánlásokat tesz a jobb megfelelés kialakítása érdekében.

III. Az értekezés eredményei

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 első kutatási kérdéskör arra keresi a választ, hogy mennyire következetesen vette át a magyar szabályozás az irányelv rendelkezéseit.

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 irányelvé (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 kedvezményezett átalakulás definíciós vizsgálatánál a dolgozat az Átalakulási irányelv egyesülés, szétválás és részleges szétválás meghatározásaiból, illetve a vonatkozó cégjogi irányelvek joghatás vizsgálatából indul ki. Meghatározza az átalakulás lényeges tartalmi elemeit, és megvizsgálja, hogy ezen elemeket a magyar leírás mennyiben tartalmazza. Az elemzés azt bizonyítja, hogy a hazai szabályozás nemcsak az Átalakulási irányelvvel, hanem a magyar polgári jog meghatározásaival sincs tökéletes összhangban.

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 is. Ugyanakkor nem engedi meg a közös vállalkozás kedvezményezett ügyletben való részvételét, holott ez az irányelv személyi hatályában benne van (H1.2).

A részhipotézis jelentőségét az adja, hogy az esetjogban kimondásra került az Európai Unió Bíróságának illetékessége belföldi ügyekben akkor, ha a nemzeti törvényben a hazai és a határokon átnyúló átalakulásokra ugyanazok a törvényi helyek vonatkoznak. A részhipotézis bizonyítottságának az a következménye, hogy a belföldi átalakulások adókövetkezményeivel

kapcsolatosan is lehet az Európai Unió Bíróságához fordulni, annak ellenére, hogy belföldi esetben az uniós alapszabadságok sérelme nem tud megvalósulni.

A magyar szabályozásnak hiányossága az is, hogy nem mondja ki: egy harmadik tagállamban lévő telephely átadása az átadó országban nem eredményezhet adókötelezettséget, ez pedig ellentétes az Átalakulási 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). Ez a hiányosság abból fakad, hogy az irányelv 2005-ös módosításai nem kerültek átvezetésre a nemzeti szabályozásba. Az uniós esetjogból következően azon határon átnyúló átalakulásoknál, amelyek magyarországi telephelyet, vagy az átalakulásban átadóként részt vevő magyar társaság külföldi telephelyét érintik, a vállalkozás az irányelv közvetlen hatályára hivatkozhat nemzeti szabályozás híján.

A telephelyek kérdése egyébként is komoly hátráltató tényező a Magyarországot is érintő határon átnyúló átalakulásoknál. 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 formálisan 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-e 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.

Az is kimondható, hogy a magyar szabályozás nem biztosítja egyértelműen az adósemlegesítést a fejlesztési tartalék és az adókedvezmények, és az elhatárolt veszteség jogutód által történő felhasználása esetén (H1.4).

A telephelyek kérdéskörét elméletileg is megnyugtatóan úgy lehetne rendezni, ha kidolgozásra kerülne a *jogi személyek telephellyé történő átalakulásának elmélete*, valamint az *adójogi jogutódlás* koncepciója.

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

H2 hipotézis

A hazai jognak nemcsak az uniós jogszabályokhoz, hanem az *aquis communautaire* részét képező esetjoghoz is harmonizálnak kell lennie. A hipotézis ezt a kérdéskört veszi górcső alá.

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

Az általános jogelvek alapján az Európai Unió Bíróságának jó néhány ítélete foglalkozik - az átalakulások kapcsán - a letelepedés szabadságának érvényesülésével, illetve a szabadságjogok korlátozásának igazolhatóságával. Bár az Átalakulási irányelv egy „korai” irányelv, azonban a nemzetközi átalakulások lehetőségét a vállalkozások csak az elmúlt néhány évben kezdték ténylegesen kihasználni. Ennek az az oka a megfelelő cégjogi irányelvek késői (2005, illetve 2011) elfogadása. Ebből az következik, hogy magával az Átalakulási irányelvvel kapcsolatban még nem született sok bírósági döntés.

A bíróság a kilencvenes években illetve a kétezres évek elején elsősorban arra koncentrált, hogy irányelvi szintű szabályozás hiányában az átalakulások 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. A joghatóság változását az esetjog abban az esetben, ha az a jogi személy jogutódlás melletti megszűnésével és székhely áthelyezés mellett másik tagállam joghatósága alatti újra alakításával jár, *átalakulásnak* tekinti.

A székhely áthelyezés adóhatásaival, nevezetesen a nem realizált tőkenyereségek adóztatóságával foglalkozó jogesetek fellazítani látszanak az Átalakulási irányelvben megfogalmazott adósemlegesség szigorú elvét, és az adóztatási jogok egyensúlyának megtartására hivatkozva a tőkekivonási adók halasztott kivetésének határait teremtik meg.

Az esetjog átvételével kapcsolatosan a dolgozat három részhipotézist fogalmazott meg.

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 tőke kivonási 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). Ennek megteremtése a magyar cégjog, illetve társasági jog feladata.

A kifejlődött uniós esetjog szükségessé teszi a tőke kivonási adó illetve a halasztott adófizetési kötelezettség szabályainak újragondolását, és kialakítását. A jelenlegi szabályozás ezen a területen nem egyértelmű, továbbá nem teszi lehetővé a nem realizált tőkenyereségen felmerült adókötelezettség felfüggesztését. 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 dolgozat az uniós esetjog és a magyar jogszabályok összehasonlító elemzésével bizonyítja, 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 adóhalasztás melletti kivetésére, másrészt pedig a székhely áthelyezés jogutód nélküli megszűnésnek nyilvánításával túlterjeszkedik azon. A tőke kivonási adó tekintetében a dolgozat két területen fogalmaz 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 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 döntéshozás helyének változtatásával, ugyanakkor, a jelenlegi uniós joggyakorlattal összhangban javaslom, hogy a keletkező adókötelezettséget az adózó öt évre egyenlő részletekben elhatárolhassa.

A cégjog 2007-ben 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. A cégjogi helyzetet az elsődleges tevékenység gyakorlásának helyére vonatkozó szabályok teszik még komplexebbé, amely szabályok nem állnak teljesen összhangban a bejegyzett székhely és a tényleges székhely elválasztásának megengedésével (H2.3). Az adójog pedig egyáltalán nem köti a székhely meghatározást a cégtörvény fogalomrendszeréhez. A dolgozat példákon keresztül mutatja be, hogy ez milyen diszkrétanációkhoz vezet a jogszabályalkotói szándék és a jogszabályi hely szövegezése között, illetve milyen módon teszi a hazai cégjog és adójog inkonzisztenciája bizonytalanná a székhely áthelyezések adójogi megítélését.

H3 hipotézis

Az adókikerülés megakadályozása napjainkban a nemzetközi szervezetek, az OECD, az EU fókuszában áll, és a nemzeti adóhatóságok nemzetközi összefogásával, valamint az információcsere

kiterjesztésével egyre hatékonyabban valósul meg. Ugyanakkor az adóhatóságoknak pontosan a nagyobb nemzetközi összefogás miatt rendelkezésére állnak azok az eszközök, amelyekkel meggyőződhet az adózó céljáról, illetve a valós gazdasági tevékenységgel nem indokolható adóelőny szerzéséről. Éppen ezért az esetjog következetesen kimondja, hogy az adóelkerülés lehetősége nem elégséges indok az Átalakulási irányelv alkalmazásának megtagadására. A bíróság azt is többszörösen kimondta, hogy az adókikerülés tényét az adóhatóságnak kell bizonyítania.

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 ki-
mondásra:

H3.1 – A kedvezményezett átalakulás lehetőségének megtagadása az ellenőrzött külföldi társaság megléte esetén feltételezett adókikerülés miatt ellentétes az uniós esetjoggal (lásd a IV.2.2 és IV.2.11 alfejezetben).

H3.2 – Veszteség felhasználás lehetőségeinek szűkítése ellentétes az Átalakulási irányelvvvel (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, hanem bizonyos feltételek nem teljesítése esetén feltételezi az adókikerülést (H3.1). A valós gazdasági indokok megkövetelése önmagában helyénvaló, azonban azt nem az anyagi jogi szabályozásban, hanem az eljárás jogban kell szerepeltetni, ahol erre az elégséges eszközök már ki vannak dolgozva. A speciális adókikerülési szabályok (pl. ellenőrzött külföldi társaság) esetén pedig legalább az ellenbizonyítás lehetőségét

meg kellene engedni, illetve az átalakulás adósemlegességét csak abban az esetben lehetne megtagadni, ha az adóhatóság bizonyította a tényleges adókikerülést.

Hasonlóképpen a veszteség felhasználással kapcsolatos jogszabályhely nem szűkíti le a veszteség felhasználás megtagadását az adókikerülés konkrét eseteire és ezért nincs összhangban az irányelvvel (H3.2). A veszteség felhasználás megtagadásához jogutódlás melletti megszűnés (átalakulás) esetén nem elegendő a tulajdonos változás vagy tevékenységi kör változás miatt az adókikerülési szándék feltételezése.

A kutatások eredményeként a felállított hipotézisek bizonyítást nyertek. Megállapítható, hogy 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 az elméleti következtetések levonása mellett konkrét ajánlásokat tartalmaz a hiányzó összhang megteremtésére.

A javasolt módosítások nem érintik a társasági adózás alapkoncepcióját, így az európai uniós megfelelés rövidtávon viszonylag egyszerűen, törvénymódosítások útján biztosítható. Hosszútávon azonban szükség van olyan új adójogi koncepciók kidolgozására, amelyek az adórendszer nemzetközi integrációját elősegítik. Mindeközben az uniós jog fejlődése sem áll le. A közeljövőben benyújtásra kerülő, a székhely áthelyezést tárgyaló irányelv javaslat újraértelmezheti és kibővítheti az átalakulási ügyletek körét és az adósemlegességet, az Európai Unió Bírósága pedig további átalakulásokat vizsgálva fejleszti tovább az alapszabadságjogok érvényesülésének gyakorlati szabályait.

IV. Irodalomjegyzék

1. Ault, H.J., Sasseville, J., 2010. Taxation and Non-Discrimination: A Reconsideration. *World Tax J.* 2010, 101–125.
2. 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.
3. Dahlberg, M., 2005. *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital.* Kluwer Law International.
4. Deak, D., 2011. A Cartesio ügy - a letelepedési szabadság értelmezésére: *Európai Jog Tax Notes Int.* 9 / May 11, 2009, 36–42 / 493–499.
5. Führich, G., 2008. Exit Taxation and ECJ Case Law. *Eur. Tax.* 2008, 10–19.
6. Kofler, G., Thiel, S. van, 2011. The authorised OECD approach and EU tax law. *Eur. Tax.* 51, 327–333.
7. 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.
8. Krarup, M, 2013. VALE: Determining the Need for Amended Regulation Regarding Free Movement of Companies within The EU. *Eur. Bus. Law Rev.* 24.
9. Mádl, F., Vékás, L., 2014a. *Nemzetközi magánjog és nemzetközi gazdasági kapcsolatok joga.* ELTE Eötvös Kiadó, Budapest.
10. Metzinger, P., 2009. A társaságok szabad letelepedése a Cartesio ügy után: Hogyan tovább nemzetközi székhelyáthelyezés? *Eur. Jog* 2009, 8–15.
11. Panayi, C.H.J., 2009. Corporate mobility in the European Union and exit taxes. *Bull.*

- Int. Tax. 63, 459–473.
12. Russo, R., 2006. Partnerships and other hybrid entities and the EC Corporate Direct Tax Directives. *Eur. Tax.* 46, 478–486.
 13. Russo, R., Offermanns, R., 2006. The 2005 Amendments to the EC Merger Directive. *Eur. Tax.* 2006, 250–257.
 14. 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.
 15. 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.
 16. Szudoczky, R., Torma, L., 2007. The Compatibility of the Hungarian Tax System with EC Law. *Eur. Tax.* December 2007, 577–585.
 17. Terra, B., Wattel, P., 2012. *European Tax Law*. Kluwer Law International.
 18. 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.
 19. van den Broek, H., 2012b. Exit Taxation of Cross-Border Mergers after National Grid *Indus. Eur. Tax Stud.* 2012, 26–49.
 20. Vanistendael, F.J.G., 2006. *EU Freedoms and taxation*. IBFD.
 21. 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.

22. 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.
23. 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
24. 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.

V. 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., Lőcsei 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.: Decepting 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)