

A NEMZETKÖZI ÁTALAKULÁSOKHOZ KAPCSOLÓDÓ ADÓKÖTELEZETTSÉGEK ÉS A LETELEPEDÉS SZABADSÁGÁNAK ÖSSZEFÜGGÉSEI AZ EURÓPAI UNIÓ BÍRÓSÁGÁNAK ÍTÉLKEZÉSI GYAKORLATA ALAPJÁN

Context on the taxation of cross-border mergers and the
freedom of establishment according to the case-law of the
European Court of Justice

Boros Anikó Emese¹

Absztrakt: Az Európai Unió egységes belső piaca a magánszemélyek és a vállalkozások számára egyaránt biztosítja az uniós alapszabadságok – úgymint az áruk, a szolgáltatások, a személyek és a tőke szabad áramlása – gyakorlásának lehetőségét. Ennek keretében a vállalkozások jogosultak bármely tagállamban letelepedni, továbbá a különböző tagállamokban letelepedett vállalkozások határokon átívelő szerkezetátalakítási tranzakciókban részt venni. Ezen tranzakciókra vonatkozóan közös adóztatási rendszer alkalmazandó, azonban a vonatkozó jogharmonizáció alacsony fokú, ennél fogva a részletszabályokat a tagállamok maguk állapítják meg. Mindezek következtében a tagállami előírások számos esetben eltérően kezelik a tisztán belföldi ügyleteket és a határokon átívelő tranzakciókat, mely alkalmas arra, hogy korlátozza a letelepedés szabadságát. Ezt a megállapítást az Európai Unió Bíróságának előzetes döntéshozatali eljárásban született, alábbiakban bemutatásra kerülő ítéletei is alátámasztják. Az előzetes döntéshozatali eljárás keretében született ítéletek célja az uniós normák egységes értelmezésének és alkalmazásának biztosítása. Tekintettel arra, hogy a vonatkozó magyar előírások felülvizsgálatára még nem került sor előzetes döntéshozatali eljárás keretében, jelen tanulmány

¹ dr. Boros Anikó Emese. A szerző az adózás területén több mint tízéves gyakorlati tapasztalattal bíró szakember, aki jogász, adótanácsadó, mérlegképes könyvelő, okleveles nemzetköziadó-szakértő végzettséggel és az IBFD által kiállított APCIT (*Advanced Professional Certificate in International Taxation*) tanúsítvánnyal rendelkezik. Email címe: aeboros@gmail.com
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9532-8476>

ezeket is összegzi egy rövid kitekintés keretében, a bemutatott bírsági ítéletek fényében. Azokon a területeken, melyek esetében alacsony fokú a jogharmonizáció (pl. a nemzetközi átalakulások adózása) kiemelten fontos, hogy a jogalkotók ismerjék és alkalmazzák az előzetes döntéshozatali eljárás keretében született ítéletekben megfogalmazott elveket.

Kulcsszavak: nemzetközi átalakulások adózása; M&A; átalakulási irányelv; letelepedés szabadsága; az Európai Unió Bíróságának esetjoga

Abstract: The single internal market of the European Union provides the possibility for the practice of freedoms of the EU – i.e., the movement of goods, services, people and capital – for people and businesses. In the context of that, businesses are entitled to be established in any member state; and businesses established in separate member states are entitled to participate in cross-border restructuring transactions. Common system of taxation shall be applied regarding these transactions; however, the level of the respective law harmonization is low, therefore the detailed rules are laid down by the member states. As a result, in several cases, national rules treat domestic transactions and cross-border mergers in a different way which is liable to restrict the freedom of establishment. This finding is evidenced by preliminary rulings of the European Court of Justice set out below.

Having regard that the respective Hungarian rules were not reviewed in a preliminary ruling procedure yet, this paper is summarizing them briefly, in the light of the analyzed preliminary rulings. The purpose of the preliminary rulings is to ensure the common interpretation and application of the EU law. It is crucial that legislators know and apply the principles set out in preliminary rulings regarding areas with a low level of law harmonization (e.g., cross-border mergers).

Keywords: taxation of cross-border mergers; M&A; merger directive, freedom of establishment; case-law of the European Court of Justice

BEVEZETÉS

A határokon átnyúló szerkezetátalakítások (nemzetközi átalakulások) az Európai Unió (EU) belső piacának hatékony működéséhez szükségesek. Az egyes tagállamok adóügyi rendelkezései akadályozhatják, korlátozhatják, továbbá hátrányosan érinthetik a határokon átnyúló műveleteket a tisztán

A nemzetközi átalakulásokhoz kapcsolódó adókötelezettségek és a letelepedés szabadságának összefüggései az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata alapján

belföldi (az adott tagállamon belüli) szerkezetátalakításokhoz képest. Erre tekintettel vált szükségessé a határokon átívelő szerkezetátalakításokra vonatkozóan a verseny szempontjából semleges adójogszabályok bevezetése, az egyes tagállami szabályokból eredő korlátozások, hátrányok megszüntetése.²

Az EU legjelentősebb alapkövét jelentő belső piac kialakításakor a zökkenőmentes működés biztosítása érdekében a tagállamok elsődlegesen a közvetett adók szabályozásának harmonizálására helyezték a hangsúlyt. Az évek során nyilvánvalóvá vált, hogy a tagállamok jövedelemadó és egyéb közvetlen adó szabályai közötti eltéréseknek versenytorzító hatása lehet. Ekkor került a figyelem középpontjába a közvetlen adók szabályainak közelítése.

Mindezek következtében a közvetett adók területén a tagállamok jogalkotási szabadsága jelentős mértékben korlátozott, ezért a közvetlen adók területén megmaradt szuverenitásukat a tagállamok fokozottan védik. Ennek eredményeképpen a közvetlen adók területén nem is igazán beszélhetünk jogharmonizációról, hanem csak az adópolitikák koordinációjáról, közelítéséről. A közvetlen adók területén a pozitív harmonizáció (azaz a jogszabályok közelítése) alacsony fokú, a tagállamok szabályai közötti eltérések jelentősek. A közvetlen adók területén született irányelvek személyi és tárgyi hatálya meglehetősen szűkre szabott. A negatív adóharmonizációs folyamat, a jogszabályok közelítése tiltó szabályok megfogalmazásával valósul meg. Ebben a folyamatban tölt be kiemelkedő szerepet az Európai Unió Bírósága (EUB), mely az ítéletek meghozatala során nem csupán a vonatkozó adójogszabályokat vizsgálja, hanem az uniós jog egyéb alaptételeit is figyelembe veszi.³

Hipotézisem, hogy az Átalakulási Irányelv⁴ rendelkezéseinek a nemzeti jogszabályi környezetbe történő átültetése eredményeként létrejövő előírások – a tagállami szuverenitásra és az alacsony fokú pozitív harmonizációra tekintettel – számos esetben eltérően kezelik a határokon átívelő szerkezetátalakításokat, korlátozva ezzel a letelepedés szabadságát.

Tanulmányomban az Átalakulási Irányelv és a letelepedés szabadsága, illetőleg a közöttük fennálló összefüggések ismertetését követően három

² 2009/133/EK TANÁCSI IRÁNYELV, Preambulum (2) – (3)

³ BÉKÉS, 2013. 12-15.o

⁴ 90/434/EGK tanácsi irányelv és az azt felváltó 2009/133/EK tanácsi irányelv. A továbbiakban az „Átalakulási irányelv”-re hivatkozom, amennyiben az adott állítás a korábbi és a jelenleg hatályos irányelv esetében is helytálló.

előzetes döntéshozatali eljárásban született EUB ítélet részletes elemzése révén igazolom a hipotézist. A tanulmányt a vonatkozó magyar előírások rövid bemutatásával és értékelésével zárom.

I. ELMÉLETI HÁTTÉR

1.1. Az átalakulási irányelv

A határokon átívelő szerkezetátalakítások adóztatásának részletszabályait elsőként a 90/434/EGK Átalakulási irányelv tartalmazta, mely számos módosítást követően 2009-ben a 2009/133/EK Átalakulási irányelv keretében újrakodifikálásra került.⁵

Az Átalakulási irányelv hatálya alá a következő szerkezetátalakítások tartoznak: egyesülés, szétválás, részleges szétválás, eszközátruházás, részesedéscsere. Az irányelv rendelkezéseit olyan szerkezetátalakítások esetében kell alkalmazni, melyekben kettő vagy több tagállam társaságai érintettek.

Az Átalakulási irányelv legfontosabb célkitűzése az adósemlegesség, mely nem adómentességet jelent, hanem az adóztatás halasztását (általában) a tőkenyeresség realizálódásáig. A gyakorlatban ez úgy valósul meg, hogy az adókötelezettség a szerkezetátalakítással egyidejűleg beáll, de az adófizetési kötelezettség felfüggesztésre kerül. Az adósemlegesség céljával kis mértékben ellentétes az adóztatási jogok egyensúlyának megőrzésére irányuló törekvés, melynek értelmében a keletkezett tőkenyeresség adóztatásának joga megilleti a tagállamot azon időszak vonatkozásában, amikor a szerkezetátalakítással érintett társaság ebben a tagállamban belföldi illetőségű volt, abban az esetben is, ha a tőkenyeresség realizálódásakor a társaság már nem minősül belföldi illetőségűnek. Az egyenlő elbánás elve alapján a határokon átívelő szerkezetátalakításokban résztvevő társaságok nem kerülhetnek hátrányosabb helyzetbe, mint a belföldi átalakulásban érintett vállalkozások. A 2009/133/EK Átalakulási irányelv tartalmazza a kettős adóztatás elkerülésére irányuló célkitűzést is.⁶

⁵ ERDŐS, 2016. 31-32.o

⁶ ERDŐS, 2016. 35.o

1.2. A letelepedés szabadsága

Az EUB ítélkezési gyakorlatának értelmében a közvetlen adók a tagállamok hatáskörébe tartoznak, azonban a tagállamok hatáskörüket az unió jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni.⁷

Az Európai Unió Működéséről Szóló Szerződés (EUMSZ) rendelkezései⁸ szerint a letelepedés szabadságának alapvető célja annak biztosítása, hogy a fogadó tagállam a saját állampolgáraival, a nemzeti joga szerint alapított társaságokkal azonos bánásmódban részesítse a más tagállamból érkezőket. A letelepedés szabadságára vonatkozó előírások kizárják azt is, hogy a származási állam megakadályozza állampolgárai és a nemzeti joga szerint alapított társaságok számára a letelepedést egy másik tagállamban.⁹ A letelepedés szabadságának korlátozását jelenti minden olyan intézkedés, mely e szabadság gyakorlását tiltja, korlátozza vagy kevésbé vonzóvá teszi.¹⁰ Megállapítható továbbá a letelepedés szabadságának akadályozása abban az esetben, ha a származási tagállam eltérően kezeli a tisztán belföldi tevékenységet folytató társaságokat és a határon átvelő tevékenységet folytató társaságokat, és ez az eltérő bánásmód alkalmas arra, hogy visszatartsa a társaságokat a letelepedés szabadságának másik tagállamban való gyakorlásától.¹¹

A letelepedés szabadsága az elsődleges jog részét képezi. Az EUB már több ítéletében¹² kiemelte, hogy amennyiben az adott terület az EU szintjén kimerítően harmonizált, akkor bármely, azzal kapcsolatos nemzeti intézkedést a harmonizációs rendelkezések alapján kell megítélni, nem pedig

⁷ C-123/11 SZ. ÜGY 29. pont; C-446/03. SZ. ÜGY 29. pont; C-397/98. és C-410/98. SZ. EGYESÍTETT ÜGYEK 37. pont; C-251/98 SZ. ÜGY 17. pont; C-311/97 SZ. ÜGY 19. pont; C-250/95 SZ. ÜGY 19. pont; C-107/94 SZ. ÜGY 36. pont; C-80/94 SZ. ÜGY 16. pont; C-279/93 SZ. ÜGY 21. pont

⁸ EUMSZ 49. cikk

⁹ C-292/16. sz. ügy 24. pont; C-14/16 sz. ügy 58. pont; C-371/10. sz. ügy 35. pont; C-96/08. sz. 18. pont; C-157/07. SZ. ÜGY 29. pont; C-298/05. SZ. ÜGY 33. pont; C-264/96. SZ. ÜGY 21. pont

¹⁰ C-327/16 és C-421/16. sz. egyesített ügyek 74. pont; C-292/16. sz. ügy 25. pont; C-14/16 sz. ügy 59. pont; C-123/11 sz. ügy 32. pont; C-371/10. sz. ügy 36. pont; C-96/08. sz. 19. pont; C-157/07. SZ. ÜGY 30. pont; C-298/05. SZ. ÜGY 34. pont; C-442/02 SZ. ÜGY 11. pont; C-79/01. SZ. ÜGY 26. pont; C-439/99 SZ. ÜGY 22. pont

¹¹ C-371/10. SZ. ÜGY 37. pont; C-470/04. SZ. ÜGY 35. pont; C-9/02 SZ. ÜGY 46. pont;

¹² C-14/16 SZ. ÜGY 19. pont; C-198/14 SZ. ÜGY 40. pont; C-95/14 SZ. ÜGY 33. pont; C-421/12 SZ. ÜGY 63. pont; C-205/07 SZ. ÜGY 33. pont; C-322/01 SZ. ÜGY 64. pont

az elsődleges jog alapján. Az Átalakulási irányelv rendelkezései nem jelentenek kimerítő harmonizációt, a végrehajtáshoz szükséges részlet-szabályokat a tagállamoknak saját hatáskörben kell megalkotniuk.

Ettől függetlenül az a körülmény, hogy valamely nemzeti intézkedés megfelel a másodlagos jog valamely rendelkezésének, nem jelenti azt, hogy azokat nem kell az EK-Szerződés rendelkezései alapján vizsgálni.¹³ Az alapító szerződések elsődleges jogként valamennyi uniós jogalkotási aktus „alapját, határát és keretét” képezik.¹⁴ Ennek értelmében tehát az elsődleges jog rendelkezéseit – köztük a letelepedés szabadságát – a tagállamoknak a másodlagos jogi aktusok átültetése során is figyelembe kell venniük. A határokon átvelő szerkezetátalakítások vonatkozásában már megállapításra került, hogy azok a letelepedési szabadság gyakorlásának különleges, a belső piac megfelelő működése szempontjából fontos esetei. Ennek következtében a tagállamoknak ezen ügyletek szabályozásakor tekintettel kell lenniük a letelepedés szabadságára.¹⁵

Ezen körülmények alapozzák meg tehát azt, hogy az alábbiakban bemutatásra kerülő ügyekben a nemzeti bíróságok egy nemzetközi átalakulási ügyetet érintő nemzeti jogszabály és a letelepedés szabadsága összeegyeztethetőségének vizsgálatát kérték az EUB-tól.

A letelepedés szabadságának korlátozása az alábbi esetekben fogadható el:

- Egyrészt, ha a korlátozás objektíve nem összehasonlítható helyzetekre vonatkozik.¹⁶
- Másrészt, ha azt az uniós jogban elismert, közérdeken alapuló nyomós okok¹⁷ igazolják. Szükséges továbbá, hogy a korlátozás ebben az esetben is alkalmas legyen az elérni kívánt cél

¹³ C-158/96 SZ. ÜGY 25. pont; C-120/95 SZ. ÜGY 27. pont

¹⁴ JULIANE KOKOTT FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA A C-292/16. SZ. ÜGYBEN 20. pont

¹⁵ C-123/11 SZ. ÜGY 24. pont; C-411/03. SZ. ÜGY 19. pont

¹⁶ C-327/16. és a C-421/16. sz. egyesített ügyek 77. pont; C-292/16. sz. ügy 28. pont; C-48/13 SZ. ÜGY 23. pont; C-123/11 SZ. ÜGY 33. pont; C-18/11 SZ. ÜGY 17. pont; C-446/04.SZ. ÜGY 167.pont

¹⁷ A 2006/123/EK parlamenti és tanácsi irányelv 4. cikkének 8. pontjában foglaltak értelmében közérdeken alapuló nyomós okok az EUB joggyakorlatában ilyenként elismert indokok, köztük az alábbiak: közrend; közbiztonság; közegészség; a szociális biztonsági rendszer pénzügyi egyensúlyának megőrzése; a fogyasztók, a szolgáltatások igénybevevői és a munkavállalók védelme; a kereskedelmi ügyletek méltányossága; a csalás elleni küzdelem; a környezet és a városi környezet védelme; állategészségügy; szellemi tulajdon; a nemzeti történelmi és művészeti örökség megőrzése; szociálpolitikai és kultúrpolitikai célok

A nemzetközi átalakulásokhoz kapcsolódó adókötelezettségek és a letelepedés szabadságának összefüggései az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata alapján

megvalósításának biztosítására, és ne lépje túl az ahhoz szükséges mértéket.¹⁸

II. AZ EURÓPAI UNIÓ BÍRÓSÁGÁNAK ÍTÉLKEZÉSI GYAKORLATA

Az EUMSZ 267. cikkének értelmében az EUB hatáskörrel rendelkezik előzetes döntés meghozatalára a Szerződések¹⁹ értelmezésének, továbbá az uniós intézmények, szervek vagy hivatalok jogi aktusainak érvényességének és értelmezésének kérdésében. Az előzetes döntéshozatali eljárásban született, adózás tárgyú ítéletek döntő többsége közvetett adózással kapcsolatos kérdésekkel foglalkozik. A jövedelemadókat érintő ítéletek száma csekély, ugyanakkor jelentőségük kiemelt az alacsony fokú pozitív jogharmonizációra tekintettel. A nemzetközi átalakulások kapcsán figyelemmel kell lenni továbbá arra, hogy a vonatkozó irányelv első változata viszonylag korán (1990-ben) született, azonban annak jelentős részét a megfelelő uniós cégi jogi irányelvek hiánya miatt csak az utóbbi években kezdték el a gyakorlatban alkalmazni a tagállamok. Ennek következtében az Átalakulási irányelv rendelkezéseinek értelmezése kapcsán mindeztidáig kevés EUB ítélet született.²⁰

2.1. A fel nem használt veszteség elszámolása

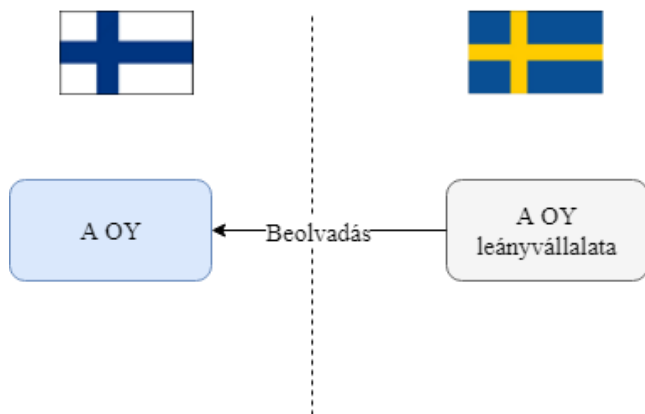
A C-123/11 sz. ügy alapját képező tényállás értelmében a finn székhelyű A OY társaság egy, a kizárólagos tulajdonában álló leányvállalattal rendelkezett Svédországban. A leányvállalat már beszüntette tevékenységét, azonban hosszú lejáratú bérleti szerződésekből eredő kötelezettségek továbbra is terhelték. Mindezekre tekintettel a társaságok az egyesülést tervezték oly módon, hogy a svéd leányvállalat beolvad az A OY-ba. Ennek

¹⁸ C-327/16. ÉS A C-421/16. SZ. EGYESÍTETT ÜGYEK 77. pont; C-292/16. SZ. ÜGY 28. pont; C-14/16 SZ. ÜGY 63. pont; C-48/13 SZ. ÜGY 23, 25. pont; C-123/11 SZ. ÜGY 33. pont C-18/11 SZ. ÜGY 17. pont; C-371/10 SZ. ÜGY 42. pont; C-303/07. sz. ügy 57. pont; C-157/07. sz. ügy 40.pont; C-414/06 SZ. ÜGY 27. pont.; C-524/04. SZ. ÜGY 64. pontja; C-446/04.SZ. ÜGY 167.pont; C-196/04 SZ. ÜGY 47. pont; C-446/03 SZ. ÜGY 35. pont; C-411/03 SZ. ÜGY 23. pont; C-9/02. SZ.ÜGY 49. pont; C-436/00. SZ.ÜGY 49. pont; C-108/96. SZ. ÜGY 26. pont; C-250/95. SZ. ÜGY 26. pont; C-55/94 SZ. ÜGY 37.pont; C-415/93. SZ. ÜGY 104.pont; C-19/92 SZ.ÜGY 32. pont

¹⁹ EUMSZ és az EURÓPAI UNIÓRÓL SZÓLÓ SZERZŐDÉS

²⁰ ERDŐS, 2016. 48.o

következtében a leányvállalat megszűnik, vagyonát (eszközeit, tartozásait, kötelezettségeit) a finn anyacég veszi át. A beolvadást követően az A OY-nak nem lesz sem leányvállalata, sem pedig telephelye Svédországban.



1. sz. ábra. A C-123/11 sz. ügy alapját képező gazdasági esemény. Forrás: saját szerkesztés.

A svéd leányvállalat mintegy 5 millió euró összegű veszteséggel rendelkezett. A finn adóhatóság álláspontja szerint a leányvállalat veszteségei a svéd adójogszabályok alapján keletkeztek, ezért azok nem tartozhatnak a finn jövedelemadóról szóló törvény hatálya alá, melynek következtében A OY nem számolhatja el ezt a veszteséget. A finn szabályozás a beolvadó társaság veszteségeinek elszámolása kapcsán az ügylet időpontjában megkülönböztette a tisztán belföldi ügyleteket (azaz amikor egy finn leányvállalat olvad be a finn anyavállalatba) és a határokon átvélő ügyleteket. Ezen eltérő szabályozásra tekintettel került az ügy előzetes döntéshozatali eljárás keretében az EUB elé.

Belföldi beolvadás	Határokon átvélő beolvadás
Az átvevő társaság elszámolhatja a beolvadó leányvállalat veszteségeit, abban az esetben, ha az egyesülésre nem kizárólag adóelőny szerzése céljából kerül sor.	Az átvevő társaság nem számolhatja el a beolvadó leányvállalat veszteségeit.

1. sz. táblázat. A C-123/11 sz. ügy tárgyát képező eltérő szabályozás. Forrás: saját szerkesztés.

A nemzetközi átalakulásokhoz kapcsolódó adókötelezettségek és a letelepedés szabadságának összefüggései az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata alapján

Az EUB részére feltett kérdések arra irányultak, hogy korlátozza-e a letelepedés szabadságát a kizárólag határokon átívelő egyesületek vonatkozásában alkalmazandó szabály, mely nem teszi lehetővé a más tagállambeli beolvadó leányvállalat veszteségének elszámolását. Amennyiben az átvevő társaság elszámolhatja a másik tagállambeli beolvadó leányvállalat veszteségét, abban az esetben a veszteséget mely tagállam szabályai szerint kell megállapítani.

Az Átalakulási irányelv hatálya alá tartozó szerkezetátalakítások egyike az egyesülés. A vonatkozó előírások²¹ értelmében a beolvadó társaság veszteségének elszámolása az átvevő társaságnál oly módon lehetséges, hogy azt az átvevő társaság átadhatja a beolvadó társaság illetősége szerinti tagállamban található állandó telephelyének, amennyiben erre ezen tagállam társaságai között is lehetőség van. A veszteség felhasználásának lehetősége tehát a beolvadó társaság illetősége szerinti tagállamban maradó telephelyhez kapcsolódik. Amint az a korábbiakban már említésre került, jelen esetben a beolvadás után az A OY-nak semmilyen érdekeltsége nem lesz Svédországban, tekintettel arra, hogy a leányvállalat a beolvadással megszűnik, svédországi állandó telephellyel pedig nem rendelkezett a társaság. Megállapítható tehát, hogy az ügy tárgyát képező esetre vonatkozó szabályokat az Átalakulási irányelv nem tartalmaz.

Amint az a fentiekben említésre került, a nemzetközi átalakulások a letelepedési szabadság gyakorlásának a belső piac megfelelő működése szempontjából fontos esetei. Ennek következtében a tagállamoknak ezen ügyletek szabályozásakor tekintettel kell lenniük a letelepedés szabadságára. A letelepedés szabadsága az ügyletre alkalmazható az irányelv alkalmazhatóságától függetlenül.²²

Nyilvánvaló, hogy a veszteség elszámolása adóelőnyt jelent a piaci szereplők számára. Ezen adóelőny kizárása pedig egy olyan körülmény, mely jelentősen befolyásolja a piaci szereplők döntéseit. A veszteségszámolás lehetőségének kizárása határokon átívelő beolvadások esetén tehát alkalmas arra, hogy a piaci szereplőket visszatartsa attól, hogy leányvállalatot alapítsanak egy másik tagállamban. Ez pedig a letelepedés szabadsága korlátozásának minősül²³.

A vizsgált esetben az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzése, továbbá a kétszeres veszteségszámolás és az

²¹ 90/434/EGK TANÁCSI IRÁNYELV 6. cikk, 2009/133/EK TANÁCSI IRÁNYELV 6. cikk

²² ERDŐS, 2016. 82.o

²³ C-123/11. SZ ÜGY 31. és 32. pont

adóelkerülés kockázatának elhárítása a letelepedési szabadság korlátozásának a célja. Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztását az EUB is elfogadott, jogos célnak tekinti abban az esetben, ha az eltérő bánásmód olyan magatartások megakadályozására irányul, melyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatóságának gyakorlását.²⁴

Jelentősen veszélyezteti a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyát az, ha a társaságok választhatnak, hogy az illetőségük szerinti vagy más tagállamban számolják el a veszteségüket, mivel az átadott veszteségek hatására mindkettő tagállamban módosul az adóalap.²⁵ Továbbá, az adóelkerülés kockázatát rejtí magában a veszteségek elszámolása határokon átvelő egyesületek esetében, abban az esetben, ha cégcsoporton belül ezt a szerkezetátalakítást annak érdekében bonyolítják le, hogy a veszteség elszámolása legmagasabb adókulcsú tagállamban történjen.²⁶

Az adóelkerülés kapcsán megállapításra került, hogy nem minősül adóelkerülésnek a beolvadás önmagában attól a körülménytől, hogy a leányvállalat a beolvadás pillanatában aktív gazdasági tevékenységet nem végez és ennek következtében az illetősége szerinti tagállamban nem marad telephelye az átvevő társaságnak.²⁷

A tagállamok vonatkozó harmonizációs intézkedések hiányában továbbra is jogosultak kétoldalú egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait.²⁸ A kétszeres veszteségelszámolást a tagállamoknak meg kell tudniuk akadályozni. Ez megoldható olyan szabály segítségével, mely kizárja az olyan elszámolási lehetőséget, mely a veszteség kétszeres figyelembevételét eredményezi.²⁹

A tervezett beolvadás kapcsán az A OY Finnországban számolta volna el a svéd leányvállalatánál keletkezett veszteséget. Erre tekintettel megállapítható, hogy ebben az esetben fennállt a kétszeres veszteség-

²⁴ C-123/11. SZ. ÜGY 41.pont; C-231/05. SZ. ÜGY 54. pont; C-347/04. SZ. ÜGY 42. pont

²⁵ C-123/11. SZ. ÜGY 43.pont; C-231/05. SZ. ÜGY 55. pont; C-347/04. SZ. ÜGY 42. pont; C-196/04. SZ. ÜGY 56. pont; C-446/03. SZ. ÜGY 46. pont

²⁶ C-123/11. SZ. ÜGY 45.pont; C-446/03. SZ. ÜGY 49. pont

²⁷ ERDŐS, 2016. 82.o

²⁸ C-371/10. SZ. ÜGY 45. pont; C-540/07. SZ. ÜGY 29. pont; C-470/04. SZ. ÜGY 44. pont; C-336/96. SZ. ÜGY 24. és 30. pont

²⁹ C-446/03. SZ. ÜGY 47. és 48.pont

A nemzetközi átalakulásokhoz kapcsolódó adókötelezettségek és a letelepedés szabadságának összefüggései az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlatára alapján

elszámolás és az adóelkerülés kockázata. Egy másik tagállambeli leányvállalat által felhalmozott és fel nem használt veszteség elszámolásának kizárása a beolvadás kapcsán tehát alkalmas arra, hogy biztosítsa ezen kockázatok kiküszöbölését; azaz az uniós jogban elfogadott, nyomós közérdekű célokat szolgál és alkalmas az elérni kívánt célok megvalósítására.

Ezen megállapítást követően azt vizsgálta az EUB, hogy ez a szabályozás megfelel-e az arányosság elvének, nem haladja-e meg a fentiekben felsorolt célok eléréséhez szükséges mértéket. A vonatkozó ítélkezési gyakorlat szerint a veszteségelszámolás kizárása az átvevő társaságnál abban az esetben haladja meg a szükséges mértéket, ha a külföldi illetőségű leányvállalat kimerítette a székhelye szerinti államban a veszteségek elszámolására biztosított valamennyi lehetőséget. Ennek bizonyítása a veszteséget elszámolni kívánó, átvevő anyavállalatot terheli.³⁰ Az EUB megállapította, hogy a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik annak eldöntése, hogy az átvevő társaság bizonyította-e, hogy a veszteségelszámolás valamennyi lehetőségét kimerítette a beolvadó társaság az illetősége szerinti tagállamban.

Az EUB deklaráta továbbá, hogy a veszteség mértékének számítására vonatkozó szabály sem eredményezhet egyenlőtlen bánásmódot azonos tényállású belföldi és határokon átívelő ügyletek között, azaz nem akadályozhatja a letelepedés szabadságának gyakorlását.³¹

A C-123/11 sz. ügyben született ítélet legfontosabb megállapítása, hogy az adósemlegesség magából a letelepedés szabadságából is következik.³² Az EUB végső konklúziója értelmében a veszteség beszámításának általános megtagadása nemzetközi átalakulások esetében a letelepedés szabadságának aránytalan korlátozásának minősül. A tagállamoknak lehetőséget kell biztosítaniuk arra, hogy az átvevő társaság bizonyíthassa, hogy a beolvadó leányvállalat illetősége szerinti tagállamban már nincs lehetőség a felhalmozott veszteség elszámolására. Ez a szabályozási megoldás alkalmas a tagállamok közötti adóztatási joghatóság megosztásának megőrzésére irányuló cél elérésére, a kétszeres veszteségelszámolás és az adóelkerülés kockázatának elhárítására, továbbá a letelepedés szabadságának érvényesülését is garantálja.

³⁰ C-446/03. SZ. ÜGY 55. és 56.pont

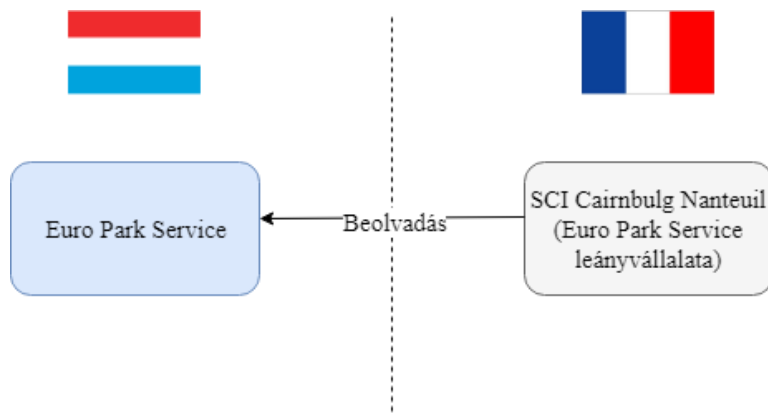
³¹ C-123/11. SZ. ÜGY 59.pont

³² ERDŐS, 2016. 81.o

2.2. A halasztott adófizetés biztosítása

2.2.1. A C-14/16 sz. ügy

Az ügy tényállásának értelmében a luxemburgi székhelyű Euro Park Service felszámolás nélkül megszűntette és magába olvasztotta leányvállalatát, a francia székhelyű SCI Cairnbulg Nanteuil-t (Cairnbulg).



2. sz. ábra. A C-14/16 sz. ügy alapját képező gazdasági esemény. Forrás: saját szerkesztés.

Az üggyellett összefüggésben a Cairnbulg a francia adóhatóságtól kérte a beolvadásra vonatkozó különös szabály alkalmazását, melyre tekintettel az Euro Park Service-be apportált eszközeivel kapcsolatos nyereséget társaságiadó-bevallásában nem szerepeltette. A francia adóhatóság az általa lefolytatott ellenőrzés során megállapította, hogy a beolvadásra vonatkozó speciális francia szabályok a fenti esetben nem alkalmazhatóak tekintettel arra, hogy a Cairnbulg nem kérte – a kizárólag határokon átvélő ügyletekre előírt – miniszteri jóváhagyást. Továbbá, ezt a jóváhagyást a társaság amúgy sem kapta volna meg, mivel a beolvadásnak gazdasági indoka nem volt, annak célja az adókijátszás, adóelkerülés volt.

A francia szabályozás a beolvadáshoz kapcsolódó tőkenyereség adóztatása vonatkozásában megkülönböztette a tisztán belföldi ügyleteket és a határokon átvélő ügyleteket. Ezen eltérő szabályozásra tekintettel került az ügy előzetes döntéshozatali eljárás keretében az EUB elé.

A nemzetközi átalakulásokhoz kapcsolódó adókötelezettségek és a letelepedés szabadságának összefüggései az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata alapján

Belföldi beolvadáshoz kapcsolódó tőkenyeresség	Határokon átívelő beolvadáshoz kapcsolódó tőkenyeresség
A halasztott adófizetés biztosítása automatikus	A halasztott adófizetés feltétele az előzetes miniszteri jóváhagyás beszerzése

2. sz. táblázat. A C-14/16 sz. ügy tárgyát képező eltérő szabályozás. Forrás: saját szerkesztés.

A tranzakció időpontjában hatályos francia szabályozás³³ értelmében az adózóknak az alábbi három feltétel teljesülését kellett igazolniuk az előzetes miniszteri jóváhagyáshoz:

- A művelet (beolvadást) gazdasági ok indokolja,
- A művelet (beolvadás) alapvető célkitűzése vagy annak egy része nem az adó kijátszására vagy elkerülésére irányul,
- Biztosított, hogy a tőkenyeresség – melynek adózását felfüggesztették – a jövőben adóztatható lesz.

Az EUB részére feltett kérdésekkel a felek alapvetően arra vártak választ, hogy korlátozza-e a letelepedés szabadságát a kizárólag a határokon átnyúló egyesülések esetében előírt előzetes jóváhagyási eljárás, mely feltétele a halasztott adófizetés alkalmazásának.

Az Átalakulási irányelv a határokon átívelő szerkezetátalakításokra vonatkozó adósemlegesség biztosításának céljával összhangban rögzíti a beolvadás kapcsán keletkezett tőkenyeresség adóztatásának elhalasztását annak realizálódásáig. Az Átalakulási irányelv³⁴ és a vonatkozó ítélkezési gyakorlat³⁵ értelmében a tagállamok ezen adóelőny biztosítását kivételesen tagadhatják meg, kizárólag abban az esetben, ha az ügylet alapvető célja az adócsalás vagy az adókikerülés. A tagállamok vélelmezhetik ezt az alapvető célkitűzést, abban az esetben, ha az ügyletet nem valós üzleti okból hajtják végre. A tagállamok csak kivételesen és különleges esetekben tagadhatják meg az Átalakulási irányelvben biztosított adóelőnyök igénybevételét³⁶,

³³ Ezek a jogszabályban megállapított feltételek. A francia kormány a tárgyaláson elismerte, hogy az adóhatóság gyakorlata ettől eltért.

³⁴ 90/434/EGK tanácsi irányelv 11. cikk (1) bekezdés a) pont, 2009/133/EK TANÁCSI IRÁNYELV 15. cikk (1) bekezdés a) pont

³⁵ C-28/95 SZ. ÜGY 38-39. pont

³⁶ C-352/08. SZ. ÜGY 45. pont; C-285/07. SZ. ÜGY 31. pont; C-28/95 SZ. ÜGY 38. és 39. pont

vagyis a fentiekben bemutatott előírás egy kivétel szabály, melyet megszorító módon kell értelmezni.³⁷

Az előzetes miniszteri jóváhagyáshoz szükséges feltétek előírásával a francia szabályozás az adókikerülés, adócsalás általános véelmét állította fel határokon átívelő beolvadások esetén. Hiszen az adóalanyoknak bármiféle adóhatósági felhívás nélkül, automatikusan kellett bizonyítaniuk a felsorolt körülményeket. Amint az a fentiekben már említésre került az Átalakulási irányelv kizárólag egyetlen esetben teszi lehetővé a tagállamoknak az irányelvben biztosított adóelőny megtagadását, ha az ügylet alapvető célja az adócsalás vagy az adókikerülés. Az előzetes miniszteri jóváhagyáshoz szükséges feltételek előírásával a francia jogalkotó túllépett az Átalakulási irányelvben fenntartott hatáskörének hatályán. A vonatkozó ítélkezési gyakorlat³⁸ értelmében, a nemzeti adóhatóságoknak esetről esetre, összességében kell megvizsgálniuk az egyes ügyleteket, nem szorítkozhatnak előre meghatározott, általános kritériumok alkalmazására az adott gazdasági esemény alapvető céljának vizsgálata során. Ugyanis valamely általános hatályú, bizonyos jellegű műveleteket az adóelőnyből automatikusan (az ügylet tényleges vizsgálata nélkül) kizáró szabály túlmegy az adókijátszás, adóelkerülés megelőzéséhez szükséges mértéken és veszélyezteti az Átalakulási irányelv céljainak elérését.

Megállapítható tehát, hogy az Átalakulási irányelv rendelkezéseivel ellentétes az a szabályozás, mely a nemzetközi átalakuláshoz kapcsolódó adóelőnyök igénybevételét az adókijátszás, adóelkerülés általános véelmére tekintettel megtagadja.

Nyilvánvaló, hogy a halasztott adófizetés alkalmazásának egy előzetes jóváhagyási eljáráshoz kötése egy olyan körülmény, mely jelentősen befolyásolja a piaci szereplők döntéseit. Ez az előírás tehát alkalmas arra, hogy a más tagállambeli piaci szereplőket visszatartsa attól, hogy az ilyen előírást alkalmazó tagállamban folytassák gazdasági tevékenységüket. Ez pedig a letelepedés szabadsága korlátozásának minősül.

Jelen esetben az adókijátszás, adóelkerülés elleni harc a letelepedési szabadság korlátozásának a célja. Az EUB vonatkozó ítélkezési gyakorlata³⁹ alapján az adócsalás elleni küzdelem olyan közérdeken alapuló nyomos indoknak minősül, mely igazolhatja az alapszabadságok korlátozását.

³⁷ C-352/08. SZ. ÜGY 46. pont

³⁸ C-14/16 SZ. ÜGY 55. pont; C-126/10. SZ. ÜGY 37. pont; C-285/07. SZ. ÜGY 31. pont; C-28/95 SZ. ÜGY 41. és 44. pont

³⁹ C-318/10. SZ. ÜGY 36. pont; C-451/05. SZ. ÜGY 81. pont; C-150/04 SZ. ÜGY 51. pont

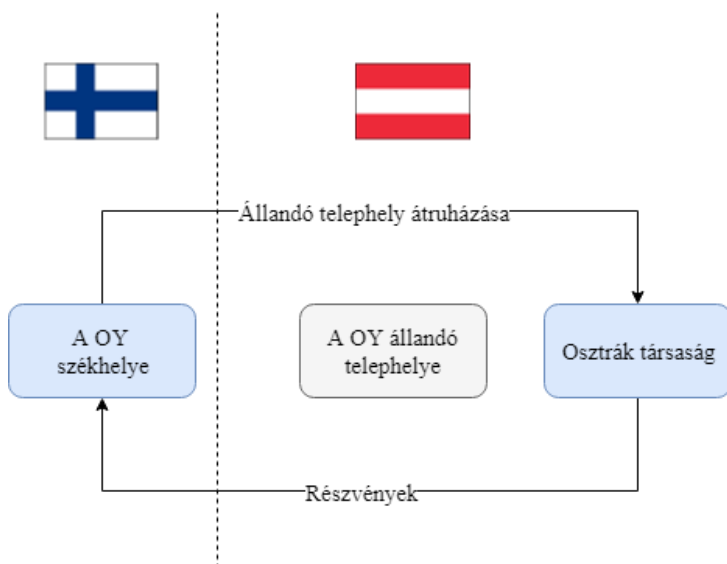
A nemzetközi átalakulásokhoz kapcsolódó adókötelezettségek és a letelepedés szabadságának összefüggései az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata alapján

Azonban ennek a célnak az elérését már magában az Átalakulási irányelvben foglaltak is biztosítják. Megállapítható tehát, hogy az adókijátszás, adóelkerülés általános vélelmét tartalmazó szabály túllép azon a mértéken, mely az adócsalás elleni küzdelemhez szükséges.

A C-14/16 sz. ügyben született ítélet megállapításainak konklúziója, hogy az Átalakulási irányelvben szabályozott adóelőnyök (pl. halasztott adófizetés) biztosítását a tagállamok kizárólag abban az esetben tagadhatják meg adókijátszási-, illetve adóelkerülési szándékra való hivatkozással, ha ügyletenként, a gazdasági esemény egészét figyelembe véve vizsgálják annak alapvető célját. Ez a szabályozási megoldás alkalmas az adócsalás elleni küzdelem biztosítására és a letelepedés szabadságának érvényesülését is garantálja.

2.2.2. A C-292/16 sz. ügy

Az ügy alapját képező tényállás értelmében a finn székhelyű A OY társaság 2006-ban az Ausztriában található állandó telephelyét eszközátruházás keretében egy osztrák társaságnak adta át. Az A OY ellenértékként az osztrák társaságtól részvényeket kapott.



3. sz. ábra. A C-292/16 sz. ügy alapját képező gazdasági esemény. Forrás: saját szerkesztés.

Az ügylet következtében az állandó telephely kikerült Finnország adóztatási joghatósága alól, melynek következtében a tranzakció időpontjában hatályos finn előírások alapján az A OY-nak a tőkenyereség után adófizetési kötelezettsége keletkezett az átruházás évében. A finn szabályozás az állandó telephely eszközátruházásából származó nyereség adóztatása kapcsán megkülönbözteti a tisztán belföldi ügyleteket és a határokon átívelő ügyleteket. Ezen eltérő szabályozásra tekintettel került az ügy előzetes döntéshozatali eljárás keretében az EUB elé.

Belföldi eszközátruházás	Határokon átívelő eszközátruházás
<p>Az adófizetési kötelezettség az átadott eszközök elidegenítésének évében, azaz a tőkenyereség elérésének időpontjában keletkezik.</p> <p>Halasztott adófizetés</p>	<p>Az adófizetési kötelezettség az eszközátadás évében, az értékesítésből származó valószínűsíthető nyereség figyelembevételével keletkezik.</p> <p>Azonnali adófizetés</p>

3. sz. táblázat. A C-292/16 sz. ügy tárgyát képező eltérő szabályozás. Forrás: saját szerkesztés.

Az EUB részére feltett kérdésekkel a felek arra vártak választ, hogy korlátozza-e a letelepedés szabadságát a kizárólag a határokon átnyúló eszközátruházási ügyletekre vonatkozóan alkalmazandó azonnali adóztatás.

Az Átalakulási irányelv rendelkezéseinek értelmében⁴⁰ az állandó telephely átadásának különleges esetében az állandó telephely véglegesen kikerül az átadó társaság szerinti tagállam adóztatási joghatósága alól és az adott tagállamnak kizárólag egy korábban érvényesített veszteség korrigálására van lehetősége. Kivételt képez ez alól az az eset, ha az átadó társaság szerinti tagállam a teljes körű adókötelezettség rendszerét alkalmazza. Ebben az esetben az adott tagállam jogosult az átruházás során elért nyereség megadóztatására. Azonban az Átalakulási irányelv nem tartalmazza, hogy a teljes körű adókötelezettség rendszerét alkalmazó tagállamok az átruházás során keletkezett nyereségre vonatkozóan mikor, milyen mértékben gyakorolhatják adóztatási jogukat.

Nyilvánvaló, hogy az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontja egy olyan körülmény, mely jelentősen befolyásolja a piaci

⁴⁰ 90/434/EGK TANÁCSI IRÁNYELV 10. cikk, 2009/133/EK TANÁCSI IRÁNYELV 10. cikk

A nemzetközi átalakulásokhoz kapcsolódó adókötelezettségek és a letelepedés szabadságának összefüggései az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata alapján

szereplők döntéseit. Különösen hangsúlyos ez a tárgyalt esetben, mivel az állandó telephely átadott eszközeinek értékesítéséből származó valószínűsíthető nyereség (rejtett tartalékok) után kerül sor a fizetendő adó összegének megállapítására, azaz az adózás alá vont jövedelem összege likvid formában nem áll az adóalany rendelkezésére.

Az eszközátruházás évében beálló adófizetési kötelezettség tehát alkalmas arra, hogy a piaci szereplőket visszatartsa attól, hogy állandó telephely útján egy másik tagállamban folytassák gazdasági tevékenységüket. Ez pedig a letelepedés szabadsága korlátozásának minősül.

Jelen esetben az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzése a letelepedési szabadság korlátozásának a célja. Ezt az EUB is elfogadott, jogos célnak tekinti, és a tagállamok vonatkozó harmonizációs intézkedések hiányában továbbra is jogosultak kétoldalú egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait.⁴¹

Az eszközátruházás következtében az A OY Ausztriában található állandó telephelye véglegesen kikerül Finnország adóztatási joghatósága alól. A területi adóztatás elvének megfelelően az átadó társaság szerinti tagállam (jelen esetben Finnország) jogosult az eszközátruházás időpontjában megadóztatni az adóztatási joghatósága alatt, az eszközátruházást megelőzően keletkezett tőkenyereséget.⁴² Megállapítható tehát, hogy az állandó telephely átadásának keretében megvalósuló eszközátruházáshoz kapcsolódó adóztatási jog biztosítása az átadó társaság szerinti tagállam részére alkalmas arra, hogy biztosítsa az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának megőrzését.

Ezen megállapítást követően azt vizsgálta az EUB, hogy a vonatkozó előírás megfelel-e az arányosság elvének, alkalmas-e az elérni kívánt cél megvalósítására. Az EUB ítélkezési gyakorlatának értelmében megfelel az arányosság elvének az a megoldás, ha az adóztatási joghatóság védelme érdekében az adófizetési kötelezettség megállapítására az adóztatási joghatóság megszűnésekor kerül sor⁴³. A fentiekben bemutatott finn szabályok értelmében határokon átívelő eszközátruházásokhoz azonnali

⁴¹ C-292/16. SZ ÜGY 30. pont; C-657/13. SZ ÜGY 42. pont; C-591/13 SZ. ÜGY 64. pont; C-164/12 SZ. ÜGY 46. és 47. pont; C-371/10. SZ. ÜGY 45. pont; C-540/07. SZ. ÜGY 29. pont; C-414/06. SZ. ÜGY 31. pont; C-231/05. SZ. ÜGY 51. és 52. pont; C-470/04. SZ. ÜGY 42. és 44. pont; C-336/96. SZ. ÜGY 24. és 30. pont

⁴² C-657/13. SZ ÜGY 43. és 44. pont

⁴³ C-657/13. SZ ÜGY 48. pont; C-164/12 SZ. ÜGY 60. pont; C-371/10. SZ. ÜGY 52. pont

adófizetési kötelezettség kapcsolódik annak ellenére, hogy az adókötelezettség alá vont jövedelem likvid formában nem áll az adóalanyok rendelkezésére. Az EUB ítélezési gyakorlata⁴⁴ alapján kevésbé sérti a letelepedés szabadságát az olyan tagállami előírás, mely választási lehetőséget biztosít az adófizetési kötelezettség azonnali teljesítése és a kamatokkal növelt halasztott adófizetés között. A választási lehetőséget biztosítani kell az adóalanyok számára. Megállapítható tehát, hogy az állandó telephelye átadása keretében megvalósított eszközátruházáshoz kapcsolódó azonnali adófizetési kötelezettség előírása túllép azon a mértéken, amely szükséges a tagállamok közötti adóztatási joghatóság megosztásának megőrzésére irányuló cél eléréséhez.

A C-292/16 sz. ügyben született ítélet megállapításainak konklúziója, hogy a határokon átvitelő eszközátruházásból származó tőkenyeresség esetében a tagállamoknak biztosítaniuk kell a halasztott adófizetési kötelezettség választásának lehetőségét. Ez a szabályozási megoldás alkalmas a tagállamok közötti adóztatási joghatóság megosztásának megőrzésére irányuló cél elérésére és a letelepedés szabadságának érvényesülését is garantálja.

III. MAGYARORSZÁGI KITEKINTÉS

A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Tao. törvény) jogharmonizációs záradékában⁴⁵ foglaltak értelmében a törvény rendelkezései a 2009/133/EK Átalakulási irányelvben foglaltaknak való megfelelést szolgálják. Az Átalakulási irányelv külön ügyletként definiálja az egyesülést, a szétválást és a részleges szétválást. A Tao. törvény azonban ezen tranzakciók vonatkozásában nem vette át az Átalakulási irányelv fogalomrendszerét, hanem egységesen a kedvezményezett átalakulás kifejezést használja.⁴⁶ Definiálja továbbá a Tao. törvény a kedvezményezett eszközátruházást és a kedvezményezett részesedéscserét⁴⁷. A magyar jog a kedvezményezett ügyletek kapcsán – a vonatkozó jogszabályi feltételek teljeskörű teljesülése esetén – jelentős társasági adó- és illetékkedvezményt biztosít.

⁴⁴ C-591/13 SZ. ÜGY 73. pont; C-371/10. SZ. 73. pont

⁴⁵ TAO. TÖRVÉNY 31.§ (1) bekezdés a) pont

⁴⁶ ERDŐS, 2016. 103.o

⁴⁷ Kedvezményezett átalakulás, kedvezményezett eszközátruházás, kedvezményezett részesedéscsere a továbbiakban együtt: kedvezményezett ügyletek

A nemzetközi átalakulásokhoz kapcsolódó adókötelezettségek és a letelepedés szabadságának összefüggései az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata alapján

A Tao. törvény a kedvezményezett ügyletek meghatározása során⁴⁸ egységesen a „társaság” kifejezést használja. A Tao. törvény fogalomrendszerében a „társaság” kifejezés⁴⁹ magában foglalja a Magyarországon és az EU más tagállamában illetőséggel rendelkező entitásokat is. Ennek alapján megállapítható, hogy a Tao. törvény alapvetően nem tesz különbséget a tisztán belföldi és a határokon átívelő szerkezetátalakítások között a kedvezményezett ügyletként történő minősítés feltételeinek meghatározása során.

A Tao. törvény előírásainak értelmében a kedvezményezett minősítés feltétele, hogy az ügyleteket valós gazdasági, kereskedelmi okok alapozzák meg, melyek fennállását az adózók kötelesek bizonyítani. (Kedvezményezett részesedéscsere esetében a bizonyítási kötelezettség kizárólag abban az esetben terheli az adózót, ha a megszerző társaság ellenőrzött külföldi társaságnak minősül.) Azaz, a Tao törvény automatikusan és általánosan kötelező jelleggel előírja az átalakulás, a részesedéscsere és az eszközátruházás valós gazdasági, kereskedelmi okainak bizonyítását annak érdekében, hogy azok kedvezményezettnek ügyletnek minősüljenek és az adózók élni tudjanak a vonatkozó adó- és illetékkedvezményekkel. A C-14/16 sz. ügyben született ítéletben foglalt megállapítások alapján levonható az a következtetés, hogy a Tao. törvény fentiekben bemutatott rendelkezése az adókijátszás, adóelkerülés általános vélelmét állítja fel és a bizonyítási kötelezettséget az ügylet részleteire irányuló eseti adóhatósági vizsgálat és külön adóhatósági felhívás nélkül automatikusan az érintett adózóra telepíti. Amennyiben az átalakuláshoz, a részesedéscseréhez és az eszközátruházáshoz kapcsolódó, az Átalakulási irányelvben meghatározott adóelőnyök igénybevétele az adókijátszás, adóelkerülés általános vélelmére tekintettel kerül megtagadásra, abban az esetben a vonatkozó szabályozás – a C-14/16 sz. ügyben született ítéletben foglaltak alapján – ellentétes az Átalakulási irányelv rendelkezéseivel.

A kedvezményezett átalakulás esetében a kapcsolódó adóelőnyök érvényesítésének további, adminisztratív feltételei⁵⁰ az alábbiak:

- A jogutód társasági szerződésének tartalmaznia kell az arra vonatkozó kötelezettségvállalást, hogy adóalapját az átalakulást követően úgy határozza meg, mintha az átalakulás nem történt volna

⁴⁸ TAO TÖRVÉNY 4.§ 23/a, 23/b és 23/c pont

⁴⁹ TAO TÖRVÉNY 4.§ 32/a pont

⁵⁰ TAO. TÖRVÉNY 16.§ (10) bekezdés

meg; továbbá, hogy az átértékelt eszközöket, kötelezettségeket elkülönítve tartja nyilván.

- A jogelőd (kiválás esetén a jogutód) az adózás előtti eredmény módosítására vonatkozó választását az ügylet adóévről szóló bevallásában bejelenti az adóhatóságnak. Ez a bejelentés utólag önellenőrzéssel nem pótolható. Abban az esetben tehát, ha egy – kedvezményezett átalakulásnak minősülő – beolvadás esetén a jogelőd elmulasztotta a bejelentés teljesítését, akkor adóalapját módosítani kell, függetlenül attól, hogy a jogutód társasági szerződése tartalmazta-e az előző pont szerinti kötelezettségvállalást.⁵¹

Az EUB ítélezési gyakorlata⁵² alapján az adminisztratív feltételek előírása önmagában nem ellentétes az Átalakulási irányelvvel, ha azok nem kedvezőtlenebbek a hasonló jellegű belső esetekre vonatkozó előírásokhoz képest és nem teszik lehetetlenné vagy rendkívül nehézé az EU-s jogrend által biztosított jogok gyakorlását. Ugyanakkor – amint az a fentiekben már említésre került – az Átalakulási irányelvben meghatározott adóelőnyök biztosítását a tagállamok kizárólag abban az esetben tagadhatják meg, ha az ügylet alapvető célja az adócsalás vagy az adókikerülés. Amennyiben tehát az Átalakulási irányelvben meghatározott adóelőnyök igénybevételének megtagadására kizárólag a vonatkozó adminisztratív követelmények nem teljesítése miatt kerül sor, akkor ez a gyakorlat ellentétes az Átalakulási irányelv céljával és rendelkezéseivel. Erre tekintettel célszerű lehet egymástól elkülönítetten kezelni a kedvezményezett minősítéshez szükséges követelmények teljesülését és a vonatkozó adminisztratív feltételeket, és az utóbbiak nem teljesítése esetén kizárólag mulasztási bírsággal sújtani az érintett adózókat.⁵³

KONKLÚZIÓ

Adósemlegesség, adóztatási jogok egyensúlyának megőrzése, egyenlő elbánás, a kettős adóztatás elkerülése és az uniós szabadságjogok biztosítása. Ezen – alkalmanként egymással ellentétben álló – célokat kell a tagállamoknak szem előtt tartaniuk a nemzetközi átalakulások

⁵¹ 2017/19. ADÓZÁSI KÉRDÉS

⁵² C-603/10. SZ. ÜGY 23. pont

⁵³ ERDŐS, 2016. 121-122.o

A nemzetközi átalakulásokhoz kapcsolódó adókötelezettségek és a letelepedés szabadságának összefüggései az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata alapján

szabályozásának hazai jogrendjükbe történő beépítése során, az adózás egy olyan területén, mely alapvetően a tagállamok szuverén felségterülete. Ezek a körülmények eredményezik azt a helyzetet, hogy a tagállamoknak egyrészt jelentős mozgásterük van a nemzeti szabályozás kialakítása során, másrészt fokozott körültekintéssel kell eljárniuk a jogalkotás során annak érdekében, hogy a megalkotott szabályrendszer alkalmas legyen a fentiekben felsorolt célok elérésére. A jogalkotási feladat nehézségét igazolja az, hogy a jelen tanulmányban bemutatott mindhárom ítélet esetében az EUB megállapítása az volt, hogy az adott nemzeti jogszabály (vagy annak egy része) korlátozza a letelepedés szabadságát és a korlátozás célja vagy mértéke nem elfogadható; továbbá egy esetben magával az Átalakulási irányelv rendelkezéseivel, célkitűzéseivel is ellentétben állt a tagállami előírás.

Az EUB ítéleteinek sajátos jogforrási jellegére és a jövedelemadók EU-n belüli különleges helyzetére tekintettel a nemzetközi átalakulásokhoz kapcsolódó adókötelezettségek tagállami szabályainak megalkotása során mindenképpen szükséges a vonatkozó EUB ítéletek figyelembevétele. Egyrészt az abban megfogalmazott elvek megismerése céljából, másrészt pedig a más tagállamok által alkalmazott, az EUB által nem megfelelőnek minősített adózási mechanizmusok és szabályozás-technikai módszerek elkerülése érdekében.

FELHASZNÁLT IRODALOM

- A TANÁCS 90/434/EGK 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, L 225/1 1990.08.20., Legutóbbi egységes szerkezetbe foglalt változat: 2007.01.01.
- A TANÁCS 2009/133/EK 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, HL L 310, 2009.11.25., Jelenlegi egységes szerkezetbe foglalt változat: 2013.07.01.
- AZ EURÓPAI PARLAMENT ÉS A TANÁCS 2006/123/EK IRÁNYELVE a belső piaci szolgáltatásokról, HL L 376., 2006.12.27., Jelenlegi egységes szerkezetbe foglalt változat: 2006.12.28.

AZ EURÓPAI UNIÓ MŰKÖDÉSÉRŐL SZÓLÓ SZERZŐDÉS egységes szerkezetbe foglalt változata, HL C 326., 2012.10.26

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

2017/19. Adózási kérdés

DR. BÉKÉS BALÁZS (2013): Közvetlen adózás az Európai Unióban
Lehetőségek és korlátok a tagállami jogalkotásban Elérhető: http://real-phd.mtak.hu/160/15/Bekes_Balazs_PhD_vegl_doi.pdf (Letöltve: 2021.03.13.)

ERDŐS GABIELLA (2016): Nemzetközi átalakulások A magyar társasági adózási szabályok összhangja az európai uniós joggal Elérhető: http://phd.lib.uni-corvinus.hu/934/1/Erdos_Gabriella_dhu.pdf (Letöltve: 2021.03.13.)

C-327/16. ÉS C-421/16. SZ. EGYESÍTETT ÜGYEK Marc Jacob és Ministre des Finances et des Comptes publics kontra Ministre des Finances et des Comptes publics és Marc Lassus a Conseil d'État (Franciaország) által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek [ECLI:EU:C:2018:210]

C-292/16 SZ. ÜGY A Oy - A Helsingin hallinto-oikeus (Finnország) által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem [ECLI:EU:C:2017:888]

JULIANE KOKOT'T FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA a C-292/16. sz. ügyben [ECLI:EU:C:2017:555]

C-14/16 SZ. ÜGY Euro Park Service kontra Ministre des finances et des comptes publics [ECLI:EU:C:2017:177]

C-198/14 SZ. ÜGY Valev Visnapuu kontra Kihlakunnansyyttäjä és Suomen valtio - Tullihallitus [ECLI:EU:C:2015:751]

C-95/14 SZ. ÜGY Unione Nazionale Industria Conciaria (UNIC) és Unione Nazionale dei Consumatori di Prodotti in Pelle, Materie Concianti, Accessori e Componenti (Uni.co.pel) kontra FS Retail és társai [ECLI:EU:C:2015:492]

C-657/13 SZ. ÜGY Verder LabTec GmbH & Co. KG kontra Finanzamt Hilden [ECLI:EU:C:2015:331]

C-591/13 SZ. ÜGY Európai Bizottság kontra Németországi Szövetségi Köztársaság [ECLI:EU:C:2015:230]

C-48/13 SZ. ÜGY Nordea Bank Danmark A/S kontra Skatteministeriet [ECLI:EU:C:2014:2087]

C-421/12 SZ. ÜGY Európai Bizottság kontra Belga Királyság [ECLI:EU:C:2014:2064]

C-164/12 SZ. ÜGY DMC Beteiligungsgesellschaft mbH kontra Finanzamt Hamburg-Mitte [ECLI:EU:C:2014:20]

A nemzetközi átalakulásokhoz kapcsolódó adókötelezettségek és a letelepedés szabadságának összefüggései az Európai Unió Bíróságának ítélezési gyakorlata alapján

- C-123/11 SZÁMÚ ÜGY A Oy - A Korkein hallinto-oikeus (Finnország) által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem [ECLI:EU:C:2013:84]
- C-18/11 SZ. ÜGY The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs kontra Philips Electronics UK Ltd [ECLI:EU:C:2012:532]
- C-603/10. SZ. ÜGY Pelati doo kontra Republika Slovenija [ECLI:EU:C:2012:639]
- C-371/10 SZ. ÜGY National Grid Indus BV kontra Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam.[ECLI:EU:C:2011:785]
- C-318/10 SZ. ÜGY Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT) kontra État belge [ECLI:EU:C:2012:415]
- C-126/10 SZ. ÜGY Foggia - Sociedade Gestora de Participações Sociais SA kontra Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.[ECLI:EU:C:2011:718]
- C-352/08 SZ. ÜGY Modehuis A. Zwijnenburg BV kontra Staatssecretaris van Financiën. [ECLI:EU:C:2010:282]
- C-96/08 SZ. ÜGY CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi kft kontra Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály.[ECLI:EU:C:2010:185]
- C-540/07 SZ. ÜGY Az Európai Közösségek Bizottsága kontra Olasz Köztársaság. [ECLI:EU:C:2009:717]
- C-303/07 SZ. ÜGY Az eljárást indította: Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy. Előzetes döntéshozatal iránti kérelem: Korkein hallinto-oikeus - Finnország.[ECLI:EU:C:2009:377]
- C-285/07 SZ. ÜGY A.T. kontra Finanzamt Stuttgart-Körperschaften.[ECLI:EU:C:2008:705]
- C-205/07 SZ. ÜGY Lodewijk Gysbrechts és Santurel Inter BVBA. [ECLI:EU:C:2008:730]
- C-157/07 SZ. ÜGY Finanzamt für Körperschaften III in Berlin kontra Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH. [ECLI:EU:C:2008:588]
- C-414/06 SZ. ÜGY Lidl Belgium GmbH & Co. KG kontra Finanzamt Heilbronn. [ECLI:EU:C:2008:278]
- C-451/05 SZ. ÜGY Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) kontra Directeur général des impôts és Ministère public. [ECLI:EU:C:2007:594]
- C-298/05 SZ. ÜGY Columbus Container Services BVBA & Co. kontra Finanzamt Bielefeld-Innenstadt. [ECLI:EU:C:2007:754]
- C-231/05 SZ. ÜGY Előzetes döntéshozatal iránti kérelem: Korkein hallinto-oikeus - Finnország.[ECLI:EU:C:2007:439]

- C-524/04 SZ. ÜGY Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation kontra Commissioners of Inland Revenue. [ECLI:EU:C:2007:161]
- C-470/04 SZ. ÜGY N kontra Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo. [ECLI:EU:C:2006:525]
- C-446/04.SZ. ÜGY Test Claimants in the FII Group Litigation kontra Commissioners of Inland Revenue. [ECLI:EU:C:2006:774]
- C-347/04 SZ. ÜGY Rewe Zentralfinanz eG kontra Finanzamt Köln-Mitte. [ECLI:EU:C:2007:194]
- C-196/04 SZ. ÜGY Cadbury Schweppes plc és Cadbury Schweppes Overseas Ltd kontra Commissioners of Inland Revenue. [ECLI:EU:C:2006:544]
- C-150/04 SZ. ÜGY Az Európai Közösségek Bizottsága kontra Dán Királyság. [ECLI:EU:C:2007:69]
- C-446/03 SZÁMÚ ÜGY Marks & Spencer plc kontra David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes) [ECLI:EU:C:2005:763]
- C-411/03 SZ. ÜGY Landgericht Koblenz által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem [ECLI:EU:C:2005:762]
- C-442/02 SZ. ÜGY CaixaBank France kontra Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie [ECLI:EU:C:2004:586]
- C-9/02 SZ. ÜGY Hughes de Lasteyrie du Saillant kontra Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. [ECLI:EU:C:2004:138]
- C-322/01 SZ. ÜGY Deutscher Apothekerverband eV kontra 0800 DocMorris NV és Jacques Waterval. [ECLI:EU:C:2003:664]
- C-79/01 SZ. ÜGY Payroll Data Services (Italy) Srl, ADP Europe SA és ADP GSI SA [ECLI:EU:C:2002:592]
- C-436/00 SZ. ÜGY X és Y kontra Ríksskatteverket. [ECLI:EU:C:2002:704]
- C-439/99 SZ. ÜGY Az Európai Közösségek Bizottsága kontra Olasz Köztársaság. [ECLI:EU:C:2002:14]
- C-397/98 ÉS C-410/98. SZÁMÚ EGYESÍTETT ÜGYEK Metallgesellschaft Ltd és társai (C-397/98. sz. ügy), Hoechst AG és Hoechst (UK) Ltd (C-410/98. sz. ügy) kontra Commissioners of Inland Revenue és HM Attorney General. [ECLI:EU:C:2001:134]
- C-251/98 SZÁMÚ ÜGY C. BAARS KONTRA INSPECTEUR DER BELASTINGEN PARTICULIEREN/ONDERNEMINGEN Gorinchem. [ECLI:EU:C:2000:205]
- C-311/97 SZÁMÚ ÜGY Royal Bank of Scotland plc kontra Elliniko Dimosio (görög állam). [ECLI:EU:C:1999:216]
- C-264/96 SZ. ÜGY Imperial Chemical Industries plc (ICI) kontra Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes). [ECLI:EU:C:1998:370]

A nemzetközi átalakulásokhoz kapcsolódó adókötelezettségek és a letelepedés szabadságának összefüggései az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata alapján

- C-336/96 SZ. ÜGY Époux Robert Gilly kontra Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin. [ECLI:EU:C:1998:221]
- C-108/96 SZ. ÜGY Dennis Mac Quen, Derek Pouton, Carla Godts, Youssef Antoun és Grandvision Belgium SA elleni büntetőeljárás, akik polgári jogi felelősséggel tartoznak, Union professionnelle belge des médecins spécialistes en ophtalmologie et chirurgie oculaire részvételével [ECLI:EU:C:2001:67]
- C-158/96 SZ. ÜGY Raymond Kohll kontra Union des caisses de maladie.[ECLI:EU:C:1998:171]
- C-250/95 SZÁMÚ ÜGY Futura Participations SA és Singer kontra Administration des contributions. [ECLI:EU:C:1997:239]
- C-120/95 SZ. ÜGY Nicolas Decker kontra Caisse de maladie des employés privés [ECLI:EU:C:1998:167]
- C-28/95 SZ. ÜGY A. Leur-Bloem kontra Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2. [ECLI:EU:C:1997:369]
- C-107/94 SZÁMÚ ÜGY P. H. Asscher kontra Staatssecretaris van Financiën.[ECLI:EU:C:1996:251]
- C-80/94 SZÁMÚ ÜGY G. H. E. J. Wielockx kontra Inspecteur der directe belastingen. [ECLI:EU:C:1995:271]
- C-55/94 SZ. ÜGY Reinhard Gebhard kontra Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano.[ECLI:EU:C:1995:411]
- C-415/93 SZ. ÜGY Union royale belge des sociétés de football association ASBL kontra Jean-Marc Bosman, Royal club liégeois SA kontra Jean-Marc Bosman és társai és Union des associations européennes de football (UEFA) kontra Jean-Marc Bosman. [ECLI:EU:C:1995:463]
- C-279/93 SZÁMÚ ÜGY Finanzamt Köln-Altstadt kontra Roland Schumacker.[ECLI:EU:C:1995:31]
- C-19/92 SZ. ÜGY Dieter Kraus kontra Land Baden-Württemberg. [ECLI:EU:C:1993:125]
- C-26/78 SZ. ÜGY Institut national d'assurance maladie-invalidité és Union nationale des fédérations mutualistes neutres kontra Antonio Viola. [ECLI:EU:C:1978:172]