

SENIOR KÖZLEMÉNYEK

DR. DOBOS ISTVÁN¹

JOGUTÓDLÁS A GAZDASÁGI TÁRSASÁGOK ÁTALAKULÁSA SORÁN – EGY DOGMATIKAI KÉRDÉS GYAKORLATI KÖVETKEZMÉNYEKKEL

LEKTORÁLTA: DR. SZEGEDI ANDRÁS PH.D EGYETEMI DOCENS

A gazdasági társaságok átalakulása során végbemenő jogutódlás a magyar társasági jogi szakirodalom egyik olyan szegmensét alkotja, amely eddig csupán csekély számú tanulmány keretében került megvitatásra.² A jogutódlással kapcsolatos probléma oda vezethető vissza, hogy a jelenleg hatályos társasági törvény³ és a jogutódlás jogtudományi fogalmának, illetve típusainak összevetése alapján nem tisztázott egyértelműen az a kérdés, hogy az átalakulások egyes fajtái esetében a jogelőd(ök) és jogutód(ok) között milyen jellegű jogutódlás zajlik, egyetemes⁴ vagy különös.⁵ Vagy a probléma más nézőpontból: amennyiben dogmatikailag tisztázott a társasági formaváltás, illetve egyesülés során végbemenő egyetemes jogutódlás, illetve a szétválás során végbemenő különös jogutódlás közötti különbségtétel, akkor kérdésként merül fel, hogy a tételes jogi szabályozás miért nem követi ezt a differenciált szemléletet.

E kérdés megválaszolásának első ránézésre (és a társasági jogi szabályozás szempontjából) csak elméleti, dogmatikai jelentősége van, azonban ha figyelembe vesszük a társasági jogi szabályozáshoz szorosan kapcsolódó egyéb szabályokat, így különösen a vonatkozó visszterhes vagyonaátruházási illeték-szabályozást is, amelynek egyik szabályozási kiindulópontja a jogutódlás jellege,⁶ akkor nagyon lényeges gyakorlati kérdésbe ütközünk, illetve az állam szempontjából jelentős fiskális érdek is fűződik a dogmatikailag helyes szabályozáshoz.

Jelen tanulmány célja a jogutódlás részletesebb elemzése, illetve a hibás dogmatikai megoldás okának, valamint egyik gyakorlati következményének, a közteljesítés és az állam fiskális szempontjából előnytelen, átalakuláshoz kapcsolódó visszterhes vagyonaátruházási illetékre vonatkozó szabályozásnak a bemutatása.

¹ PhD hallgató, Széchenyi István Egyetem Deák Ferenc Állam- és Jogtudományi Kar Doktori Iskola.

² Többek között az átalakulás során végbemenő jogutódlással foglalkozik: HARSÁNYI GYÖNGYI – ÚJVÁRI ANDORNÉ – MISKOLCZI BODNÁR PÉTER: A jogutódlás, mint sajátos szerződést módosító jogi tény a társaságokban, in *Magyar Jog*, 1991/5. szám, 223-231. o.; Fontos megjegyezni, hogy az egyes szakkönyvek, kommentárok említik az átalakulás során végbemenő jogutódlás jellegét és problémáját. Például: VÉKÁS LAJOS: *Szakértői Javaslat az új Polgári Törvénykönyv Tervezetéhez*, 2008, Complex Kiadó, Budapest, 108. o.; GÁL JUDIT – ADORJÁN CSABA: *A gazdasági társaságok átalakulása*, 2010, HVG Orac Kiadó, Budapest, 35. o.; KISFALUDI ANDRÁS: *A társasági jog*, 2007, Complex Kiadó, Budapest, 71. o.; AUER ÁDÁM – BAKOS KITTI – BUZÁSI BARNABÁS – FARKAS CSABA – NÓTÁRI TAMÁS – PAPP TEKLA: *Társasági jog*, 2011, Lectum Kiadó, Szeged, 108. o.

³ A gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény, a továbbiakban: Gt.

⁴ E tanulmányban az egyetemes jogutódlás kifejezés a Gt. 70. § (1) szerinti „általános jogutódlás” szinonimájaként értendő, vö.: KISFALUDI: i. m. 70-71. o.

⁵ Kisfaludi is utal a problémára: „Az átalakulás egyetemes jogutódlásként való felfogása némi korrekciót igényel azokban az átalakulási esetekben, amelyekben a jogelőd társaság helyén több társaság jön létre, ilyenkor ugyanis szükség szerint megoszlik a jogelőd jogainak és kötelezettségeinek összessége a jogutódok között, nem lehet tehát e jogok és kötelezettségek egységes átszállásáról beszélni.”, KISFALUDI: i. m. 71. o.

⁶ Ennek megfelelően: BALOGH OLGA – DOBAY PÉTERNÉ – RÖRSCHENTALER MÁRIA: *Az illetéktörvény magyarázata*, 2001, KJK–Kerszöv Kiadó, Budapest, 123. o.: „A Gt.-vel összefüggő illetékmentességről rendelkezik a gazdálkodó szervezet átalakulásával bekövetkező vagyonszerzést preferáló 26. § (1) bekezdés h) pont (Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény, a továbbiakban: illetéktörvény). Az illetékmentesség nem szorítkozik az általános jogutódlásra, hanem az átalakulás minden formájára, a társaságok egyesülésére és szétválására is kiterjed.”; illetve 458/B/1991. alkotmánybírósági határozat: „az átalakuló szervezet (ide értve a gazdasági társaságot is) általános jogutódlójává válik a korábbiak, tehát illetékjogi szempontból nincs vagyonaátruházás.” Szintén lényeges gyakorlati kérdés a jogutódlás időpontjának meghatározása. Ld.: BAKOS KITTI: A fordulónap és az átalakulás bejegyzése a határon átnyúló egyesülések esetén, in *Céghírnök*, 2012/2. szám, 11-13. o.

1. A JOGUTÓDLÁS JELLEGE ÉS AZ ÁTALAKULÁS EGYES TÍPUSAI

1.1.A jogutódlás fogalma és típusai

A jogutódlás jelensége a jog számos területén felbukkan, elég csak példának okáért az öröklésre, a munkajogi jogutódlásra, vagy a gazdasági társaságok átalakulására gondolni. Ebből fakadóan érdemes megalkotni a jogutódlásnak egy általános, absztrakt meghatározását, amely valamennyi jogutódlás esetén helytálló.

Ennek megfelelően a jogutódlásról a következő meghatározások olvashatók a jogirodalomban:

„A jogutódlás általában jogok átszállása, egyik személyről, vagy jogi személyről egy másikra.”⁷ Egy egzaktabb definíció szerint: „A jogutódlás valamely jog, jogi kötelezettség vagy jogi helyzet, ill. jogviszony alanyának változása oly módon, hogy a jog, a kötelezettség vagy a jogviszony fennmarad.”⁸ „A jogutódlás a jogok és kötelezettségek átszállását jelenti.”⁹

A jogutódlás fogalmának meghatározásánál fontos éles különbséget tenni a különös és egyetemes jogutódlás között. Különös jogutódlás (*singularis successio*) esetén egyes dolgokat szerzünk meg, egyetemes jogutódlás esetén (*universalis successio*) esetén egy egész vagyontömeghez, a maga összességében (*per universitatem*) jutunk hozzá.¹⁰

1.2. Az átalakulás és a jogutódlás kapcsolata

A fenti definíciókból kiindulva, egyértelmű, hogy egy gazdasági társaság átalakulásának immanens velejárója a jogutódlás. A jogutódlás jellegének meghatározása esetén azonban véleményem szerint feltétlen különbséget kell tenni az egyetemes és különös jogutódlás és az egyes átalakulási típusok között. Egyetemes jogutódlás esetén a jogok és kötelezettségek összességének jogutódra történő átszállása, különös jogutódlás esetén pedig a jogelőd egyes jogainak és kötelezettségeinek jogutódok közötti megosztása, illetve jogutódokra történő átszállása következik be.

A jelenleg hatályos Gt. szerint a következő átalakulási fajtákat különböztethetjük meg: társasági formaváltás, egyesülés és szétválás. Ezen átalakulás-típusok (egyik) közös jellemzője a jogutódlás ténye, azonban a jogutódlás típusa tekintetében lényeges különbségre lehet és kell is utalni.

A Gt. az átalakulás közös szabályainál úgy rendelkezik, hogy az átalakulással létrejövő gazdasági társaság az átalakult gazdasági társaság általános jogutódja. A jogutód gazdasági társaságot illetik meg a jogelőd gazdasági társaság jogai, és terhelik a jogelőd gazdasági társaság kötelezettségei, ideértve a munkavállalókkal kötött kollektív szerződésben foglalt kötelezettségeket is.¹¹ Az átalakulásra vonatkozó szabályok Gt. szerinti szabályozási struktúrája alapján ez az általános jogutódlást kimondó generálklauzula igaz kell(ene), hogy legyen az átalakulás valamennyi típusára, hiszen az átalakulás közös szabályai között került elhelyezésre.

Társasági formaváltás és egyesülés esetében megállja a helyét az átalakulásra vonatkozó, általános jogutódlást kimondó generálklauzula, amely szerint az átalakulással létrejövő gazdasági társaság az átalakult gazdasági társaság általános jogutódja. Ez társasági formaváltás esetén nem vonható kétségbe, hiszen egy jogelőd és egy jogutód gazdasági társaságról van szó, amelynek, esetleg a tagok létszáma mellett, a társasági formája változik meg az átalakulás során. Szintén nem kérdéses a jogutódlás általános jellege az egyesülés két lehetséges esetében, tehát összeolvadás és beolvadás¹² esetén. Egyik esetben sem marad olyan jogelőd, amely megtart bizonyos jogokat és kötelezettségeket. Ennek megfelelően a társasági formaváltás és egyesülés általános jogutódlásként való felfogása tehát teljes mértékben megalapozottnak és dogmatikailag helyesnek tekinthető.

Azonban ezektől eltérő képet mutat a szétválás jogintézménye a jogutódlás szempontjából. A szétválásnak két fajtáját különböztethetjük meg, a különválást és a kiválást. A lényegi különbség az,

⁷ HARGITAI JÓZSEF: *Jogi fogalomtár*, 2005, Magyar Hivatalos Közlönykiadó, Budapest, 765. o.

⁸ LAMM VANDA: *Jogi Lexikon*, 2009, Complex Kiadó, Budapest, 360. o.

⁹ HARSÁNYI-ÚJVÁRI-MISKOLCZI: i. m. 223. o.

¹⁰ FÖLDI ANDRÁS – HAMZA GÁBOR: *A római jog története és intézményei*, 2007, Nemzeti Tankönyvkiadó Zrt., Budapest, 310. o.

¹¹ Gt. 70. § (1) bekezdés.

¹² Az átalakulásnak az a speciális esete, amikor egy kiváló gazdasági társaság beolvad egy másik gazdasági társaságba a fent tárgyalt esettől külön kezelendő.

hogyan különválás esetében a jogelőd gazdasági társaság megszűnik és vagyona az átalakulással létrejövő gazdasági társaságokra, mint jogutódokra száll át.¹³ Kiválás esetében a társaság tagjai vagy azoknak egy része a társasági vagyon egy részének felhasználásával új gazdasági társaságot vagy társaságokat hoznak létre, miközben az eredeti társaság változatlan társasági formában folytatja tovább működését.¹⁴

A szétválás folyamatát végiggondolva belátható, hogy itt nem lehet szó egyetemes jogutódlásról, hiszen se a különválás, se a kiválás esetében nem jöhet létre olyan jogutód gazdasági társaság, amely a jogelőd gazdasági társaság valamennyi jogát és kötelezettségét jogutódként megszerezhetné, hiszen ebben az esetben vagy az egyik szétvált, jogutód gazdasági társaság, vagy kiválás esetén a jogelőd társaság „kiüresedne”. A jogutód társaság(ok) tehát szétválás esetében kizárólag egyes jogokat és kötelezettségeket szerezhetnek meg, amely „osztzkodásnak” társasági jogi leképződése a szétválási szerződés.¹⁵ Az egyes jogok és kötelezettségek jogutód társaság által történő megszerzése egyértelműen a különös jogutódlás ismertetőjegye.

2. JOGIRODALMI ÁLLÁSPONTOK A JOGUTÓDLÁSSAL KAPCSOLATBAN

Kisfaludi András is utal arra a tényre, hogy az átalakulás általános jogutódlásként való felfogása némi korrekcióra szorul szétválás esetén. Hozzáteszi azonban, hogy: „Abban az értelemben azonban itt is felfedezhetők az egyetemes jogutódlás elemei, hogy normális körülmények között mindegyik jogutód jogokat és kötelezettségeket is átvesz a jogelődtől, ha a szétválás során valamilyen vagyontárgyról nem rendelkeztek, akkor az a jogutódok mindegyikét a nekik jutott vagyonrészrel arányosan illeti meg, s a jogutódok egyetemlegesen felelnek azokért a tartozásokért, amelyeket az adott kötelezettségre kijelölt jogutód nem tudott teljesíteni. Sőt, hiába osztották meg a kötelezettségeket a jogutód társaságok között, mert ha valamelyikük nem tud helytállni a rá eső kötelezettségért, akkor a többi jogutód társasági is egyetemlegesen felel ezért. Ezek a szabályok azt mutatják, hogy a jogutódok mégsem teljesen elkülönült vagyonrészeket szereznek meg, hanem fennmarad közöttük valamiféle közösség, ami az egyetemes jogutódlás jellegét hordozza magán.”¹⁶

Véleményem szerint, egyetértve Kisfaludi András álláspontjával, a szétválás során bekövetkező jogutódlásnak valóban vannak egyetemes jogutódlásra utaló jellegzetességei¹⁷, azonban mégse szabad e jellegzetességek miatt a szétválást egyetemes jogutódlásnak minősíteni. A szétvált jogutódokat a fent említett esetekben terhelő egyetemleges felelősségnek első sorban hitelezővédelmi megfontolásai vannak. A hitelezővédelmi megfontolások, mint a Gt. preambulumban megfogalmazott egyik jogalkotói cél, véleményem szerint elég erős érvek ahhoz, hogy némileg lebontsák azokat az éles határokat, amik egyébként a szétválás folyamatából és a különös jogutódlás tényéből adódnának, tehát hogy két (vagy több) teljesen elkülönült jogalany jön létre a szétválási folyamat végén. A dogmatikai tisztánlátás végett azonban fontos kiemelni, hogy itt valójában különös jogutódlásról megy végbe a jogelőd és jogutódok között, amely jogutódok tekintetében a szétválás folyamatának befejezése után valóban fellelhetők olyan, fent említett jellegzetességek, amelyek az egyetemes jogutódlás jellegét hordozzák.

Szintén említi az általános és különös jogutódlás közötti különbséget az illetéktörvény kommentárja¹⁸, amely szerint: „A Gt.-vel összefüggő illetékmentességről rendelkezik a gazdálkodó

¹³ Gt. 86. § (3) bekezdés.

¹⁴ Gt. 86. § (1) bekezdés.

¹⁵ Erre utal HARSÁNYI – ÚJVÁRI – MISKOLCZI is az idézett műben: „A jogutódlás szempontjából a szétválás a legbonyolultabb helyzet, hiszen pontosan rögzíteni kell, hogy az egyes utódszervezetek milyen körben jogutódjai a megszűnt társaságnak, mely jogok és kötelezettségek tartoznak az egyik illetőleg a másik jogutódhoz.” HARSÁNYI – ÚJVÁRI – MISKOLCZI: i.m. 225. o. Ezen kijelentés is egyértelműen rávilágít a szétválás során bekövetkező különös jogutódlásra.

¹⁶ KISFALUDI: i. m. 71. o.

¹⁷ Amelyre a legjobb példa a Gt. 85. § (4) bekezdés, a fentebb említett egyetemleges felelősséget alapító szabály.

¹⁸ BALOGH – DOBAY – RÖRSCHENTALER: i. m. 123. o.

szervezet átalakulásával bekövetkező vagyonszerzést preferáló 26. § (1) bekezdés h) pont. Az illetékmentesség nem szorítkozik az általános jogutódlásra, hanem az átalakulás minden formájára, a társaságok egyesülésére és szétválására is kiterjed.” Megjegyzendő, hogy a kommentár ezen meghatározása véleményem szerint nem pontos, hiszen a szöveg ebben a formában azt sugallja, hogy az egyesülések esetén nem általános jogutódlás következik be.

Vékás Lajos által szerkesztett Szakértői Javaslat az új Polgári Törvénykönyvhöz című kiadvány is utal arra, hogy a gazdasági társaságok átalakulása során nem beszélhetünk általános jogutódlásról, hiszen a szétválás esetén nincsen általános jogutódlás, mert ilyen esetekben a jogelőd társaság jogainak és kötelezettségeinek megosztásáról az érintettek a szétválási szerződésben rendelkeznek.¹⁹

Ezen jogirodalmi álláspontok alapján szintén egyértelmű, hogy szükséges a különbségtétel az átalakulás során végbemenő egyetemes és különös jogutódlás, illetve az átalakulások egyes típusai között.

A problémával a legrészletesebben Dr. Gál Judit foglalkozik. Az 1997-es Gt.²⁰ átalakulási szabályairól írt könyvében²¹ külön kiemeli, hogy az 1997-es Gt. (eltérően az 1988-as Gt.-től²²) nem használja az általános jogutódlás fogalmát, mivel ez a körülmény nem minden átalakulásra igaz. Így a szétválás esetén keletkezett társaságok nem általános jogutódjai a megszűnt társaságnak, viszonyukat a szétválási szerződés vagyonomegosztási rendelkezései szabják meg. A 2006-os Gt. átalakulási szabályairól írt kommentárban Gál Judit szintén lényeges különbséget tesz az általános és különös jogutódlás között, megjegyezve azt, hogy általános jogutódlásról beszélhetünk az átalakulás legtöbb esetkörében, így az egyszerű társasági formaváltás és az egyesülés esetében.²³ A szerző szintén utal arra a problémára, hogy a Gt. 70. § szerint az átalakulással létrejövő gazdasági társaság az átalakult gazdasági társaságnak általános jogutódja, noha ez alól léteznek bizonyos kivételek. Gál Judit itt megjegyzi, hogy: „Az átalakulás alapvető szintű szabályai között mégis az átalakulás lényegi jellemvonásának tekinthető univerzális jogutódlást kívánta előtérbe helyezni a jogalkotó, miután ez nem zárja ki, hogy a maguk helyén a szükséges eltérések is megfogalmazásra kerülhessenek”²⁴.

Véleményem szerint a dogmatikai pontossághoz azonban nem elég az, hogy nincs kizárva, hogy a „maguk helyén”²⁵ a szükséges eltérések is megfogalmazásra kerülhetnek”. Ezeket a szükséges eltéréseket a Gt.-ben meg is kellett volna fogalmazni, ennek megfelelően a szétválással foglalkozó különös szabályok között szükség lenne utalni a szétválások során bekövetkező különös jogutódlásra, vagy az 1997-es Gt. megoldásához visszatérve, a jogutódlást kimondó alapelvből el kellene hagyni az „általános” kifejezést.

Tekintettel arra, hogy társasági formaváltás és az egyesülés két típusa esetén egyértelmű a jogutódlás általános jellege, a továbbiakban a jogutódlás részletes vizsgálata kizárólag a szétválások esetére szorítkozik.

3. AZ ÁTALAKULÁSRA VONATKOZÓ JELENLEG HATÁLYOS SZABÁLYOZÁS TÖRTÉNETI ELŐZMÉNYEI A JOGUTÓDLÁSI ALAPELV SZEMSZÖGÉBŐL

A hosszúra nyúló történeti visszatekintést mellőzve érdemes néhány gondolatban bemutatni az átalakulásokra a vonatkozó, jelenleg hatályos joganyag történeti előzményeit.

Az 1988-as Gt. az átalakulások szabályait nem tartalmazta, hanem úgy rendelkezett, hogy: „A gazdasági társaságoknak egymás közötti átalakulását, továbbá gazdálkodó szervezeteknek gazdasági társasággá alakulását külön törvény szabályozza.” A törvény indokolása szerint: „A gazdálkodó szervezetek társasággá való átalakulását, illetve a társaságok egymásba való átalakulását – mivel ez a kérdéskör meghaladja a társasági jog hatókörét – külön törvény szabályozza. Annak érdekében, hogy a társasági

¹⁹ VÉKÁS: i.m. 148. o.

²⁰ A gazdasági társaságokról szóló 1997. évi CXLIV. törvény, a továbbiakban: 1997-es Gt.

²¹ GÁL JUDIT: *A gazdasági társaságok átalakulásának új szabályai*, 1999, HVG Orac Kiadó, Budapest, 13. o.

²² A gazdasági társaságokról szóló 1988. évi VI. törvény, a továbbiakban: 1988-as Gt.

²³ GÁL – ADORJÁN: i.m. 35. o.

²⁴ GÁL – ADORJÁN: i.m. 37. o.

²⁵ Így különösen szétválás esetében.

törvény ne váljon áttekinthetlenné, a gazdasági társaságok fúzióját, egymással való egyesülését, társaság más társaságba való beolvadását stb. ugyancsak az átalakulási törvény rendezi.”²⁶

Az 1988-as Gt. fent említett rendelkezésének megfelelően megalkotásra került a gazdálkodó szervezetek és a gazdasági társaságok átalakulásáról szóló törvény.²⁷ E törvény 8. §-a rendelkezik az átalakulás során végbemenő általános jogutódlásról, mint az átalakulás egyik alapelvéről²⁸, amely a későbbi társasági jogi jogalkotás során változatlanul követendő mintaként szolgált. Kiemelendő azonban az a tény, hogy az átalakulási törvény még nem szabályozta részletesen a gazdasági társaságok szétválását, lakonikus módon csak annyit jegyzett meg, hogy: „Gazdasági társaságok szétválására az egyesülésre megállapított szabályokat kell megfelelően alkalmazni. A szétváló társaságok a szétválás előtti tartozásaikért együttesen felelnek.”

Az átalakulási törvény rendelkezett tehát először az általános jogutódlásról, mint az átalakulások egyik alapelvéről: „Az átalakulás során létrejövő gazdasági társaság az átalakult (egyesült) szervezet(ek) általános jogutódja.” Az átalakulási törvény viszont még alappal tekintett az általános jogutódlásra, mint az átalakulások során érvényesülő alapelvre, hiszen az átalakulás azon típusával, amikor különös jogutódlás megy végbe még csak az említés szintjén foglalkozott, illetve az átalakulást ekkor még a jogirodalomban a társasági formaváltás szinonimájaként használták és nem átfogó elnevezésként. Ennek megfelelően az 1988-as Gt. rendelkezéseit úgy kell értelmeznünk, hogy az átalakulás során létrejövő általános jogutódlást kizárólag a társasági formaváltás, illetve ha az átalakulás fogalmának kiterjesztő értelmezését is figyelembe vesszük, akkor az egyesülésre vonatkoztatta.²⁹

Az állam vállalkozói vagyona vonatkozó törvényekkel összefüggő jogszabályok módosításáról szóló 1992. évi LV. törvény azonban nem csupán beemelte az átalakulásra vonatkozó szabályanyagot az 1988-as Gt.-be, hanem megalkotta a szétválásokra vonatkozó különös szabályokat is, illetve az általános jogutódlást kimondó generálklauzula részben módosított formában került át ekkor az 1988-as Gt.-be, a következő formában: „Az átalakulás során létrejövő gazdasági társaság az átalakult gazdasági társaság általános jogutódja.” Itt tehát elhagyásra került az átalakulási törvényben még zárójelben szereplő egyesülés, mint átalakulási típus. Tekintettel arra, hogy az egyesülés esetén az általános jogutódlás egyértelmű, az egyesülés szó elhagyása az alapelvből ahhoz vezetett, hogy az átalakulás fogalma kibővült, és a jogutódlási alapelv vonatkozásában átfogó kategóriává vált, amely magában foglalja a társasági formaváltást, az egyesülést és a szétválást is, deklarálva valamennyi formára az általános jogutódlási jelleget.

Véleményem szerint az átalakulási szabályok fent bemutatott változása, tehát az átalakulási törvény által szabályozott átalakulási fajták Gt.-be való beemelése, illetve ebben az időpontban a szétválás különös szabályainak megalkotása, az általános jogutódlást kimondó generálklauzula változatlanul hagyása mellett, az egyik kiindulópontja annak a jelenlegi helyzetnek, hogy a jelenleg hatályos Gt. általában kimondja az átalakulások egyetemes jogutódlási jellegét, amely jelleg véleményem szerint dogmatikailag nem megalapozott a szétválások esetében.

Az 1988-as és a jelenleg hatályos Gt. közötti időszakban azonban a helyes dogmatikai szabályozásra is találhatunk példát, az 1997-es Gt.-ben, amelynek a 67. §-a a jogutódlás szempontjából pontosabb meghatározást adott. E szakasz szerint: „Az átalakulással létrejövő gazdasági társaság az átalakult

²⁶ Az 1988-as Gt. indokolása. Később a jogalkotó más álláspontra helyezkedett, hiszen az állam vállalkozói vagyona vonatkozó törvényekkel összefüggő jogszabályok módosításáról szóló 1992. évi LV. törvény beépítette az 1988-as Gt. szabályaiba az átalakulásra vonatkozó szabályanyagot, amely szabályozási technikát az 1997-es Gt. és a jelenleg hatályos Gt. is követi.

²⁷ A gazdasági társaságok átalakulásáról szóló 1989. évi XIII. törvény, a továbbiakban: átalakulási törvény.

²⁸ Az átalakulási törvény indokolása szerint az általános jogutódlás miatt az átalakulás semmiféle változást nem von maga után az átalakuló szervezet jogai és kötelezettségei tekintetében, azok változatlanul átszállnak a jogutód új gazdasági társaságra.

²⁹ A jelenleg hatályos Gt. alapján (tágabb értelemben) az átalakulás átfogó kategória, amely alá tartozik a társasági formaváltás, az egyesülés és a szétválás. A fent tárgyalt időszakban azonban az átalakulás még csupán társasági formaváltást jelentett. A szűkítő értelmezéshez az új Ptk. szabályainak megalkotásával visszatérés várható, tehát az átalakulás fogalmába az egyesülés és a szétválás nem fog beletartozni. Ld.: TÖRÖK GÁBOR: Átalakulás, egyesülés, szétválás – jogutód nélküli megszűnés, in *Gazdaság és Jog*, 2011/7-8. szám, 8. o. Az átalakulás fogalmának tágabb és szűkebb értelemben vett értelmezéséhez lásd: GÁL JUDIT: Az átalakulás újraszabályozása a Gt.-tervezetben, in *Gazdaság és Jog*, 2005/7-8. szám 3. o.

gazdasági társaság jogutódja.” Az 1997-es Gt. tehát nem használta az általános jogutódlás fogalmát, hanem figyelembe vette azt a tényt, hogy az általános jogutódlás nem minden átalakulásra igaz, a szétválás esetén keletkezett jogutód társaságok nem általános jogutódjai a jogelőd társaságnak. Gál Judit ki is emeli az 1997-es Gt. átalakulási szabályairól írt könyvében, hogy az 1997-es Gt. nem használja az általános jogutódlás fogalmát, mivel ez a körülmény nem minden átalakulásra igaz, hiszen a szétválással létrejövő társaságok nem általános jogutódjai a megszűnt társaságnak, viszonyukat a szétválási szerződés vagyonmegosztási rendelkezései szabják meg.³⁰

4. A DOGMATIKAI KÉRDÉS GYAKORLATI JELENTŐSÉGE

Nem csak a társasági jogi szabályozással foglalkozó jogirodalom utal helyenként a szétválások esetén fellépő jogutódlás jellegére, hanem az illetékszabályokkal kapcsolatos kommentárok közül is van, amelyik kiemeli, hogy szétválás során nem beszélhetünk általános jogutódlásról.³¹ A jogutódlás jellege az illetéktörvény vonatkozásában a mentességet biztosító 26. § (1) h) pont vonatkozásában lényeges kérdésként merült fel az illetéktörvény hatálybalépésétől 2010. január 1-ig.³²

Ahogy fent említésre került, a csupán elméletinek látszó kérdés komoly gyakorlati relevanciával is bír. A probléma gyökere ott található, hogy a társasági jogi szabályozásra épülő pénzügyi jogi szabályozás, így különösen a visszerhes vagyónátruházási illeték koncepciója terén a jogalkotó egyértelműen az általános jogutódlást, és így a valamennyi átalakulásra³³ vonatkozó ingatlantulajdont érintő illetékmentességet tekintette a szabályozás alapkövének.

Erre utal a 458/B/1991. alkotmánybírósági határozat is, amely szerint az illetéktörvény azért nem minősíti illetékkötelesnek a szervezeti átalakulás során történő vagyonszerzést, mert az átalakuló szervezet (ide értve a gazdasági társaságot is) általános jogutódjává válik a korábbiak, tehát illetékjogi szempontból nincs vagyónátruházás. Álláspontom alapján az alkotmánybíróság ezen megállapítása téves, hiszen szétválás esetében illetékjogi szempontból is megállapítható a vagyónátruházás, hiszen a jogelőd vagyonán a szétvált jogutód gazdasági társaságok osztoznak.

Véleményem szerint az állam szempontjából hatékony (és igazságosabb, illetve a közteherviselést, mint a „gazdasági alkotmány” egyetlen kötelezettségét hatékonyabban érvényre juttató) fiskális politika megvalósítása érdekében egyértelművé kellett volna tenni, hogy a gazdasági társaságok szétválása különös jogutódlás és ennek megfelelően a visszerhes vagyónátruházási illeték alól csupán az általános jogutódlás, így a társasági formaváltás és az egyesülés esetén kellett volna a jogalkotónak mentességet biztosítania az 1991. január 1-től 2010. január 1-ig terjedő időszakban.³⁴

Fontos megjegyezni, hogy e javasolt megoldást az illetéktörvény három éven át alkalmazta. A gazdasági stabilizációt szolgáló egyes törvénymódosításokról szóló 1995. évi XLVIII. törvény úgy módosította az illetéktörvényt, hogy az említett illetékmentességi szabályt leszűkítette a gazdasági társaságok olyan átalakulására, amely során az átalakult gazdasági társaságok a jogelőd általános jogutódja(i). Ettől kezdve tehát az átalakulások során bekövetkező vagyonmozgás csak abban az esetben volt illetékmentes, ha általános jogutódlás ment végbe a jogelőd és jogutód gazdasági társaságok között. Sajnálatos módon ez a szabályozási koncepció csak mintegy három éven át, 1998. június 16-ig volt hatályban.

³⁰ GÁL – ADORJÁN: i.m. 13. o.

³¹ BALOGH – DOBAY – RÖRSCHENTALER: i. m. 123. o., azonban említhetők olyan kommentárok is, amelyek a problémának nem szentelnek kellő figyelmet, így például: LOMNICZI ZOLTÁN: *Az illetéktörvény magyarázata*, 2008, HVG –ORAC Kiadó, Budapest.

³² Amely szerint mentes a visszerhes vagyónátruházási illeték alól a gazdálkodó szervezet olyan szervezeti átalakulással (egyesülés, szétválás) bekövetkező vagyonszerzése, amikor a létrejövő gazdálkodó szervezet(ek) a korábbiak jogutódja(i) lesz(nek).

³³ Így tehát ideértve a különválást és a kiválást is.

³⁴ Az illetéktörvény 33. § (2) bekezdése szerint az illetékmentesség esetei a „társadalmi igazságosság előmozdítása érdekében” kerültek szabályozásra. Ezen deklarációval véleményem szerint nem összeegyeztethető a valamennyi átalakulási típus vonatkozásában biztosított mentesség a visszerhes vagyónátruházási illeték alól.

Ezen időponttól 2010. január 1-ig az illetéktörvény nem tartalmazta az általános jogutódlásra, mint az illetékmentesség egyik feltételére való utalást, ezzel teret engedve az ingatlanok esetében az akkor még tíz százalékos visszterhes vagyónáruházási illeték társasági jogi jogintézmények útján történő elkerülésének.³⁵

Az 1997-es Gt. úgy módosította az illetéktörvényt, hogy az általános jogutódlásra szűkített illetékmentességi szabályt valamennyi átalakulásra kiterjesztette. Az indokolás³⁶ szerint szükség volt az illetéktörvényt a Gt. szövegéhez igazítani, tehát az illetékmentességet nem csupán az általános jogutódlás eseteire biztosítani: „Az illetéktörvény csak az ún. általános jogutódláshoz fűz kedvezményeket, a Gt. szerint pedig átalakulás a szétválás is, amely esetében általános jogutódlásról nem beszélhetünk.” Véleményem szerint azonban nem volt olyan jellegű kötelezettség, hogy az illetéktörvény vonatkozó rendelkezését az 1997-es Gt. 59. § (4) bekezdéséhez igazítsák, hiszen e Gt. szakasz szerint: „Az átalakuláskor – törvény eltérő rendelkezése hiányában – külön adó- és illetékfizetési kötelezettség nem keletkezik.” Ennek megfelelően törvény, tehát így az illetéktörvény, továbbra is tartalmazhatta volna azt az 1997-es Gt.-től eltérő megszorítást, hogy kizárólag abban az esetben biztosítja az átalakulás során bekövetkező vagyonmozgás tekintetében az illetékmentességet, ha általános jogutódlásról van szó.

A másik járható út, amely véleményem szerint a köztelherviselés szempontjából megalapozottabb lett volna, egy fordított folyamat, amely szerint az 1997-es Gt. 59. § (4) bekezdését kellett volna az akkor hatályos illetéktörvényhez igazítani, tehát az 1997-es Gt.-ben is úgy kellett volna rendelkezni, hogy társasági formaváltáskor és egyesüléskor – törvény eltérő rendelkezése hiányában – külön adó- és illetékfizetési kötelezettség nem keletkezik.

Az állam fiskális érdekeit azonban figyelmen kívül hagyva, illetve adóelkerülési lehetőségeket biztosítva, mintegy 20 éven át³⁷ valamennyi átalakulási forma során végbemenő ingatlanmozgás illetékmentesen történhetett. Ezen folyamat véleményem szerint oda vezethető vissza, hogy az 1988-as, 1997-es, és a 2006-os Gt. eltérő jogutódlási alapelveket alkalmazott, illetve a dogmatikai pontatlanságra épülő illetékmentességi szabály szintén átgondolatlan volt.

5. ÖSSZEFOGLALÁS

A fentebb említettek fényében megállapíthatjuk tehát, hogy az átalakulási törvény még csupán a társasági formaváltást és egyesülést tekintette általános jogutódlásnak. Az 1992. évi LV. törvény azonban beemelte az átalakulásra vonatkozó szabályokat az 1988-as Gt.-be, illetve megalkotta a szétválás különös szabályait, változatlanul hagyva az általános jogutódlásra vonatkozó klauzulát. Az 1997-es Gt. újra elhagyta az általános jogutódlásra vonatkozó kitétel a jogutódlási alapelvből, míg a 2006-os Gt. az 1988-as Gt. megoldásához tért vissza, deklarálva, hogy az átalakulással létrejövő jogutód(ok) az átalakult gazdasági társaság általános jogutódja(i).

Az illetéktörvény tekintetében is határozatlan volt a jogalkotó a jogutódlás és az illetékmentességi szabály vonatkozásában. Míg 1991-től 1995. július 28-ig valamennyi átalakulási forma során biztosított volt a vagyonmozgás illetékmentessége, 1995. július 29-től 1998. június 16-ig az illetékmentesség kizárólag az általános jogutódlás eseteire korlátozódott. Ezen időponttól 2010. január 1-ig azonban újra a valamennyi átalakulási formára vonatkozó illetékmentességi szabály vált főszabállyá.

Véleményem szerint a dogmatikai pontosság, illetve az elméleti kérdésre rétegződő gyakorlati problémák, adóelkerülési lehetőségek miatt lényeges lett volna a társasági törvények és az illetéktörvény megalkotása során éles különbséget vonni a jogutódlás két típusa és az átalakulás formái között, egyértelművé téve azt, hogy társasági formaváltás és egyesülés esetén egyetemes (általános) jogutódlás, szétválás esetén pedig különös jogutódlás megy végbe az átalakulásban részt vevő gazdasági társaságok között.

³⁵ A részletes illetékkelkerülési technika nem képezi jelen tanulmány tárgyát, lásd bővebben: DOBOS ISTVÁN: Az ingatlanulajdon visszterhes vagyónáruházási illetéke az osztrák jog tükrében, különös tekintettel az elkerülésének társasági jogi lehetőségeire, in KIRÁLY MIKLÓS – VARGA ISTVÁN (szerk.): *XXIX. Országos Tudományos Diákköri Konferencia Állam – és Jogtudományi Szekciójának Díjnyertes Dolgozatai*, 2011, ELTE Eötvös Kiadó, Budapest, 763-796. o.

³⁶ A gazdasági társaságokról szóló 1997. évi CXLIV. törvény indokolása.

³⁷ Leszámítva az 1995. július 29. és 1998. június 16. közötti időszakot, amikor is az illetéktörvény kizárólag az általános jogutódlás eseteire biztosította az illetékmentességet.

A jelenleg hatályos illetéktörvény nem tartalmaz általános illetékmentességet az átalakulások tekintetében, csupán a társasági adóról és osztalékadóról szóló törvény szerinti kedvezményezett átalakulás³⁸ során végbemenő vagyonomozgás mentes a visszerthes vagyónátruházási illeték alól. A közteherviselés, illetve az állam fiskális érdeke szempontjából ez a jelenlegi konstrukció pozitívan értékelhető. A jelenleg hatályos illetéktörvény a visszerthes vagyónátruházási illeték vonatkozásában a társasági jogi kerülőutakat szűkítette tehát, azonban az átalakulás vonatkozásában a dogmatikai pontosítás szükséges, abból a célból, hogy az átalakulás szabályai koherens rendszert alkossanak, illetve dogmatikailag helyes kiindulási alapot jelentsenek a jövőbeni esetleges újabb illetéktörvény-módosításokhoz.³⁹

6. AZ ÁTALAKULÁS SORÁN VÉGBEMENŐ JOGUTÓDLÁS, DE LEGE FERENDA

A fentiek alapján véleményem szerint a jelenleg hatályos Gt.-ben az átalakulás közös szabályai között található általános jogutódlást kimondó alapelv⁴⁰ dogmatikailag pontatlan, illetve a további jogszabályok megalkotásakor a dogmatikailag téves szabályozás helytelen kiindulási alapként szolgál(hat). Szükséges lenne tehát a jogutódlás jellegére vonatkozó rendelkezést pontosítani.

Ez történhetne úgy, hogy a szétválásokkal foglalkozó részben külön kiemelésre kerül, hogy szétválások során különös jogutódlás megy végbe a jogelőd és jogutódok között. Ez a megoldási javaslat megfelelne Gál Judit azon gondolatának, hogy a Gt. az átalakulások tekintetében az általános jogutódlást tekinti főszabálynak, de nincs kizárva, hogy a „maguk helyén a szükséges eltérések is megfogalmazásra kerülhetnek.” Ilyen megoldással a történeti visszatekintés során nem találkozunk, de véleményem szerint, ha nem is a legoptimálisabb megoldásként értékelhető, dogmatikailag helyesnek minősíthető.

A másik járható út a Gt. 70. § (1) bekezdésének a módosítása lenne a következő módon: „A társasági formaváltással és egyesüléssel létrejövő gazdasági társaság az átalakult gazdasági társaság általános jogutódja.” Ezen megfogalmazás esetén egyértelmű lenne, hogy az általános jogutódlás a szétválásra nem vonatkozik.

A pontosítást szintén meg lehetne valósítani a jogutódlást kimondó generálklauzulában az „általános” szó elhagyásával, amely megoldással lényegében az 1997-es Gt. által alkalmazott megoldáshoz jutnánk.

Valamennyi lehetőséget járható útnak tartom a dogmatikai pontosítás szempontjából. A három vázolt megoldási javaslatból a másodikat és harmadikat tartom a legmegfelelőbbnek, tekintettel arra, hogy a második megoldáshoz hasonló szabályozás már előfordult az 1988-as Gt.-ben, a harmadik megoldást pedig az 1997-es Gt. jogutódlási alapelve támaszthatja alá.

A dogmatikai pontosításhoz jó lehetőséget biztosít az új Polgári Törvénykönyv megalkotása, amelyben jelen álláspont alapján megtalálható lesz a társasági jog joganyaga is. A legutóbbi tervezet szerint az átalakulás fogalma visszatér a korábbi, átalakulási törvény által követett szűkebb értelmezéshez, amely alapján az átalakulás a társasági formaváltást jelenti. Ezzel a megoldással, amennyiben az új Polgári Törvénykönyv követi a jelenlegi tervezet átalakulással kapcsolatos koncepcióját, a fent vázolt dogmatikai probléma megoldódni látszik.

³⁸ A társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 4. § 23/a. pont.

³⁹ A jövőbeni, esetlegesen meggondolatlan illetéktörvény-módosításokat véleményem szerint nem lehet kizárni. Elég itt arra utalni, hogy 2011. július 15-től hatályos illetéktörvény egy újabb, a közteherviselés és az állam fiskális érdeke szempontjából előnytelen módosítást tartalmaz, amely szerint a belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban fennálló vagyoni betét megszerzése csak akkor eredményez illetékfizetési kötelezettséget, ha a belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaság cégjegyzékben feltüntetett főtevékenysége épületépítési projekt szervezése, lakó- és nem lakó épület építése, saját tulajdonú, bérelt ingatlan bérbeadása, üzemeltetése, vagy saját tulajdonú ingatlan adásvétele. Ez a módosítás jelentősen szűkíti az illetékfizetésre kötelezettek körét. Hasonló, véleményem szerint meggondolatlan, illetéktörvény-módosítás az átalakulások során is bekövetkezhet, ebben az esetben (is) pedig kívánatos egy dogmatikailag helyes társasági jogi szabályozás, amely a további jogszabályok, így különösen az illetéktörvény szabályozási koncepciójának alapját képezheti a jövőben.

⁴⁰ Gt. 70. § (4) bekezdés.

FELHASZNÁLT IRODALOM

- [1.] AUER ÁDÁM - BAKOS KITTI - BUZÁSI BARNABÁS - FARKAS CSABA - NÓTÁRI TAMÁS - PAPP TEKLA: *Társasági jog*, 2011, Lectum Kiadó, Szeged.
- [2.] BAKOS KITTI: A fordulónap és az átalakulás bejegyzése a határon átnyúló egyesületek esetén, in *Céghírnök* 2012/2. szám, 11-13. o.
- [3.] BALOGH OLGA - DOBAY PÉTERNÉ - RÖRSCHENTALER MÁRIA: *Az illetéktörvény magyarázata*, 2001, KJK-Kerszöv Kiadó, Budapest.
- [4.] DOBOS ISTVÁN: Az ingatlantulajdon visszerthes vagyonátruházási illetve az osztrák jog tükrében, különös tekintettel az elkerülésének társasági jogi lehetőségeire, in KIRÁLY MIKLÓS – VARGA ISTVÁN (szerk.): *XXIX. Országos Tudományos Diákköri Konferencia Állam- és Jogtudományi Szekciójának Díjnyertes Dolgozatai*, 2011, ELTE Eötvös Kiadó, Budapest, 763-796. o.
- [5.] FÖLDI ANDRÁS - HAMZA GÁBOR: *A római jog története és intézményei*, 2007, Nemzeti Tankönyvkiadó Zrt., Budapest.
- [6.] GÁL JUDIT: *A gazdasági társaságok átalakulásának új szabályai*, 1999, HVG ORAC KIADÓ, Budapest.
- [7.] GÁL JUDIT: Az átalakulás újraszabályozása a Gt.-tervezetben, in *Gazdaság és Jog*, 2005/7-8. szám, 3-8. o.
- [8.] GÁL JUDIT - ADORJÁN CSABA: *A gazdasági társaságok átalakulása*, 2010, HVG Orac Kiadó, Budapest.
- [9.] HARGITAI JÓZSEF: *Jogi fogalomtár*, 2005, Magyar Hivatalos Közlönykiadó, Budapest.
- [10.] HARSÁNYI GYÖNGYI - ÚJVÁRI ANDORNÉ - MISKOLCZI BODNÁR PÉTER: A jogutódlás, mint sajátos szerződést módosító jogi tény a társaságokban, in *Magyar Jog*, 1991/5. szám, 223-231. o.
- [11.] KISFALUDI ANDRÁS: *Társasági jog*, 2007, Complex Kiadó, Budapest.
- [12.] LAMM VANDA: *Jogi Lexikon*, 2009, Complex Kiadó, Budapest.
- [13.] LOMNICZI ZOLTÁN: *Az illetéktörvény magyarázata*, 2008, HVG-ORAC Kiadó, Budapest.
- [14.] TÖRÖK GÁBOR: Átalakulás, egyesülés, szétválás – jogutód nélküli megszűnés, in *Gazdaság és Jog*, 2011/7.-8. szám, 8-10. o.
- [15.] VÉKÁS LAJOS: *Szakértői Javaslat az új Polgári Törvénykönyv Tervezetéhez*, 2008, Complex Kiadó, Budapest.

FELHASZNÁLT JOGSZABÁLYOK

- [1.] A gazdasági társaságokról szóló 1988. évi VI. törvény.
- [2.] A gazdasági társaságok átalakulásáról szóló 1989. évi XIII. törvény.
- [3.] A társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény.
- [4.] A gazdasági társaságokról szóló 1997. évi CXLIV. törvény.
- [5.] A gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény.