

Nemzetközi Adózás

Elektronikus szaklap / hírlevél

I. évfolyam 1. szám / 2011. szeptember 1.



Adótanácsadók Egyesülete
Nemzetközi Adó Tagozat
nemzetkoziadozas@adokamara.hu

Beköszöntő

2011. március 29-én megalakult az Adótanácsadók Egyesületének Nemzetközi Adó Tagozata. Ez csupán egy hír, de számunkra, akik azon dolgoztunk, hogy hír lehessen, eredmény és egyben elismerés is.

Sikerült elindítani egy folyamatot, ami reményeink szerint kitölti a régóta tapasztalható űrt a nemzetközi adózás hazai színterén. Hiszen mindannyian szeretnénk szakmánkban szélesebb látókörrel rendelkezni, újabb ismereteket megszerezni. Szándékaink szerint létrehozuk azt a platformot, ahol találkozik a szakma, a hozzáértés az igényekkel.

Nagyon sok mindent szeretnénk megvalósítani. Többek között útjára indítjuk elektronikus szaklapunkat-hírlevelünket, szeretnénk az adókamarai honlapot kicsit modernebbé, átláthatóbbá tenni, ahol a mi Tagozatunk is önálló oldallal jelenhetne meg.

Elhatároztuk, hogy felépítünk egyfajta „Tudástárat”, melyben/melynek segítségével segédanyagokat tennénk közzé, egyúttal lehetővé téve, hogy tallózni tudjunk - többek között - a nemzetközi szervezetek híreiben is. Fontos számunkra, hogy színvonalas előadások szervezésével is segítsük egymás munkáját.

Mindannyiunknak annyi jó terv, annyi merész gondolat kavarg a fejében, osszuk meg, segítsük egymást a megvalósításban. Merjük használni Tagozatunk kapacitását, mert szükség van rá és képesek vagyunk széleskörű igényeket kielégíteni.

Bízva a közös munka sikerében
Barátsággal,

Jancsa-Pék Judit
Tagozati elnök

H. Nagy Mária
Elnökségi tag

Kerényi Máté
Elnökségi tag

Ajánló

Cikkek, tanulmányok

A gazdasági célú
letelepedés jelentősége a
forgalmi és a
jövedelemadózáásban,
Jancsa-Pék Judit

Fióktelepek itthon és
külföldön,
Berényi Mariann

Új irány a
transzferárazásban:
transzferár-ellenőrzés
kisvállalkozásoknál,
Kerényi Máté Fülöp

Nemzetközi adóhírek,
2011. I. félév
a LeitnerLeitner
közreműködésével

Eseményajánló,
eseménykövető
rovatfelelős:
H. Nagy Mária

CIKKEK, TANULMÁNYOK

A gazdasági célú letelepedés meghatározása és szerepe a forgalmi és jövedelemadózáásban, Jancsa-Pék Judit LL.M., nemzetközi adószakértő

Fióktelepek itthon és külföldön, Berényiné Papp Mariann, okleveles adószakértő

Új irány a transzferárazásban: transzferár-ellenőrzés a kisvállalkozásoknál, Kerényi Máté Fülöp, okleveles könyvvizsgáló

NEMZETKÖZI ADÓHÍREK, 2011. I. FÉLÉV – a LeitnerLeitner közreműködésével

Irányelv a közös konszolidált társasági adóalapról (CCCTB)

Az ágazati különadó bevezetése és annak nemzetközi visszhangja

Új áfa végrehajtási rendelet

Immateriális javak a transzferárazásban

A transzferárazás adminisztratív szempontjai

A haszonélvező fogalmának tisztázása a nemzetközi adóegyezmények alkalmazásában

Munkavállalókat terhelő adók

Új német-magyar kettős adóztatást elkerülő egyezmény

Kibocsátási jogosultságok kereskedelméhez tartozó adózási kérdések

Úton egy szilárdabb, egyszerűbb, és hatékonyabb Áfa-rendszer felé (zöld könyv)

ESEMÉNYAJÁNLÓ, ESEMÉNYKÖVETŐ – rovatfelelős H. Nagy Mária

Ajánló: Őszi áfa szeminárium és tagozati kerekasztal beszélgetés

Összefoglaló: Előadás a kapcsolt felekről, előadó: Kerényi Máté Fülöp

Összefoglaló: A transzferárazás határon átnyúló kérdéseit taglaló előadásról, előadó: Jancsa-Pék Judit

Összefoglaló: Az Európai Uniós piacnyitáshoz kapcsolódó adós és jogi szakmai előadásokról, előadók: Dr. Bálint György és Kovács Judit Rita

Összefoglaló: Transzferár kerekasztal rendezvény, beszélgetésvezető: Kerényi Máté Fülöp

Cikkek, tanulmányok

A gazdasági célú letelepedés meghatározása és szerepe a forgalmi és jövedelemadózásban Janicsa-Pék Judit LL.M., nemzetközi adószakértő

2011. július 1-jén lépett hatályba az Európai Unió Áfa direktíva¹ végrehajtási rendelete (továbbiakban: „új Áfa rendelet²”). A rendeleti formából adódóan, a benne foglalt szabályrendszer, további jogharmonizációs lépések és nemzeti jogalkalmazásba való átültetés nélkül, közvetlenül hatályos Magyarországon is.

Írásomnak nem célja az új Áfa rendelet bemutatása, sokrétű szabályrendszerének elemzése, mindössze egyetlen kiragadott szabállyal kívánok foglalkozni. Az új Áfa rendelet egyik legjelentősebb, a gyakorlati életben is nagy kihatással bíró eleme a gazdasági célú letelepedés kérdéskörének újra gondolása, a kapcsolódó fogalmak új tartalommal való megtöltése. Sokan sok helyen hangsúlyozták már, hogy bár a gazdasági célú letelepedés nem kizárólag a forgalmi adózásban foglalt és használt fogalom, az új Áfa rendelet kizárólag az áfa területre érvényes. Nem mehetünk azonban el szó nélkül amellett, hogy a frissen hatályba lépett rendelet az Európai Unió Bíróságának joggyakorlatát követve egy olyan megközelítést visz be a forgalmi adózásba, amely egyébként a jövedelemadók területen már korántsem szokatlan.

Bár közvetlen összefüggés a gazdasági célú letelepedés forgalmi adós illetve jövedelemadós tartalmában és használatában nincsen, jelen írásomban mégis ezek hasonlóságára kívánom felhívni a figyelmet. Mindennek érdekében, az alábbiakban bemutatom a gazdasági célú letelepedés forgalmi adós és jövedelemadózásbeli megközelítését, a fogalom hazai és nemzetközi fejlődését, végül ütköztetem a két megközelítést.

A gazdasági célú letelepedés jelentősége az áfában

A gazdasági célú letelepedés jelentősége az általános forgalmi adózásban kettős: döntő a szolgáltatások teljesítési helyének elbírálásakor, valamint az adófizetésre kötelezett személyének meghatározásánál.

A szolgáltatások áfa szerinti teljesítésének meghatározásakor – a jelenleg érvényes áfa szabályok szerint - elsődlegesen azt kell eldöntetnünk vajon az igénybevevő **adóalany vagy nem adóalany**, azaz a szolgáltatás igénybevételekor milyen minőségében jár el. Főszabályként³ (a speciális esetektől eltekintve), ha a szolgáltatás igénybevevője adóalany és ilyen minőségében jár el (B2B⁴), az igénybevevő gazdasági célú letelepedése; míg nem adóalany vagy ilyen minőségében eljáró (pl. kizárólagos magánhasználat) igénybe vevő esetén (B2C⁵), a nyújtó gazdasági célú letelepedése határozza meg a szolgáltatás áfa szerinti teljesítés helyét.

Az áfa finanszírozás tényleges formáját, azaz az **egyenes adózás vagy fordított adózás** kötelezettségét azonban csupán az adófizetésre kötelezett személyének meghatározását követően állapíthatjuk meg. Abban az esetben, ha a teljesítés helye Magyarországra esik, de a terméket

¹ 2006/112/EK tanácsi irányelv

² 282/2011/EU rendelet

³ Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: „Áfa törvény”) 37.§

⁴ B2B: „business to business”, vállalkozások által vállalkozásoknak

⁵ B2C: „business to customers”, vállalkozások által a fogyasztónak

értékesítő vagy szolgáltatást nyújtó adóalany belföldön gazdasági céllal nem telepedett le, az adót a belföldön nyilvántartásba vett⁶ adóalany fizeti meg. Ebből a szempontból nem releváns, ha az értékesítő áfa regisztrációt tart fenn hazánkban (azaz nyilvántartásba vett adóalany), a tagállami áfa regisztráció ugyanis nem feltétlenül jelenti, hogy az adóalanynak gazdasági célú letelepedése is van az országban.

Látható tehát, hogy a gazdasági célú letelepedés ténye és helyszíne döntő befolyással bír egyrészt arra, hogy a szolgáltatás nyújtása magyar áfa alá esik-e, másrészt, hogy a magyar áfa alá tartozó termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adót az eladó (értékesítő, szolgáltatást nyújtó) egyenes adózással, vagy a vevő (beszerző, igénybevevő) a fordított adózás szabályai szerint kötelezett-e felszámítani.

A fogalomfejlődés hazai és nemzetközi folyamata, forgalmi adózás

A **gazdasági célú letelepedés**⁷ forgalmi adózásbeli szerepét hazánkban az Áfa törvény annak hatályba lépésével 2008. január 1-jével vezette be; miszerint az adóalany ott telepszik le gazdasági céllal, ahol gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye van. Bár a fogalom maga újonnan került a jogszabályba, a tartalom korántsem új. Hasonló logikára épült ugyanis a korábban hatályos ún. régi Áfa törvény⁸ is.

A **székhely** fogalma sem változott sokat. A régi Áfa törvény a gazdasági tevékenység székhelyét úgy definiálta⁹, mint „a központi ügyintézés helye”, amely a 2008-ban hatályba lépett Áfa törvény meghatározásában is megmaradt. Itt a székhely¹⁰ a gazdasági tevékenység folytatásának az a helye, ahol a központi ügyvezetés helye van.

Érdekes és sokatmondó, ahogyan az új Áfa rendelet fogalom meghatározása kibővíti, ugyanakkor megerősíti a magyar székhely meghatározást. A rendelet 10. cikke szerint, hasonlóan a magyar szabályokhoz székhelynek a vállalkozás ügyvezetésének helyét kell tekinteni, amely azonban három kritérium együttes mérlegelése nyomán határozható meg.

A vállalkozás ügyvezetési helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol az adóalany létesítő okirata szerinti székhelye található, ahol az adóalany általános irányításra vonatkozó alapvető döntéseinek helye, valamint az ügyvezetés üléseinek helye található. Ha a fenti kritériumok alapján egyértelműen nem dönthető el a székhely elhelyezkedése, akkor az általános irányítás helye elsőbbséget élvez a többi kritériumhoz képest.

A rendelet azt is egyértelműen kimondja, hogy a pusztán postai cím fenntartása önmagában nem keletkeztet székhelyet az adóalany számára áfa szempontból.

A pontosított szabály ugyan továbbra sem szolgál egyértelmű megoldással, hiszen a közhiteles nyilvántartásokban fellelhető cím helyett a tevékenység valódi, operatív központjára helyezi a hangsúlyt, mintegy a tartalom elsődlegessége a formával szemben elvet érvényesítve a forgalmi adózásban; azonban mindenképpen megerősíti a magyar jogszabályi álláspontot, amely már 1992. óta a központi ügyvezetés helyét tekinti az áfa szerinti székhelynek.

⁶ Áfa törvény 139.§, 140.§

⁷ Áfa törvény 254.§

⁸ Általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban: „régii Áfa törvény”)

⁹ régii Áfa törvény 13.§ (1) 8. pont

¹⁰ Áfa törvény 259.§ 19. pont

Annál többet változott azonban az **állandó telephely** meghatározása. A régi áfa törvény példálózó felsorolással az alábbiak szerint határozta meg a fogalmat:

„állandó telephely¹¹: külön termelő- vagy üzleti berendezés, mellyel az adóalany helyhez kötöten és tartósan bevétel elérésére irányuló tevékenységet fejt ki, így különösen:

- a) a vezetés helye;
- b) a fióktelep;
- c) a gyártelep;
- d) a műhely vagy a raktár;
- e) a bánya, a kőfejtő, az olajmező vagy a természeti kincsek kiaknázására szolgáló más telep;
- f) az építési, kivitelezési, szerelési, felügyeleti tevékenység helye;
- g) a kereskedelmi képviselő.”

Fontos megjegyezni, hogy a felsorolásban szereplő példák köre időben változott. Míg maga a fogalom 1992-óta, a törvény hatályba lépése óta szerepel a jogszabályban, a b) pontban említett fióktelep csak hazánk Európai Unióhoz történő csatlakozásáról szóló nemzetközi szerződést kihirdető törvény hatálybalépésének napjától szerepel a listában. Korábban 1999. december 31-ét megelőzően „a fiók” kifejezés szerepelt a listában, azonban azt a jogalkotó törölte és sokáig üresen hagyta. Hasonló a helyzet a g) pontban jelzett kereskedelmi képviselő szerepeltetésével; amely 2003. január 1-jével került vissza a felsorolásba, azután hogy a jogalkotó 1999. decemberében ezt a tartalmat is törölte¹² a listából (a korábbi megfogalmazás: „az iroda vagy a képviselő, ha az nem eseti jelleggel termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítésére irányuló szerződéseket köt, aláír”).

Érdekes adalékkal szolgál a fentiek értelmezéséhez a régi Áfa törvény hivatkozott szakaszaihoz fűzött 2007-es adóhatósági iránymutatás¹³, amely azt vizsgálja, hogy a felsorolt eseteket a főszabállyal együtt, vagy annak kiterjesztéseként kell-e alkalmazni. A válasz alapjául annak vizsgálata szolgál, hogy a felsorolt eseteket, azok jogi természete alapján, lehet-e a főszabállyal együtt értelmezni. Ennek eredményeként, az adóhatóság kimondja, hogy az a)-f) pontokban felsorolt eseteket (vezetés helye, fióktelep, stb.) a főszabállyal együtt kell értelmezni; azaz csak abban az esetben minősülnek állandó telephelynek, ha ott az adóalany helyhez kötöten és tartósan bevétel elérésére irányuló tevékenységet fejt ki. Ezzel szemben, a kereskedelmi képviselő - amely jogszabály¹⁴ erejénél fogva vállalkozási tevékenységet nem végezhet - a főszabállyal együtt nem értelmezhető, tágítja a főszabály kereteit; azaz a kereskedelmi képviselő minden esetben állandó telephelynek minősül.

Az Európai Unió jogharmonizáció nyomán életbe lépő Áfa törvény; a fogalomfejlődés nemzetközi irányát és az Áfa direktíva fogalom meghatározását követve elszakad a fenti felsorolástól és az alábbiak szerint határozza meg áfa telephely fogalmát:

„állandó telephely¹⁵: a székhelyen kívül a gazdasági tevékenység helyhez kötött folytatására huzamosabb időtartamra létesített vagy arra szánt földrajzilag körülhatárolt hely, amelyen a gazdasági tevékenység - a székhelyhez képest - önálló folytatásához szükséges egyéb feltételek is ténylegesen rendelkezésre állnak, ideértve a kereskedelmi képviselőt is abban az esetben, ha a törvényben

¹¹ régi Áfa törvény 13.§ (1) 9. pont

¹² A törlésre a külföldi székhelyű vállalkozások magyarországi fióktelepeiről és kereskedelmi képviselőiről szóló 1997. évi CXXXII. törvény 1998. január 1-jei hatályba lépése nyomán, átmeneti szabályokon keresztül került sor; azonban ez a későbbiekben problémásnak bizonyult, hiszen ezzel a fióktelep és a kereskedelmi képviselő kikerült az áfa telephely fogalmi köréből. A szervezet-semleges áfa szabályozás visszaállítása érdekében idővel először a kereskedelmi képviselő, majd a fióktelep is visszakerült a listába.

¹³ 2007/74. Adózási kérdés

¹⁴ 1997. évi CXXXII. törvény 2.§ c) pont

¹⁵ Áfa törvény 259.§ 2. pont

meghatározott szolgáltatások igénybevételében a kereskedelmi képviselőt a legközvetlenebbül érintett”.

Vajon mely szempontok befolyásolták az Uniós és azon keresztül a hazai jogalkotást az állandó telephely fogalmának kialakulásakor és vajon melyek azok a kritériumok, amelyek döntőek az áfa szerinti telephely és így a gazdasági célú letelepedés meghatározása során? Tekintsünk át mindezzel kapcsolatban pár, a témában meghatározó Európai Uniós Bírósági esetet.

Berholz (C-168/84; döntés 1985.07.04.) komphajókon üzemeltetett nyerőgépeket. A működtetéshez és

Berholz (C-168/84; döntés 1985.07.04.)

A hamburgi székhelyű Berholz elsősorban Németországban foglalkozott játékgépek és zene automaták üzemeltetésével, azonban néhány gépet két a német állami vasútközlekedés tulajdonában álló komphajó fedélzetén is felállított, melyek Németország és Dánia között szállítottak utasokat. A gépeket Berholz alkalmazottai rendszeres időközönként karbantartották, javították és szükség esetén kicserélték őket. Bár az alkalmazottak munkaidejük bizonyos részét tagadhatatlanul a fenti tevékenységgel töltötték, Berholz nem tartott fenn személyzetet a kompok fedélzetén.

A német hatóságok szerint a kompokon található játékautomatákból származó bevétel 10%-a a német kikötőben töltött időhöz, 25%-a a német vizeken, a többi pedig a nyílt tengeren, dán felsővizeken vagy Dánia kikötőiben töltött időhöz kapcsolódott.

A német hatóságok azonban, a cég hamburgi székhelyére tekintettel, a teljes bevételre számították fel az áfát; mindemellett megtagadták a tenger-járó hajókra vonatkozó mentesség alkalmazását. Berholz vitatta mindezt, mondván hogy dániai állandó telephelyének figyelembe vétele miatt, Németország csupán 10%-át (de maximum további 25%-át) adózathatja a bevételnek; amelyre egyébként is vonatkoznia kell a mentességnek.

Bár a tengerjáró kompok adómentességével kapcsolatban a német és dán hatóságok hosszas eszmecsere folytattak, a Bíróság igen hasznos, a későbbiekben is példa értékű irányelveket fogalmazott meg az állandó telephely megítéléséhez. Eszerint, a Berholz által végzett időszakos karbantartási tevékenység elégtelennek bizonyult ahhoz, hogy az állandó telephely létezéséhez szükséges minimális jelenlétet (személyi és technikai értelemben) biztosítsa. A Bíróság abban is egyetértett a német hatóságokkal, hogy a hivatkozott mentesség nem terjed ki a játékgépek üzemeltetésére.

karbantartáshoz igénybe vett bizonyos személyzetet a helyszínen, azonban állandó személyzet fenntartása nem történt. A Bíróság megállapítása szerint az állandó telephely mind személyi és tárgyi feltételek huzamos rendelkezésre állását feltételezi, amelyek a szolgáltatás nyújtását lehetővé teszik. Ezért a vizsgált esetben Berholz nem rendelkezett állandó telephellyel annak ellenére, hogy az időszakosan biztosított személyzet saját alkalmazásában állt és a nyerőgépek működtetésével kapcsolatos feladatokat folyamatosan és rendszeresen ellátták. A későbbiekben ezek a kritériumok olyan alapvetésnek bizonyultak, melyekhez a Bíróság rendszeresen visszatér és további eseteiben rendszeresen hivatkozik rájuk.

Többek között az ARO-leasing (C-190/95, döntés 1997.07.17.) és a Lease Plan (C-390/95, döntés

1998.05.07.) ügyekben, ahol a Bíróság kimondja, hogy a lízingszervezők által a székhelyen kívül fenntartott autóflootta önmagában nem keletkeztet állandó telephelyet a cégek számára, ha azok személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel nem támogatottak.

ARO-leasing C-190/95, döntés 1997.07.17.

Az ARO Lease BV (továbbiakban „ARO”) hollandiai alapítású cég, amelynek fő tevékenysége személygépkocsik lízingbe adása cégek, illetve magánszemélyek részére. A kérdéses időszak folyamán az ARO hatezer autót adott bérbe Hollandia, míg nyolcszáz autót Belgium területére. A lízingszerződések 3-4 évre szóltak és fizikai aláírások az ARO holland irodájában történtek, mivel a cég nem tartott fenn önálló irodát Belgiumban. A belga ügyfélkör (90% vállalkozás, 10% magánszemély) kiszolgálását az ARO ügynökökön keresztül bonyolította. Az autókat alapvetően a vevők választották ki, míg a lízinggel az ARO finanszírozási-hitelkonstrukciókat biztosított számukra: megvásárolta a kiválasztott autókat és a lízingszerződés keretében használatra átadta vevőinek. A közvetítők nem vettek részt a szerződések megkötésében. A lízingszerződés lejártakor az ARO felajánlotta megvételre az autót ügyfeleinek, azonban ha nem tudta azokat rögtön eladni, akkor egy belga autókereskedőhöz kerültek (továbbra is az ARO tulajdonában) későbbi eladásra. Az ARO-nak önmagának nem volt raktára Belgiumban. Az ARO az általa nyújtott lízingszolgáltatások után az áfát minden esetben Hollandiában fizette meg, mondván, hogy szolgáltatásnyújtása a főszabály szerint, a nyújtó székhelye illetve állandó telephelye figyelembe vételével adózik (Számú Áfa direktíva 9(1) cikkely). Az ARO saját megítélése szerint Belgiumban nem rendelkezett állandó telephellyel.

A belga adóhatóság erről más véleményen volt, tekintettel az autóflootára, amely fizikailag az ország területén volt és adóhiányt állapított meg az ARO terhére. Ezt az álláspontot a Holland hatóságok nem fogadták el, mondván, hogy az ARO sem személyzettel, sem technikai állománnyal nem rendelkezett Belgiumban a lízingszerződések megkötéséhez. Mindezzel kapcsolatban az Európai Unió Bírósága kimondta, hogy egy állandó telephely léte minimális stabilitást feltételez azáltal, hogy a telephely rendelkezésére állnak mind személyi, mind technikai feltételek, amelyek a szolgáltatás önálló nyújtásához elengedhetetlenül szükségesek. A fentiek alapján a Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy egy lízingszervező, amely a fenti személyi és technikai feltételekkel nem rendelkezik, nem tekinthető áfa szempontból letelepültnek. Még akkor sem, ha ebben a kérdéses másik államban történik a járművek fizikai átadása a vevők számára, később a járművek használata. Nem befolyásolja a fenti következtetést az ügylethez kapcsolódó esetleges kiegészítő szolgáltatások sem.

A fenti gondolatmenet és döntés megerősítésére került a **Lease Plan Luxemburg SA C-390/96** esetben (döntés 1998.05.07.)

A DFDS (C-206/95, döntés 1997.02.20.) dán utazásszervező esete mutat rá arra, hogy a személyi és tárgyi feltételek megléte nemcsak a saját szervezeten belül állapítható meg, hanem egy irányított, a tevékenységet folytató adóalany megbízása alapján, annak nevében ellátó alvállalkozó vagy megbízott szervezetén keresztül is.

DFDS C-260/95, döntés 1997.02.20.

A DFDS egy dán székhelyű utazásszervező, amely Angliában csomagajánlatokat értékesít helyi leányvállalatának közvetítésével. A speciális rendelkezések szerint a kérdéses szolgáltatás (áfa szerinti) telepítési helyét a szolgáltatás nyújtójának székhelye vagy állandó telephelye határozza meg. Kérdéssé vált ezért, hogy a DFDS az adott körülmények között rendelkezik-e Angliában állandó telephellyel.

Amellett, hogy a Bíróság megerősítette, hogy az állandó telephely védelmezéséhez a megfelelő személyzet, szervezeti és technikai struktúra előfeltételt jelentenek, tovább vizsgálta, hogy az igénybe vett közvetítő tekinthető-e ilyennek. A tény, mutatott rá a Bíróság, hogy az angol leányvállalat szervezete, amely saját jogi személyiséggel rendelkezik, önmagához tartozik és nem a DFDS-hez; önmagában még nem elegendő annak alátámasztására, hogy a leányvállalat független a DFDS-től. A másik oldalról, az a tény, hogy az angol leányvállalat a DFDS kizárólagos tulajdonában van, amely mint tulajdonos irányítja és szerződéskötési irányítást gyakorol felette, azt mutatja, hogy a leányvállalat mint kisegítő egység működik az anyacég mellett.

Éppen ezért a Bíróság ítélete szerint a DFDS állandó telephellyel rendelkezik Angliában az ottani leányvállalatán keresztül, amely biztosítja számára a szolgáltatás nyújtásához szükséges személyi, strukturális és technikai feltételeket, és amely pusztán kisegítő szervezatként működik az utazásszervező cég számára az adott országban.

A hivatkozott jogeseteket tanulmányozva láthatjuk a fogalom legfontosabb kulcs elemeit, melyek: az állandó jelleg, a megfelelő szervezet, a személyi és tárgyi feltételek megléte, amelyek hatására az adóalany önálló szolgáltatásnyújtásra, illetve annak igénybevételére képes. Ez a meghatározás tükröződik vissza a magyar Áfa törvény definíciójából, melyet 2011. július 1-jétől most már az új Áfa rendelet is erősít. Több ponton összecseng ugyanis a két meghatározás, egyértelművé válik, hogy a „tevékenység önálló folytatásához szükséges egyéb feltételek” alatt a rendelet szóhasználatában a személyi és tárgyi feltételek egyidejű teljesítését kell érteni. Továbbra is vannak azonban nyitott kérdések, amelyek pontosítást illetve egyedi mérlegelést

igényelnek: ilyen például a tartósság kérdése (vajon mi tekinthető „huzamosabb időtartam”-nak), vagy a földrajzilag körülhatároltság. Ahogyan az a későbbiekben részletes bemutatásra kerül, a jövedelemadózás is éppen ezekkel az alapkérdésekkel foglalkozik.

Fontosnak tartom felhívni a figyelmet arra, hogy az új Áfa rendelet állandó telephely meghatározása két alpontból¹⁶ áll, így a telephely fogalmát elkülönülten kezeli egyrészt a szolgáltatások igénybe vétele, másrészt azok nyújtása tekintetében. Mivel az adóalanyok nyújtott szolgáltatások esetében¹⁷ (B2B) a szolgáltatás igénybevevőjének gazdasági célú letelepedése (székhelye vagy állandó telephelye) határozza meg az áfa szerinti teljesítés helyét, ez esetben azt kell vizsgálni, hogy az igénybevevő rendelkezik-e azokkal a személyi és tárgyi feltételekkel, amelyek képessé teszik őt a szolgáltatás igénybevételére és saját célú felhasználására. A nem adóalanyoknak nyújtott szolgáltatások¹⁸ (B2C) esetében – beleértve a közlekedési eszköz hosszú távú bérletét¹⁹ és az elektronikus nyújtott szolgáltatásokat²⁰ – pedig a szolgáltatás nyújtójánál kell vizsgálni a fentiek rendelkezésre állását, hogy megállapíthassuk képes-e a kérdéses szolgáltatások nyújtására, érintett-e azokban.

Mindebből az következik, hogy egy adott üzleti létesítmény személyi és technikai felszereltségétől függően a különböző gazdasági ügyeletek vonatkozásában különbözőképpen ítéendő meg. Elképzelhető tehát egy olyan egység, amely személyzetén és technikai felszereltségén keresztül csupán alapszolgáltatások (pl. telefon, közüzemi szolgáltatások, stb.) fogadására képes, ám más magasabb szintű szolgáltatások (pl. könyvelés, marketingszolgáltatások, vagy a cég struktúráját érintő tanácsadás) igénybevételére nem. Hasonlóan létezhet olyan állandó telephely, amely bizonyos szolgáltatások fogadására nem képes (pl. a fent említett magasabb szintű szolgáltatások), ám adott,

¹⁶ Áfa rendelet 11. cikk 1. és 2.

¹⁷ Áfa rendelet 11. cikk 1. és EU Áfa irányelv 44. cikk

¹⁸ Áfa rendelet 11. cikk 2. (a)-(c) és EU Áfa irányelv 45., 56.(2) és 58. cikkek,

¹⁹ 2013. január 1-től

²⁰ 2014. december 31-ig

akár speciális szolgáltatások nyújtására (pl. szélerőművek technikai ellenőrzése) igen – és fordítva. A helyzet helyes megítélése érdekében tehát vizsgálni szükséges az igénybe vett vagy nyújtott szolgáltatás természetét és az ügyletben résztvevő állandó telephely felszereltségét, felkészültségét egyaránt.

A gazdasági célú letelepedés jelentősége a jövedelemadózáásban

A gazdasági célú letelepedés, mint fogalom közvetlenül nem jelenik meg a társasági jövedelemadózáásban. Megjelenik azonban annak tartalma, hiszen a letelepedés mértéke határozza meg, hogy az adóalany teljeskörű vagy korlátozott adókötelezettség alá esik-e az ország területén.

A **teljes körű adókötelezettség** az ún. belföldi illetőségű adózókra terjed ki és azok teljes világgjövödelmére, azaz a belföldről és a külföldről származó jövedelmére egyaránt hazai adókötelezettséget állapít meg. Belföldi illetőségű adózóként kezeli a Tao törvény²¹ egyrészt a belföldön alapított gazdasági társaságokat és különféle szervezeteket, másrészt a külföldi személyt, ha üzletvezetésének helye belföld.

A **korlátozott adófizetési kötelezettség**, ezzel szemben a külföldi vállalkozó belföldi telephelyen végzett vállalkozási tevékenységére terjed ki.

A gazdasági célú letelepedés a jövedelemadózáásban végső soron tehát az adófizetési kötelezettséggel érintett jövedelmek körét és az adóztatás módját határozza meg. Ilyen értelemben kimondható, hogy az adóalany jövedelemadó vonatkozásában – hasonlóan a forgalmi adóhoz – gazdaságilag ott telepszik le, ahol adózási illetősége vagy telephelye található.

A gazdasági célú letelepedés jelentősége a jövedelemadózáásban

A továbbiakban a gazdasági célú letelepedés jövedelemadózásbeli jelentőségét vizsgáljuk, bemutatásra kerülnek az adóügyi illetőség és a jövedelemadó szempontú telephely meghatározásának kritériumai. Bár a jövedelemadózási területén az Európai Unió jogharmonizáció jóval alacsonyabb szintű, a hazánk által kötött bilaterális és multilaterális egyezmények által a jövedelemadózási szabályrendszerét sem tekinthetjük önállóan, a nemzetközi adózási környezetből kiszakítva. Annál is inkább így van ez, hiszen a jövedelemadózási területén a nemzetközi szerződések előírásai felülírják a hazai jogszabályt. Hazánk jövedelemadó területén kötött egyezményei nagyrészt az OECD Modellegyezmény rendelkezéseit követik, azon alapulnak, továbbá a pénzügyi és adóhatóságok, kompetens minisztériumok jellemzően elfogadják a hivatkozott Modellegyezményhez fűzött Kommentár (továbbiakban: „Kommentár”) érvrendszerét, ezért a jelen cikkben hivatkozott nemzetközi adójogi háttér is ezen alapul.

A jövedelemadózási szabályrendszere sem állhat meg azonban Európai Unió háttértámogatás nélkül. Az Unió alapelveit a négy alapvető szabadság, ám elsősorban a letelepedés és a tőke szabad áramlásának alapelvein keresztül kell figyelembe vennünk a hazai szabályozás megítélésekor és elemzésekor.

Vizsgáljuk hát meg az adóügyi illetőség és a jövedelemadózási telephely fogalmainak hazai és nemzetközi szintű megfogalmazását.

²¹ Társasági adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (továbbiakban: „Tao törvény”)

A Tao törvény **belföldi illetőségüként** határozza meg a belföldi személyek (azaz a belföldi jogszabály alapján létre jött jogi személyek, jogi személyiséggel nem rendelkező társaságok, személyi egyesülések, egyéb szervezetek valamint belföldi illetőségű magánszemélyek közül) a törvényi listában felsoroltakat, valamint a hazánkban üzletvezetés helye szerint letelepedett külföldi vállalkozásokat.

A belföldi személyek esetében tehát a jogszabály a székhely elvét követi, az üzletvezetés vagy a valódi gazdasági jelenlét tényére vagy hiányára tekintet nélkül; míg a külföldiek esetében az üzletvezetés helye kerül előtérbe. Ez utóbbi esetben adóhatósági állásfoglalások erősítik meg az operatív döntések helyének meghatározó szerepét.

Az OECD Modellegyezmény alkalmazásában²² belföldi illetőségű személy az, aki a belföldi jogszabály szerint lakóhelye, székhelye, üzletvezetésének helye vagy bármilyen hasonló ismérv alapján adóköteles. Ha egy társaság (vagy személyi egyesülés) a fentiek alapján két államban is belföldi illetőségűnek minősülne (ún. duális vállalatok), akkor a Modellegyezmény²³ értelmében csak abban az államban tekinthető belföldi illetőségűnek, amelyben tényleges üzletvezetésének helye van. Ez utóbbi nem más a Kommentár szerint, mint az az ország, ahol kulcsfontosságú irányítási és kereskedelmi döntéshozatal történik.

Az angol szakzsargon ez utóbbi szabályt ún. „tie-braker rule”-nak, a csomót, nyakkendőt megoldó szabálynak nevezi; erre épít a magyar szabályozás, amikor a hazai üzletvezetési helyű külföldi személyeket belföldi illetőségűnek tekint. Gondoljunk csak bele, hogy pl. egy ukrán alapítású cég Magyarországon rendezkedik be az ügyvezetésre, akkor az Ukrán-Magyar egyezmény, amely az OECD Modellegyezményt tekinti ebben a vonatkozásban irányadónak, magyar adóilletőségűnek fogja tekinteni a kérdéses céget. Ennek következményeként a cég teljes világjövedelmére a magyar adószabályokat kell alkalmazni és megnyílnak előtte hazánk kettős adóztatási egyezményrendszere valamint az Unio adórendszere.

A **telephely** a Tao törvény megfogalmazásában az alábbi tartalommal bír:

„telephely:

- a) olyan állandó üzleti létesítmény, berendezés, felszerelés, ahol és/vagy amellyel az adózó részben vagy egészben vállalkozási tevékenységet folytat, függetlenül attól, hogy az adózó milyen jogcímen használja, azzal, hogy a telephely kifejezés magában foglalja különösen az üzletvezetés helyét, a belföldi székhellyel létesített képviselőt, az irodát, a gyárat, az üzemet, a műhelyt, a bányát, a kőolaj- vagy földgázkutatót, vagy a természeti erőforrás feltárására, kiaknázására szolgáló más létesítményt,
- b) az építkezés vagy az összeszerelő tevékenység (a továbbiakban együtt: építkezés) helye - ideértve az ezen tevékenységekkel kapcsolatos felügyeleti tevékenységet is - abban az esetben, ha időtartama (folyamatosan vagy megszakításokkal) összesen legalább három hónapig tart, melyet építkezési területenként kell figyelembe venni, függetlenül attól, hogy azok több önálló szerződésen alapulnak, vagy különböző személyek adták a megrendeléseket; a gazdasági, üzleti és földrajzi szempontból egy egységet képező építkezések egy építkezési területnek minősülnek,

²² OECD Modellegyezmény 4. cikk 1. bekezdés

²³ OECD Modellegyezmény 4. cikk 3. bekezdés

- c) a külföldi személyt telephellyel rendelkezőnek kell tekinteni belföldön lévő természeti erőforrás közvetlen hasznosítása esetén,
- d) a külföldi személyt telephellyel rendelkezőnek kell tekinteni ingatlan és természeti erőforrás térítés ellenében történő hasznosítása, ingatlanhoz és természeti erőforráshoz kapcsolódó vagyoni értékű jog térítés ellenében történő átadása, értékesítése, apportálása (a továbbiakban: ingatlan hasznosítása) esetén,
- e) a külföldi személyt telephellyel rendelkezőnek kell tekinteni - kivéve, ha csak a g) pontban említett tevékenységet végzi - azon tevékenységek esetében, amelyeket más személy a külföldi személy nevében vállal, ha a külföldi személy nevében szerződést köthet belföldön - és e jogával rendszeresen él -, illetve áru- vagy termékkészletet tart fenn, amelyből rendszeresen szállít a külföldi személy nevében,
- f) telephellyel rendelkezőnek kell tekinteni az előző rendelkezések korlátozása nélkül a külföldi személyt, ha nevében más személy - a viszontbiztosítás és a g) pontban foglaltak kivételével - belföldön felmerülő kockázatokra köt biztosítást,
- g) nem minősül telephelynek:
 - 1. a külföldi személy árujának vagy termékének kizárólag tárolására, bemutatására használt létesítmény,
 - 2. a külföldi személy árujának, illetve termékének kizárólag tárolás, bemutatás, más személy általi feldolgozás céljából történő készletezése,
 - 3. létesítménynek kizárólag a külföldi személy számára történő áru-, illetve termékbeszerzési, valamint információgyűjtési célú fenntartása,
 - 4. a létesítménynek kizárólag egyéb előkészítő vagy kiegészítő jellegű tevékenység folytatása céljából való fenntartása,
 - 5. a független képviselő (a bizományos is) útján kifejtett tevékenység, amennyiben ez a személy szokásos üzleti tevékenysége keretében jár el;
- h) a külföldi személyt telephellyel rendelkezőnek kell tekinteni, ha fióktelep útján végez vállalkozási tevékenységet”

Figyelemmel arra, hogy a fentiekben hivatkozottak szerint az egyezmények rendelkezései felülírják a belföldi jogszabályi rendelkezéseket, mindenképpen szükséges megvizsgálnunk, hogy Magyarország tipikus egyezményei milyen szabályokat fogalmaznak meg a telephely kapcsán, illetve milyen jellemző eltérései vannak a hazai szabályoknak az OECD Modellegetezményben²⁴ alkalmazott szabályozáshoz képest.

Mivel jelen írásomnak nem célja a belföldi telephely kifejezés és az egyezményes fogalom használat teljeskörű elemzése, amely önmagában is igen kiterjedt irodalmat alkotna, az alábbiakban csupán összefoglaló jelleggel és kiragadott, a téma szempontjából fontosnak tűnő eltérések kerülnek bemutatásra. Összességében elmondható, hogy a magyar megfogalmazás összetettebb módon, részletesebben tárgyalja a telephely keletkezésének eseteit, a fogalom meghatározásba beemel ugyanis bizonyos olyan elemeket (pl. a használat jogcímének irrelevanciájára, az építkezés felügyeletének lényegessége, az építkezés földrajzi elhelyezkedésének és szerződéses megalapozásának kritériumaira, stb.), amelyek az OECD Modellegetezmény Kommentárjának alkalmazását tükrözik.

²⁴ OECD Modellegetezmény 5. cikk

Érdekes eltérés, hogy a magyar fogalom a fióktelepet a h) pontban és nem az a) pontban a felsorolás részeként említi, bár mindkét esetben a telephelykénti megítélése a vállalászási tevékenység végzéséhez kötött.

Mindezek után térjünk rá, hogyan is épül fel a telephely jövedelemadó szempontú definíciója, az alábbiakban mindezt a Kommentárra való hivatkozással foglaljuk össze. A definíció első pontja egy általános meghatározást ad a telephely vonatkozásában, a telephely lényegi jellemzőinek megfogalmazásán keresztül. Ilyen lényegi jellemző: „az állandó üzleti létesítmény, amellyel az adózó részben vagy egészben a vállalászási tevékenységét folytatja”. Ez az alábbi három kulcsfontosságú tényezőben jelenik meg:

- az üzleti létesítmény megléte, amely lehet helyiség, vagy bizonyos esetekben gépek, felszerelések, függetlenül attól, hogy a használat milyen jogcímen valósul meg
- állandó jelleg: azaz meghatározott helyen létesítettnek kell lennie, amely bizonyos állandósággal, időbeli kiterjedéssel – tartóssággal is rendelkezik
- üzletvitel helyszíne: amely rendszerint magában foglalja a személyi és technikai feltételek rendelkezésre állását, amelyek ilyen vagy olyan módon az adózónak alárendeltek.

Ezt követően a definíció példálózó felsorolással tipikus létesítményeket említi (pl. üzletvezetés helye, fiók/fióktelep, iroda, gyár, stb.), amelyek jellegükönél fogva jellemzően telephelyként funkcionálnak. Fontos azonban megjegyezni, hogy a felsorolás nemcsak hogy nem kizárólagos, de nem is kötelező. Azaz a felsorolt létesítmények sem minden esetben tekinthetők telephelynek csupán akkor, ha a definíció első pontjában meghatározott lényegi jellemzők teljesülnek a létesítmény tekintetében.

Mindezek után a definíció bizonyos további speciális eseteket tárgyal (pl. építési telephely, ügynöki telephely), majd kiemel bizonyos kivételeket, (pl. raktározott áruk, vagy az azok tárolására szolgáló helyiség, berendezés; az előkészítő vagy kiegészítő jellegű tevékenységek).

A fogalmi és a jövedelemadózás ütköztetése

Amint azt az olvasó már minden bizonnyal észrevette a gazdasági letelepedés, azaz a székhely és a telephely fogalmak fogalmi- és jövedelemadós használatában számos hasonlóság mutatkozik. Vajon érdekes egybeesések ezek vagy szándékos összecsengések és vajon milyen következtetések vonhatók le mindebből?

Az alábbiakban a két megközelítés ütköztetésével, a hasonlóságok és különbözőségek bemutatásával erre próbálom meg a választ megtalálni.

A székhely vagy adózási illetőség fogalmát mindkét megközelítés kulcsfontossággal ruházza fel az adókötelezettség helyének és módjának meghatározásakor. Mindkét fogalom meghatározásra igaz, hogy az üzletvezetés, az operatív vagy központi ügyvezetés helye preferenciát élvez a közhiteles nyilvántartásokban bejegyzett székhelyhez képest. Fontos különbség azonban, hogy míg a belföldön bejegyzett, székhellyel rendelkező társaságok automatikusan illetőséget nyernek a jövedelemadózás vonatkozásában és az esetleges külföldi ügyvezetési hely csak ritkán többszörös feltételek teljesülése esetén eredményezhet külföldi adóügyi illetőséget²⁵, addig a fogalmi adózásban eltérő székhely és

²⁵ Abban az esetben, ha a másik állam belföldi joga a magyarhoz hasonlóan belföldi illetőséggel ruházza fel azokat a külföldi személyeket, amelyek üzletvezetésének helye oda esik és Magyarország az OECD Modellegyezménynek megfelelő bilaterális egyezmény között az illető országgal, amely duális vállalászások esetében a tényleges üzletvezetés helye alapján határozza meg az illetőséget.

üzletvezetési hely esetén mindenképpen az utóbbi élvez preferenciát a gazdasági célú letelepedés meghatározásában.

Az **áfa szerinti állandó telephely és a jövedelemadózással kapcsolatos telephely** meghatározásának ismérvei is nagyfokú hasonlóságot mutatnak. Elsődleges elem mindkét meghatározásban az **üzleti tevékenység helyszíne**, amely magában foglal minden helyiséget, létesítményt vagy berendezést függetlenül a használat jogcímére (azaz tulajdonolt vagy bérelt, lízingelt).

Kulcsfontosságú kritérium a létesítmény **állandó jellege**, ám azt egyik jogszabály rendszer sem határozza meg, hogy pontosan mit jelent ez. Mindkét esetben elmondható, hogy az állandóság fizikai (helyhez kötöttség) és időbeli jellemzőket egyaránt megkíván; szükséges hogy a létesítmény vagy helyszín az adózó rendelkezésére álljon, annak felügyeletében legyen; az is szükséges, hogy mindez időben is stabil, állandó, nem csupán átmeneti jellegű legyen. Az a tény, hogy egyik szabályrendszer sem fogalmaz meg minimális időintervallumot, arra utal, hogy a tevékenység természete alapján kell az állandóságot megítélni, akár nagyon rövid idejű tevékenység is képezhet állandó telephelyet/telephelyet. Tapasztalati szabályok ennek ellenére felismerhetők; a magyar hatóságok áfa tekintetében a kb. 3 hónapos periódust tekintik vízváltónak; és hasonlóképpen a 3-6 hónapos időszak merül fel a jövedelemadózással szemben is. Ez utóbbit a Kommentár is alátámasztja, amelynek hivatkozásában a tagországok tapasztalata azt mutatja, hogy általában nem tekintik telephelynek a tevékenység végzésének helyszínét akkor, ha az hat hónavnál rövidebb ideig tart.

Kivételt képezhetnek ez alól az ismétlődő jellegű tevékenységek, ahol a rövid időszakok ellenére a használat rendszeressége, ismétlődése hosszú időn át megalapozzák az állandó jellegét.

Mindezekon felül, ahhoz, hogy egy helyszínt, még ha annak állandó jellegű rendelkezésre állása nem is kérdéses, állandó telephelynek vagy telephelynek nevezhessünk, az azt használó vállalkozások – részben vagy egészben – azon keresztül kell a **vállalkozási tevékenységüket folytatniuk**. Ez feltételezi a személyi és tárgyi feltételek rendelkezésre állását, a megfelelő szervezet meglétét.

Mind a bemutatott Európai Unió Bírósági esetek, mind az OECD Modellegyezmény Kommentárja alapján hangsúlyozható, hogy a telephely létesítéséhez a személyzet biztosítása szükséges feltétel; ám ez a személyzet nem feltétlenül saját alkalmazottakat jelent, hanem magában foglalhat más olyan személyeket, akik ugyanakkor függőségi viszonyban vannak a vállalkozásokkal (jövedelemadó kifizetéssel élve: nem független ügynökök). Ahogyan azonban arra a Berholz ügy rámutat, forgalmi adó szempontból a saját vállalkozásban foglalkoztatott alkalmazottak megléte, önmagában, azok tevékenységének állandósága nélkül nem tekinthető egyedüli meghatározó tényezőnek a telephely megítélése szempontjából.

Következik-e a fentiekből az, hogy minden áfa szerinti állandó telephely jövedelemadó szempontjából telephelynek minősül?

Véleményem szerint a válasz egyértelműen nem; a kritériumok sokszínűsége és a minősítések árnyaltsága miatt a két fogalom közé egyszerűen nem tehető egyenlőségjel. Az azonban biztosan kimondható, hogy áfa szerinti telephely megléte esetén a jövedelemadó szempontú telephely elnevezésének vizsgálatára is hangsúlyt kell fektetni.

Fióktelepek itthon és külföldön

Berényiné Papp Mariann, okleveles adószakértő

A fióktelep mind belföldön, mind külföldön az adott vállalkozás működésének egyre gyakoribb megjelenése. A jogi szabályozás nyújtotta biztonság mellett a külpiazi jelenlét rugalmas formáját jelenti. Talán ennek is köszönhető, hogy szakmai mindennapjainkban egyre gyakrabban találkozhatunk a fióktelepekkel kapcsolatos kérdésekkel, amelyek megválaszolásához e cikk keretein belül igyekszem segítséget adni. Írásom első részében azt mutatom be, hogy külföldi vállalkozások milyen formában és feltételekkel végezhetnek gazdasági tevékenységet Magyarországon, aztán összefoglalom a fióktelepek alapításának, működtetésének, megszüntetésének és adózásának hazai szabályait, végül pedig bemutatom, hogy milyen lehetőségek közül választhat egy magyar vállalkozó, ha külföldön kíván gazdasági tevékenységet folytatni.

A külföldi vállalkozások magyarországi gazdasági tevékenysége

Külföldi vállalkozások, ha Magyarországon kívánnak gazdasági tevékenységet folytatni az alábbi két lehetőség egyikével élhetnek:

- gazdasági társaságot hoznak létre, vagy üzletrész, részesedés vásárlásával betársulnak egy már működő vállalkozásba, vagy
- fióktelepként, vagy kereskedelmi képviselőként folytatnak gazdasági tevékenységet.

Az első esetben – ha gazdasági társaság keretein belül tevékenykednek – a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény előírásai irányadók mind a létesítésre, mind működésre vonatkozóan. Amennyiben azonban a külföldi vállalkozás nem kíván új társaságot alapítani, hanem kifejezetten a meglévő vállalkozással kíván jelen lenni a magyar piacon, akkor a gazdasági tevékenység megkezdése előtt fióktelepet, vagy adott esetben kereskedelmi képviselőt kell létrehoznia.

A vonatkozó jogszabály²⁶ értelmében a külföldi vállalkozás Magyarország területén önálló, üzletszerű gazdasági tevékenységet (azaz rendszeresen, nyereség elérése érdekében, gazdasági kockázatvállalás mellett folytatott tevékenységet) kizárólag a fenti keretek között végezhet, kivéve, ha

- a külföldi vállalkozás nem foglalkoztat belföldön alkalmazottat (ideértve a külföldön foglalkoztatott alkalmazott vagy megbízott Magyarországra történő kirendelését vagy kiküldését is),
- a tevékenység oktatási-kutatási tevékenységre irányul valamely hazai oktatási intézménynél,
- hivatásos sportolói tevékenység a működés tárgya,
- a külföldi vállalkozás tevékenysége ingatlan, természeti erőforrás térítés ellenében történő hasznosítására, hozzá kapcsolódóan vagyon értékű jog átadására, értékesítésére, apportálására irányul, valamint
- a külföldi által kibocsátott kereskedelmi kártyához fűződő értékesítő, szolgáltatást nyújtó tevékenység esetén, ha az a külföldön megszerzett, Magyarországon lévő termékre vonatkozik, illetőleg az értékesítés, a szolgáltatás nyújtása személyes jelenlét nélkül valósul meg.

²⁶ A külföldi vállalkozások magyarországi befektetései védelméről és biztonságáról, valamint a gazdasági tevékenység fent felsorolt lehetséges formáiról a külföldiek magyarországi befektetéseiről szóló 1988. évi XXIV. törvény rendelkezik.

A fióktelep létrehozása

A külföldi székhelyű vállalkozások magyarországi fióktelepeiről és kereskedelmi képviselőiről szóló 1997. évi CXXXII. törvény (továbbiakban: Ftv) írja le a fióktelepek és a kereskedelmi képviselők működésének szabályait. A kereskedelmi képviselő a külföldi vállalkozás Magyarországon vállalkozási tevékenységet nem folytató szervezeti egysége, amelyet Magyarországon a cégnyilvántartásba bejegyeztek, amely a külföldi vállalkozás nevében és javára gazdasági előkészítő munkálatokat végez, szerződés-kötést készít elő, szerződést köt, üzletfelekkel tartja a kapcsolatot.

Amint azt a fentiekben látjuk, a jogszabály a kereskedelmi képviselőket vállalkozási tevékenység végzésére nem jogosítja fel. Ha tehát a külföldi vállalkozó Magyarországon nyereségszerzés céljából gazdaságilag le kíván telepedni és itt akar vállalkozási tevékenységet folytatni akkor a kereskedelmi képviselőnél magasabb fokú jogi és gazdasági jelenlétet kell biztosítani, azaz fióktelepet kell működtetnie, vagy leányvállalatot alapítania.

A fióktelep a külföldi vállalkozás jogi személyiséggel nem rendelkező, gazdasági önállósággal felruházott olyan szervezeti egysége, amelyet önálló cégformaként a belföldi cégnyilvántartásban a külföldi vállalkozás fióktelepeként bejegyeztek. A külföldi vállalkozás így hazánkban bejegyzett fióktelepe(i) útján jogosult – saját neve alatt – vállalkozási tevékenység végzésére.

A fióktelep tehát a cégnyilvántartásba történő bejegyzéssel jön létre. A fióktelep a cégbejegyzési kérelem beadását követően a „bejegyzés alatt” toldat feltüntetése mellett megkezdheti gazdasági tevékenységét előfióktelepként. Ha a fióktelep cégbejegyzési kérelmét elutasítják, akkor további jogokat nem szerezhet, új kötelezettségeket nem vállalhat, köteles működését haladéktalanul megszüntetni.

A külföldi vállalkozás magyarországi fióktelepe(i) járnak el a hatóságokkal és harmadik személyekkel fennálló jogviszonyokban. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII törvény (továbbiakban: Art.) 8.§ (1) bekezdése szerint a fióktelep a külföldi vállalkozás magyarországi gazdasági tevékenysége tekintetében adózási ügyvivőként jár el, teljesíti a külföldi vállalkozás belföldi adókötelezettségét. Ha a külföldi vállalkozás Magyarországon több fióktelepet hozott létre a fióktelepek önállóan teljesítik adókötelezettségeiket, de olyan jognyilatkozatot csak együttesen tehetnek meg, amely kihat a külföldi vállalkozás más belföldi fióktelepeire.

A fióktelep működése és alapvető számviteli elszámolásai

Az Ftv, amely a fióktelep működési feltételeit szabályozza, kimondja, hogy a cégnyilvántartásba bejegyzett fióktelep a belföldi székhelyű vállalkozásokkal azonos elbánásban részesül. A működés feltétele, hogy a külföldi vállalkozás folyamatosan biztosítsa a fióktelep működéséhez, a tartozások kiegyenlítéséhez szükséges vagyont, így a külföldi székhelyű vállalkozás és a fióktelep egyetemlegesen és korlátlanul felel a fióktelep működése során keletkezett tartozásokért.

A fióktelep működése során vagyont szerezhet, nyereségre tehet szert. A külföldi vállalkozás a fióktelep neve alatt szerzett vagyonról, jogokról, illetve vállalt kötelezettségekről saját cégneve alatt csak a fióktelep megszűnésekor rendelkezhet.

A külföldi vállalkozás részét képezi a magyarországi fióktelep, így a külföldi vállalkozás saját könyveiben szerepelteti a fióktelep eszközeit, forrásait, megszerzett bevételeit, a felmerült költségeit és ráfordításait. Tekintettel arra, hogy egyetlen ország szabályozása sem lehet tekintettel más ország helyi szabályaira, a külföldi vállalkozás fiókteleppel együtt számított gazdasági teljesítményét a

székhelye szerinti ország szabályozásának megfelelően kell számba vennie. Mindemellett, a fióktelep önálló könyvvezetésre, éves beszámoló készítésre is kötelezett Magyarországon, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban: Szv tv.) alapján. Ez a kötelezettség azért is érdemel külön figyelmet, mert a fióktelep ezzel a külföldi személyek közül egyedüliként a gazdálkodó fogalmának meghatározásán keresztül válik a Szv tv. alanyává, a rá vonatkozó esetenként korlátozó, másol mentességet nyújtó speciális szabályok szerint:

A Szv tv.a közzététel, a letétbehelyezés és a könyvvizsgálat tekintetében mentesítést ad azon külföldi vállalkozások fióktelepeinek, amelyek székhelye az Európai Unió valamely tagállamában található, míg a nem az Európai Unióban székhellyel rendelkező vállalkozások fióktelepeire vonatkozik a közzétételi és letétbe helyezési kötelezettség a fióktelep beszámolója tekintetében. Ezzel együtt az Szv tv.és az Ftv.egyaránt kimondja, hogy valamennyi fióktelep köteles az öt létrehozó külföldi vállalkozás székhelye szerinti állam jogszabályai alapján összeállított éves beszámolójának hiteles – például közjegyző által hitelesített - példányát közzétenni és letétbe helyezni. Az Ftv.nem tartalmaz olyan előírást, hogy ezt magyar nyelven kell teljesíteni, míg a külföldi vállalkozás beszámolója tekintetében az Szv tv. a mentesített fióktelepekre vonatkozóan magyar nyelven írja elő a közzétételi és letétbe helyezési kötelezettséget.

A külföldi vállalkozás magyarországi fióktelepének könyvvezetése során a fióktelep gazdasági eseményeit önállóan kell kezelni. A Szv tv.35.§ (6) bekezdése szerint a külföldi vállalkozás magyarországi fióktelepénél jegyzett tőkeként kell kimutatni a pénzben, vagy nem pénzben, tartósan biztosított vagyont. A fióktelepre a hazai vállalkozásokhoz hasonlóan értelmezhető a jegyzett tőke csökkentésének esete akár tőkekivonással, akár tőkekivonás nélkül, más vagyonelem javára történik. Miután a fióktelep cégjegyzésre kötelezett, a jegyzett tőke értéke bejegyzéskor, illetőleg növeléskor, csökkentéskor a létesítő okiratnak megfelelően, illetőleg annak módosításaként szintén bejegyzésre kerül, a tőkeváltozás könyvelése a cégbejegyzés időpontjával történhet meg.

A külföldi vállalkozás és fióktelepe közti eszkozmozgás számlázás nélkül, de a külföldi vállalkozás és fióktelepe közötti megállapodás – mint alapbizonylat – alapján kerülhet rögzítésre a könyvekben. A magyarországi gazdasági tevékenységhez szükséges eszközöket, ingatlanokat a fióktelep könyveiben kell szerepeltetni, akár rendelkezésre bocsátott vagyonként a külföldi vállalkozás biztosította, akár a fióktelep vásárolta azokat meg. A gazdasági tevékenységhez szükséges eszközök amortizációja, karbantartási, felújítási költségei a fióktelepnél elszámolhatók, csakúgy mint a fióktelepnél a bevételszerző tevékenységhez használt gépek, járművek fenntartási, üzemeltetési költségei, így az üzemanyag költsége is. Ugyanígy – figyelemmel az Szv tv.47.§-ában foglaltakra – el kell számolni a fióktelep beruházásához felvett hitel kamatát, akár a külföldi vállalkozás vette fel a hitelt, akár a fióktelep.

Bevétel tekintetében a Szv tv. előírásainak megfelelően kell figyelembe venni a fióktelep belföldről származó árbevételét, egyéb bevételeit, a pénzügyi- és rendkívüli bevételeit. A Szv tv. 43.§ (3) bekezdése azt is előírja, hogy a fióktelepnek a külföldi vállalkozással szembeni követelésként kell kimutatnia annak összegét, ha a fióktelep vevői, megrendelői, a fióktelep által bérbe adott ingatlan bérlői az ellenértéket vagy közvetlenül a külföldi vállalkozásnak, vagy annak másik fióktelepének fizetik meg, vagy a külföldi vállalkozás és a fióktelep közötti megállapodás értelmében a fióktelep köteles azt haladéktalanul átutalni. Az ilyen módon közvetlenül átutalt bevétel nem csökkenti a fióktelep árbevételét az eredmény számbavételekor (a követeléskénti elszámolás azzal magyarázható, hogy végleges pénzeszközátadás nem értelmezhető a külföldi vállalkozás és a fióktelep között, miután a fióktelep nem önálló jogi személy).

A fióktelep részesedést is szerezhethet egy, vagy több magyarországi társaságban. A fióktelep könyveiben abban az esetben kell szerepeltetni kell ezt a gazdasági eseményt, ha a fióktelep működéséhez egyértelműen hozzárendelhető a tranzakció. Fontos ugyanakkor tudni, hogy a megszerzett társaság tulajdonosaként a külföldi vállalkozás kerül a cégbírósági nyilvántartásba bejegyzésre.

Ha a külföldi vállalkozás egy magyarországi vállalkozásban meglévő üzletrészt bocsátja tartós vagyonként a fióktelep rendelkezésére, annak értéke a külföldi vállalkozás és a fióktelep közötti megállapodásban kell, hogy rögzítésre kerüljön.

Fentiekben példálózó jelleggel közölt gazdasági eseményeknek a Szv tv. szerinti elszámolása nem zárja ki, hogy a külföldi vállalkozás székhelye szerinti ország szabályainak megfelelően, a külföldi vállalkozás, saját könyveiben – jellemzően elkülönítve – sajátjaként szerepeltesse az érintett eszközöket, forrásokat, mutassa ki az eszközök, források működtetéséből fakadó eredményt. A két könyvvezetés nem összehangolt előírások alapján zajlik. Magyarországon a Szv tv. előírásainak kell megfelelnie a fióktelep könyvvezetésének, míg a külföldi vállalkozás egészének – a fióktelepi tevékenységgel együttesen – a székhelye szerinti országban érvényes helyi szabályoknak kell eleget tennie. Könyvelési bizonylat tekintetében mindkét adóhatóság kérheti a hitelesség igazolását, ezért célszerű az eredeti bizonylatokat a külföldi vállalkozás rendelkezésére bocsátani és megfelelő módon hitelesített másolatok lehetnek a fióktelep könyvelési bizonylatai.

A fióktelep társasági adófizetési kötelezettsége

A külföldi vállalkozás fióktelepe, mint a külföldi vállalkozás telephelye²⁷, a társasági adó alanya; a Tao tv.²⁸ 4.§ 33. h) pontja alapján ugyanis a külföldi személyt telephellyel rendelkezőnek kell tekinteni, ha fióktelep útján végez vállalkozási tevékenységet. A külföldi vállalkozó nem világjövödelme, hanem csak belföldi telephelye útján végzett vállalkozási tevékenységéből származó jövödelme után kötelezett társasági adó fizetésére (ún. „korlátozott adófizetési kötelezettség”).

A Tao tv. általános előírásai a fióktelepre a belföldi vállalkozásokkal azonosan vonatkoznak, így a külföldi vállalkozás cégnyilvántartásba bejegyzett fióktelepe adózás előtti eredményét a Szv tv. előírásainak megfelelően elkészített eredménykimutatásából határozza meg.

Fontosnak tartom felhívni a figyelmet, hogy a Tao tv. 18.§-ában meghatározott transzferárazási szabályok alkalmazandók a külföldi vállalkozás és a fióktelep vonatkozásában, illetőleg a külföldi vállalkozás más fióktelepe vonatkozásában is. A fióktelep, a belföldi vállalkozásokkal összhangban, a transzferárazáson alapuló adóalap csökkentés lehetőségével is élhet – a jogszabályban meghatározott feltételek teljesülése esetén.

A fióktelep adózás előtti eredményét módosító tételként a Tao tv. 14.§-a (2) bekezdése

- csökkentő tételként határozza meg a külföldi vállalkozás székhelyén, vagy más fióktelepén adóévben felmerült üzletvezetési és általános ügyviteli költségeiből (értékesítési, forgalmazási költségek, igazgatási költségek és egyéb általános költségek) a fióktelepre jutó arányos hányadát, amennyiben ez nem haladja meg a telephely által elszámolt összes bevételnek a külföldi vállalkozás összes bevételéhez viszonyított arányát,

²⁷ Feltételezve, hogy a fióktelep gazdasági tevékenység végzésére jött létre.

²⁸ A társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (továbbiakban: Tao tv.)

- növelő tételként határozza meg a fióktelepnél elszámolt teljes üzletvezetési és általános ügyviteli költséget és ráfordítást, továbbá a fióktelep közvetítésével elért, de ott el nem számolt árbevétel, bevétel 5%-át.

Egyebekben a Tao tv. 14.§ (1) bekezdés alapján a fióktelep társasági adójának meghatározása során úgy kell eljárni, mintha a telephely a külföldi vállalkozótól független vállalkozás lenne.

A magyarországi fióktelep és az áfa

A külföldi vállalkozás cégbíróságon bejegyzett fióktelepe – feltételezve, hogy gazdasági tevékenységet folytat és rendelkezik az ehhez szükséges technikai és személyi feltételekkel – az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) hatálya alá tartozó adóalany. Tekintettel arra, hogy a fióktelep a külföldi vállalkozás magyarországi gazdasági jelenlétének megtestesítője (azaz nem önálló, elkülönült vállalkozás), a külföldi cég és fióktelepe közötti ügyletek az általános forgalmi adó szempontjából nem értelmezhetőek, így azokat főszabály szerint áfa nem terheli.

Szolgáltatások tekintetében a főszabály érvényesül, azaz adókötelezettség nem merülhet fel általános forgalmi adó tekintetében, bármilyen szolgáltatás nyújtására kerül is sor.

Azokban az esetekben azonban, amikor a külföldi vállalkozás és fióktelepe között termékmozgatással járó gazdasági esemény történik - az Áfa tv. 22.§ és 12.§ együttes olvasata alapján - vagyonáthelyezés címén adóztatható tényállás keletkezik feltéve, hogy az ügylet nem tartozik az Áfa tv. 12.§ (2) bekezdése alatt felsorolt kivételek közé.

A fióktelep megszüntetése

A fióktelep megszüntetéséről a Ftv. 23.§-a rendelkezik, amely kimondja, hogy a fióktelep akkor szűnhet meg, ha

- nincs Magyarországon köztartozása,
- a fióktelep a Cégbizonylatban felhívást tett közzé azzal, hogy a hitelezők követeléseiket jelentsék be,
- nincs a fióktelepen folytatott tevékenységgel kapcsolatban folyamatban bírósági eljárás, és
- nincs fizetéseképtelenségi eljárás folyamatban a külföldi vállalkozás, illetve a fióktelep ellen.

A fióktelep a cégnyilvántartásból való törléssel szűnik meg. A fióktelep törlése iránti kérelmet a külföldi székhelyű vállalkozás erre vonatkozó döntése meghozatalától számított 60 napon belül kell benyújtani a cégbírósághoz.

Magyar vállalkozások külföldi tevékenysége – fióktelep létrehozása külföldön

Fióktelepet a magyar vállalkozás külföldön a helyi jogszabályok figyelembevételével hozhat létre. A magyar vállalkozás világjövedelmei tekintetében adóköteles Magyarországon, ezért a Szv tv. előírásai alapján elkészített beszámolója alapján mutatja ki adóalapját.

A Szv tv. alapelveinek egyike a teljesség elve. Ennek megfelelően a magyar vállalkozásnak szerepeltetnie kell könyveiben a fióktelepeinél működtetett eszközöket, forrásokat, a vállalkozási tevékenység során keletkezett bevételeket, a felmerült költségeket, ráfordításokat. Amennyiben a külföldi előírások eltérnek a magyar szabályozástól könyvvizetés tekintetében, úgy a külföldi előírások szerint is biztosítani kell a nyilvántartások megfelelő vezetését függetlenül a magyarországi

előírásoknak való megfelelési kötelezettségtől. Ebben az esetben is szükséges a könyvelési bizonylatok megfelelően hiteles kettős rendelkezésre állását biztosítani; célszerű az eredeti bizonylatokat a magyar vállalkozás rendelkezésére bocsátani és a megfelelő módon hitelesített másolatok lehetnek a fióktelep könyvelési bizonylatai.

Azon magyar vállalkozás, amely rendelkezik külföldön fiókteleppel, társasági adó bevallásában a fiókteleppel együtt számított jövedelmei adójából beszámítás, vagy mentesítés módszerével figyelembe veheti a külföldön megfizetett társasági adót.

A Tao tv. fent kifejtett transzferár szabályai, valamint a kapcsolódó dokumentációs kötelezettségek vonatkoznak a magyar vállalkozás és külföldön lévő fióktelepe között, illetve a magyar vállalkozás fióktelepei között bonyolított ügyletekre is. A hiányosságokból fakadó jogkövetkezmények nagyságrendje²⁹ miatt itt is kiemelt figyelem szükséges.

²⁹ Az adóhiányhoz kapcsolódó jogkövetkezmények (adóbírság+késedelmi kamat) felett, a dokumentáció hiányossága esetén ügyletenként 2 millió forintig terjedő mulasztási bírság szabható ki.

Új irány a transzferárazásban: transzferár- ellenőrzés a kisvállalkozásoknál

Kerényi Máté Fülöp, okleveles könyvvizsgáló

Az adóhatóság 2011-es ellenőrzési irányelvei szerint már nem csak a multinacionális vállalatcsoportok tagjai, de a kis- és középvállalkozási szektor akár belföldi ügyletei is célkeresztbe kerülhetnek a transzferárak ellenőrzésekor.

A transzferárazás – mint adózási terület – a huszadik század utolsó évtizedében alakult ki, válaszul a multinacionális vállalatcsoportok világkereskedelemben betöltött egyre növekvő szerepére. Az előírások célja elsődlegesen a nemzetközi jövedelem átcsoportosítások megfékezésén keresztül a nemzeti adóalapok védelme. A transzferárazás magyarországi szabályozása nem csak a fent bemutatott követelménynek tesz eleget, de valamelyest túl is mutat azon. A vonatkozó jogszabályokból ugyanis kiolvasható, hogy az nem csak a határon átvélő ügyletekből fakadó, de a cégcsoportok egyes hazai tagjai közötti jövedelem átcsoportosításokat is hivatott kordában tartani.

Ahhoz, hogy Magyarországon a transzferárazás kérdése egyáltalán felmerüljön, két feltételnek együttesen kell teljesülnie: kell egyszer, hogy cégünknek legyen kapcsolt vállalkozása, és kell az, hogy a két (vagy több) kapcsolt vállalkozás valamilyen (üzleti) kapcsolatba kerüljön egymással.

Amennyiben ugyanis a kapcsolt vállalkozások egymás közti ügyletükben nem a piaci árat alkalmazzák, és ebből fakadóan adózás előtti eredményük eltér attól az eredménytől, amit a szokásos piaci árak alkalmazása mellett értek volna el, abban az esetben jövedelemadóik alapját az alkalmazott ár és a piaci ár különbségével korrigálniuk kell.

Mindez azt jelenti, hogy ha egy cégcsoport valamely tagja potenciálisan kedvezőtlenebb feltételekkel kötött szerződést, mint független felek tették volna piaci körülmények között (pl. a piaci árnál drágábban vesz igénybe szolgáltatást kapcsolt vállalkozásától), abban az esetben meg kell növelnie jövedelemadói alapját.

Habár az előírás cégmérettől függetlenül minden belföldi társaságra érvényes, mégsem ez tette eddig a transzferárazást az egyik legkockázatosabb adózási területté. A Tao. felhatalmazása alapján kiadott miniszteri rendeletek³⁰ olyan dokumentációs kötelezettséget írnak elő, amelyben az adózó bemutatja ellenőrzött ügyleteit³¹, azok környezetét, valamint meghatározza és alátámasztja, hogy az adott ügylet tekintetében mi minősül szokásos piaci árnak. A gyakran sok száz oldalra rúgó dokumentáció összeállítása jelentős adminisztrációs terhet jelent, elmulasztása ugyanakkor gyakran tízmilliós, esetenként százmilliós nagyságrendű bírság megállapítását is maga után vonhatja.

A közismerten magas adminisztrációs terhekre figyelemmel a társasági adó törvény és a hozzá kapcsolódó rendeletek a kezdetektől kimondják, hogy a kisvállalkozói kör mentesül a fent bemutatott dokumentációs kötelezettség alól.

³⁰ 18/2003. (VII. 16.) PM rendelet és 22/2009. (X. 16.) PM rendelet

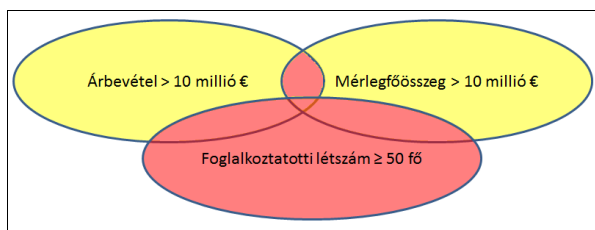
³¹ A vonatkozó OECD irányelvekkel összhangban „ellenőrzött ügylet” alatt minden esetben kapcsolt vállalkozások között létrejött ügyletet értek.

Akkor most mit is akar a NAV?

Ki minősül kisvállalkozásnak?

A 2004. évi XXXIV. tv. (Kkv tv.) szabályozza, hogy mely társaságok minősülnek közép-, kis-, és mikro vállalkozásnak. A törvény a magasabb szinteket egyre szűkítve jut el kis-, és végül a mikro vállalkozások meghatározásához.

E szerint kisvállalkozásnak minősül az vállalkozás, amely összes foglalkoztatotti létszáma 50 főnél kevesebb, és éves nettó árbevétele, vagy mérlegfőösszege nem haladja meg a 10 millió eurót. Az alábbi ábra piros területén elhelyezkedő vállalkozások nem minősülnek kisvállalkozásnak.



A kisvállalkozásnak nem minősülő társaságok

Nem tekinthető kis- és közép vállalkozásnak az a társaság, amelyben az állam, vagy az önkormányzat közvetlen vagy közvetett tulajdoni részesedése – tőke vagy szavazati jog alapján – meghaladja a 25%-ot.

Azoknak a vállalkozásoknak, amelyeknek kapcsolódó- és/vagy partnervállalkozásai vannak, a határértékeknek való megfelelést elsődlegesen a konszolidált éves beszámoló alapján, ennek hiányában a társaságok egyedi nyilvántartásai alapján kell megállapítani. A kapcsolódó és partner vállalkozások adatait tehát saját cégünk adataival össze kell számítani.

Kapcsolódó vállalkozásnak tekintendő az a társaság, amely egy másik vállalkozásban a tulajdoni részesedések – szavazati jogok – többségével rendelkezik, vagy jogosult a vezető tisztségviselő, felügyelő bizottsági tagok kinevezésére (visszahívására), vagy bármely más módon közvetetten vagy közvetlenül döntő irányítást, ellenőrzést gyakorol.

Partnervállalkozásunk az a társaság, amelyben cégünk egyedül, vagy több kapcsolódó vállalkozással együttesen számított tulajdoni hányada (szavazati joga) eléri a 25%-ot, vagy amely vállalkozásnak – kapcsolódó cégeivel együttesen számított – tulajdoni hányada a mi társaságunkban eléri a 25%-ot.

A kisvállalkozási státusz meghatározásánál is van „kétéves szabály”, amely szerint ha egy vállalkozás túllépi, vagy elmarad a fent bemutatott határértékektől, akkor csak abban az esetben változik a besorolása, ha két egymást követő beszámolósi időszakban is meghaladja a küszöbértékeket, vagy elmarad azoktól.

Az adóhatóság ellenőrzési irányait leíró dokumentumok 2006 óta tartalmazzák, hogy kiemelten kell vizsgálni a transzferárakat, valamint a hozzá kapcsolódó dokumentációs kötelezettségnek való megfelelést. Az ellenőrzés eleinte csak a dokumentáció meglétét, később a formai-tartalmi követelményeknek való megfelelést, az elmúlt két évben pedig egyre erősebben magának a piaci árak a meghatározását és a szükséges adóalap korrekció elvégzését vizsgálta, elsősorban a multiknál.

A kisvállalkozások esetében – tekintettel arra, hogy a fent leírtak szerint transzferár-nyilvántartás készítési kötelezettségük nincs – a dokumentáció hiányához kapcsolódó, könnyen kiszabható mulasztási bírság nem jöhetett szóba. Így ha fel is merült eddig a transzferárak kérdése egy-egy ellenőrzésnél, általában elejét lehetett venni a további vizsgálódásnak azzal, ha az adózó bizonyította, hogy kisvállalkozásnak minősül. Mindennek megfelelően az adóhatóság az elmúlt években csak elvétve, nagyon megalapozott esetekben vizsgálta, hogy e cégek ellenőrzött ügyleteik keretében a piaci árat alkalmazták-e.

Az idén februárban nyilvánosságra hozott adóhatósági dokumentum³² teljesen más irányt mutat. A korábbi ellenőrzések tapasztalataira hivatkozva kibővíti a transzferárak vizsgálati körét a kis- és közép vállalkozásokra, mi több az országhatárokon átnyúló – klasszikus transzferár problémát jelentő – ügyletek mellett kiemelten kívánják vizsgálni a magyar cégek egymás közötti megállapodásaiban alkalmazott elszámoló árakat is.

³² Ellenőrzési irányok a Nemzeti Adó- és Vámhivatal adóztatási- és vámszerve 2011. évi ellenőrzési feladatainak végrehajtásához – 2011.02.23.

A középvállalkozások eddig is az adóhatóság látókörében voltak, és ahogy a legtöbb multi, mostanra ők is lezárták az esetleges kétes ügyleteiket, elkészítették a szükséges dokumentációt. A kisvállalkozási kört azonban hideg zuhanyként érheti a transzferár ellenőrzések kiterjesztése. Mert ugyan a nyilvántartási kötelezettség megsértéséhez kapcsolódó aránytalanul magas mulasztási bírság nem vethető ki rájuk, a jellemzően kapcsolt vállalkozásokkal ügyeskedő, az adózási kikapukat és pályázati lehetőségeket több vállalkozás működtetésével kihasználó vállalkozói kör könnyen bajba kerülhet a piaci ártól eltérő ellenérték megállapítása miatt.

Hogyan tovább?

A fent leírtak fényében javasolható, hogy az eddig önmagukat biztonságban érző kisvállalkozások vizsgálják felül cégcsoporton belüli ügyleteik árazását, és amennyiben az nyilvánvalóan nem felel meg a szokásos piaci árak, önellenőrzés keretében módosítsák az elmúlt évek adóbevallásait.

Azoknak a társaságoknak, akik besorolásuk miatt eddig nem voltak kötelezettek a piaci ár meghatározásának dokumentálására, ugyanakkor kapcsolt vállalkozásaikkal jelentős volumenű ügyleteket bonyolítanak, javasolt könyvelőjük vagy adótanácsadójuk segítségét kérni annak megítélésére, hogy tevékenységük mennyiben hordoz adókockázatot, és amennyiben a kockázati szintet túl magasnak ítélik, szükséges lehet a nagyobb vállalatokéhoz hasonló dokumentáció elkészítése, akár csak egy-egy kiemelt ügyletre vonatkozóan is.

Nemzetközi adóhírek, 2011. I. félév – a LeitnerLeitner közreműködésével

Irányelv a közös konszolidált társasági adóalapról (CCCTB)

Az Európai Bizottság 2011. március 16-án terjesztette elő javaslatát a közös konszolidált társaságiadóalapról (Common Consolidated Corporate Tax Base / “CCCTB”) szóló irányelvre³³. Az irányelv, amennyiben arról konszenzusos, egyhangú jóváhagyás születik a tagállamok között, leghamarabb 2013-tól léphetne hatályba. Gyakorlati hatásai azonban csak a tagállamok nemzeti szabályaiba való átültetést - amely szokásosan kb. 2-3 év – követően válhatnak érezhetővé.

A CCCTB lehetővé tenné a tevékenységüket az Európai Unió területén végző vállalatok számára, hogy adóköteles eredményüket egységes szabályrendszer, az új “közös” Európai Uniói adóalapra vonatkozó szabályok szerint számítsák ki. A rendszert gyakran emlegetik úgy, mint az Unión belüli adóadminisztráció egyszerűsítésének zálogát; amely a nemzetközi vállalatcsoportok számára és a nemzeti piacról kilépni szándékozó kisvállalkozások számára egyaránt előnnyel járhat.

A CCCTB javaslat értelmében:

- a csoport valamennyi tagjának egy egységes Európai Uniói szabályrendszer szerint kellene kiszámítania az adóköteles jövedelmét,
- lehetőségük lenne konszolidált adóbevallás benyújtására (ún. one-stop shop rendszerben)
- a csoporton belüli jövedelmek és veszteségek összevonására, ezáltal az egyik tagországban képződő veszteség másik tagállamban való felhasználására,
- a CCCTB szabályrendszerének alkalmazása (minimum 5 év) választható lenne, és
- az eszközök leírása is egységes szabályrendszer alapján történne (évi 25%; azaz 4 év alatt)
- feleslegessé válna, vagy jelentősen leegyszerűsödne a transzferárazással kapcsolatos feladatok kezelése.

A csoport fentiek alapján kiszámított konszolidált adóalapja egy meghatározott képlet alapján (az eszközök, a személyi jellegű ráfordítások és az értékesítés mutatóinak figyelembe vételével) kerülne felosztásra a különböző tagállamok között. A felosztást követően a tagállamok a rájuk eső rész után a saját társasági adókulcsuk szerint adóztatnának.

Az ágazati különadó bevezetése és annak nemzetközi visszhangja

2010. októberében a nemzetközi pénzügyi válság hatásainak enyhítése céljából válságadók kerültek bevezetésre Magyarországon. A különadók a kiskereskedelmi, az energia és a telekommunikációs szektort érintik változó mértékben az árbevétel függvényében.

Számos hazai és nemzetközi vállalat tiltakozott a válságadó bevezetése ellen magyarországi és az uniós fórumokon egyaránt. Az Alkotmánybírósághoz benyújtott beadvány legfőbb érvei, hogy az új adónem sérti a jogbiztonságot, és bár nem visszamenőleges hatállyal került bevezetésre, azonban a szabályok a törvény hatálybalépése előtti időszak körülményeire vonatkoznak. Továbbá kifogásolták, hogy az adó ellentmond a közterhekhez való arányos hozzájárulás elvének is. Az Alkotmánybírósághoz benyújtott indítvány elbírálása nem hozott változást a törvényekben.

³³ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SEC:2011:0315:FIN:EN:PDF>

Több nemzetközi nagyvállalat, köztük az RWE, az E.On, a Deutsche Telekom, az OMV, a Spar, az Aegon, az Axa és az ING, közös beadványt nyújtott be az Európai Bizottságnak, melyben kérték, hogy a Bizottság indítson vizsgálatot az EU jogszabályainak megsértése miatt. A Bizottság lefolytatta vizsgálatát, és 2011. március 14-én hivatalos jogsértési eljárást indított Magyarország ellen³⁴. Ennek első lépésként hivatalos felszólító levelet küldtek, melyre válaszul Magyarországnak két hónap áll a rendelkezésére, hogy tájékoztatást adjon. A jogsértési eljárás eredménye lehet, hogy Magyarország köteles megváltoztatni a telekommunikációs szektorra vonatkozó szabályozást. Az eljárás, hogy a magyar különadó ellentmond annak az EU direktívának³⁵ (2002/20/EK), amely kimondja, hogy a telekommunikációs szektorra kivetett különadóból befolyt bevétel csak meghatározott célokra (pl. az ágazati szabályozás során felvetődő költségek fedezetére) használható fel. A kiskereskedelmi és az energia szektorra kivetett adót nem kifogásolta a Bizottság.

Új áfa végrehajtási rendelet

2011. július 1-jétől lépett életbe a 2006/112/EK Áfa-irányelvet módosító 282/2011/EU tanácsi rendelet; amely további nemzeti kihirdetés vagy jogszabályi átültetés nélkül a magyar áfa szabályozásban is közvetlenül hatályos. Az alábbiakban a rendelet legfontosabb változása kerülnek bemutatásra.

A rendelet néhány jelentős, a gazdasági élet számos szereplőjét érintő pontosítást vezet be a gazdasági célú letelepedéssel kapcsolatban. A gazdasági célú letelepedés elsődleges jelentősége a szolgáltatásnyújtások áfa szerinti teljesítési helyének meghatározásában van, hiszen az adóalanyok közötti ügyletekben a teljesítési helyet a megrendelő, míg nem adóalanyok nyújtott szolgáltatások esetében a nyújtó gazdasági célú letelepedésének helye határozza meg. Kiemelkedő fontossággal bírnak a gazdasági célú letelepedés szabályai az adófizetésre kötelezett személyének és így az adófizetés módjának (egyesen vagy fordított adózás) megállapítása során is.

Mindezekén túl, a rendelet számos speciális adózoói kört érintő további pontosítást tartalmaz; az alábbi felsorolás példálózó jellegű betekintést nyújt ezekbe a szabályokba.

- Pontosabb és érthetőbb elhatárolásra kerültek bizonyos termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás kategóriák. Ennek keretében a gépalkatrész összeszerelésére irányuló tevékenység kizárólag szolgáltatásnyújtásként értelmezhető.
- Új, a korábbihoz képest átdolgozott listát állít fel a rendelet az elektronikus szolgáltatások nyújtásának körébe tartozó, példálózó jelleggel felsorolt tevékenységekről.
- Az éttermi, vendéglátóipari szolgáltatások és a közlekedési eszközök bérbeadása kapcsán a fogalom tisztázásán túl pontos meghatározásra kerülnek a teljesítési hely megállapításának szabályai is.
- További pontosításokat fogalmaz meg a rendelet a teljesítési hely meghatározásának kapcsán, a távértékesítés, személyszállítási szolgáltatás, az ügynökként eljáró közvetítői tevékenység illetve a szállodaiiparban történő szállásközvetítés esetében.
- Szintén fogalmi tisztázás céljából meghatározásra kerül a kulturális, tudományos, szórakoztatási stb. eseményekre, rendezvényekre való belépést biztosító szolgáltatások köre illetve egyes eddig vitatott szolgáltatások teljesítési helye.
- Lényegesebb változás még, hogy kiegészültek az import és export esetén fennálló adómentességet biztosító szabályok.

³⁴ <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/308&format=HTML&aged=1&language=HU&guiLanguage=en>

³⁵ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2002L0020:20091219:HU:PDF>

Immateriális javak a transferárazásban

A transferárazás területén mind elméleti mind gyakorlati szempontból az egyik legnagyobb kihívást jelentő téma az immateriális javak értékelésének kérdése. A témához kapcsolódó, 2010-ben indított OECD projekt, intenzív konzultációt követően 2011. január 25-én újabb szakaszba lépett. Ekkor tette közzé az OECD a projekt pontos leírását (scoping document³⁶). Ezzel egy időben megalakult egy speciális csoport a Multinacionális vállalatok adózásával foglalkozó 6. munkacsoporton (továbbiakban: WP6 TPI) belül, mely kizárólag az immateriális javak transferárazására koncentrál.

A projekt fókuszai a következők:

- Az immateriális javakkal kapcsolatos transferárazási kérdések elemzési keretének megalkotása
- Pontos definíciók megalkotása
- Speciális kategóriák létrehozása az immateriális javakkal kapcsolatos tranzakciók kezelésére; pl. a kutatás-fejlesztési szolgáltatások, az immateriális javak átadása és az ezzel kapcsolatos szolgáltatások megkülönböztetése, marketing vagyoni értékű jogok, egyéb immateriális javak és üzleti jogok
- Módszerek kidolgozása arra vonatkozóan, hogy hogyan lehet azonosítani és jellemzi az immateriális javak átadását
- Szituációk, esettanulmányok kidolgozása
- Értékelési kérdések kezelése.

A projekt eredménye a Transferárazási Irányelvek (Transfer Pricing Guidelines) VI. fejezetének frissítése, kiegészítése lesz, de e mellett elképzelhető további fejezetek módosítása is a munka eredményeként.

A projektleírás után 2011. márciusában egy kétnapos konferencia keretében a munkacsoport találkozott az üzleti élet szereplőivel, hogy elkezdjék az egyes kérdések megvitatását. További konzultációk után várhatóan 2013-ban hozzák nyilvánosságra az első tervezetet (discussion draft).

A transferárazás adminisztratív szempontjai

2011. márciusában az OECD új projektet indított a „transferárazás adminisztratív szempontjai” címmel, melynek célja, hogy harmóniát teremtsen a komplex tranzakciókra vonatkozó, mindenre kiterjedő útmutatások fejlesztése, valamint az adófizetők és adóhatóságok erőforrásainak költséghatékony felhasználása között a fejlett bevallási és végrehajtási folyamatok tekintetében.

A projekt a következő területekre koncentrál:

- Közös internet alapú platform létrehozása a transferár adminisztráció számára, melyet az OECD működtet és felügyel. Ennek célja, hogy olyan felületet biztosítson az adóhatóságok számára, melyen keresztül információt és tapasztalatot cserélhetnek a transferár adminisztrációval kapcsolatban (ellenőrzések, kockázatelemzési technikák, dokumentációs kötelezettségek kialakítása, adóhatósági ármegállítások stb.).
- A 1995 óta szerzett tapasztalatok tükrében felülvizsgálják a IV. fejezet tartalmát a biztonsági adómenedékekre vonatkozó iránymutatások tekintetében.

A projekt bejelentésével párhuzamosan az OECD kérdőíves felmérést készített arról, hogy az egyes országok milyen adminisztratív egyszerűsítéseket alkalmaznak például a biztonságos

³⁶ <http://www.oecd.org/dataoecd/10/50/46987988.pdf>

adómenedékekkel (safe harbour), a kis értékű tranzakciókkal vagy a kis- és középvállalkozásokkal kapcsolatban. A kutatás eredményét 2011. június 10-én tették közzé³⁷, melyet a július 8-án nyilvánosságra hozott kommentekkel³⁸ együtt a munkacsoport felhasznál a projekt során.

A haszonélvező fogalmának tisztázása a nemzetközi adóegyezmények alkalmazásában

2011. április 29-én az OECD Adóügyekkel foglalkozó bizottsága (OECD Committee of Fiscal Affairs) nyilvános egyeztetésre bocsátotta az OECD Modellegetmény 10., 11. és 12. cikkelyében alkalmazott „haszonélvező” fogalmának meghatározásával kapcsolatos iránymutatás tervezetét³⁹. Az észrevételeket 2011. július 15-ig várták, majd a bizottság újabb információs anyagában 2011. július 22-én tették azokat is közzé⁴⁰. A nyilvános egyeztetés eredményeként beérkezett javaslatokat a tervezettel együtt az OECD 1. számú munkacsoportja (WP 1) várhatólag a 2011. szeptemberi ülésén tárgyalja majd.

Az OECD Modellegetmény 10., 11. és 12. cikkeiben szereplő „haszonélvező” fogalma 1977-ben került bevezetésre. A hivatkozott rendelkezések vonatkoznak az osztalék, a kamat és a jogdíj határon átnyúló adóztatására; melyben a haszonhúzó kitétel a visszaélések korlátozására szolgál. Azonban a jelenleg hatályos kommentár nem határozza meg pontosan, hogy a kifejezést a nemzeti jog alapján, vagy nemzetközi adójog szerint kell-e alkalmazni; így alapot adva a gyakorlatban eltérő értelmezéseknek, mely magában hordozza a kettős adóztatás kockázatát. Szükségessé vált ebből kifolyólag egy egységes fogalom kialakítása, tisztázása.

A tervezet célja, a Modellegetmény kommentárjának továbbfejlesztése és ezáltal a „haszonélvező” fogalmának pontosítása és egyezményi szinten egységes értelmezésének bevezetése.

A tervezet megvitatása lehetővé teszi egy közös nemzetközi konszenzus elérését a fogalmat illetően.

Munkavállalókat terhelő adók

Az OECD évente megjelenő béreket terhelő adókat bemutató kiadványa alapján megállapítható, hogy a munkavállalókat terhelő adók és társadalombiztosítási járulékok mértéke - a korábbi évek tendenciájával ellentétesen - a legtöbb OECD tagországban emelkedett (34 OECD-országból 22-ben) 2010-ben.

Jelentősebb növekedés Hollandiában, Spanyolországban és Izlandon volt tapasztalható, míg Dánia, Görögország, Németország és Magyarország esetében a legnagyobb a csökkenés.

Az OECD által kiadott kiadványban (Taxing Wages⁴¹) részletes elemzés található minden OECD-ország munkajövedelmét terhelő adójával kapcsolatban különböző háztartási kategóriákra és jövedelem szintekre lebontva.

³⁷ <http://www.oecd.org/dataoecd/55/41/48131481.pdf>

³⁸ http://www.oecd.org/document/54/0,3746,en_2649_33753_48340470_1_1_1_1,00.html

³⁹ <http://www.oecd.org/dataoecd/49/35/47643872.pdf>

⁴⁰ http://www.oecd.org/document/39/0,3746,en_2649_33747_48391591_1_1_1_1,00.html

⁴¹ http://www.oecd.org/document/34/0,3746,en_2649_34533_44993442_1_1_1_1,00.html

Új német-magyar kettős adóztatást elkerülő egyezmény

2011. február 28-án aláírták az új német-magyar kettős adóztatást elkerülő egyezményt, mely az 1977-ben aláírtat váltja fel. A két országban végbe ment gazdasági fejlődés miatt szükségessé vált egy, a jelenlegi gazdasági viszonyok követelményeinek jobban megfelelő, modern egyezmény. Az új egyezmény hatálybalépéséhez szükség van a két ország törvényhozása általi ratifikálásra.

Az új egyezmény magyarországi kihirdetése 2011. február 28-án, a 2011. LXXXIV. számú törvénnyel megtörtént. A német ratifikáció még várat magára.

A változások többek között érintik a gazdasági társaságok közötti osztalékfizetés forrásadóztatását. Ennek értelmében a haszonhúzó által realizált osztalékkal kapcsolatban a korábbi 25%-os részesedési aránytól eltérően, a legalább 10%-os közvetlen részesedés esetén is alkalmazandó lesz az 5%-os kulcs.

A jövőben a nagy arányban ingatlanvagyonnal rendelkező társaságok részesedésének értékesítésén elért nyeresége az ingatlan fekvése szerinti államban is adózhatóvá válik.

A kötelező társadalombiztosítási rendszer alapján kifizetett nyugdíjak esetében újdonság, hogy csak a kifizetést teljesítő államban adózhatóak.

Az „új” egyezmény új szabályokat tartalmaz a beszámítás és mentesítés módszereinek alkalmazására vonatkozóan, valamint a kétoldalú információcsere hatókörét is jelentősen kiterjeszti.

Kibocsátási jogosultságok kereskedelméhez tartozó adózási kérdések

Az OECD Adóügyi Bizottsága (Committee on Fiscal Affairs) vizsgálat alá vonja az adóegyezmények alkalmazását a kibocsátási jogosultságok kereskedelméhez kötődő ügyletek kezelésére vonatkozóan.

A globális felmelegedés hatásai megnövekedett figyelmet irányítottak a mérges gázok (pl. karbon-dioxid és más üvegházhatású gázok) kibocsátására vonatkozó korlátozásokra és különböző kibocsátási jogosultság kereskedelmi programokat hívtak életre. Ezek a programok mind hazai, mind nemzetközi szinten kihívás elé állítják az adóhatóságokat és pénzügyi jogalkotókat.

Az előzetes megállapítások a 2011. május 31-én közzétett nyilvános vitatervezetben szerepelnek⁴², illetve további javaslatokat várnak az érdekelt felektől 2011. október 30-ig a témával kapcsolatban, melyeket majd 2012. februárban fognak megvitatni.

A vitatervezetben csak azokkal az adózási kérdésekkel foglalkoznak, melyek a kibocsátási jogosultságok határokon átnyúló értékesítéséhez vagy vásárlásához kapcsolódnak, a CER¹ és ERU² kreditekre nem fókuszálnak.

A tervezet főként azt vizsgálja, hogy a kibocsátási jogosultságok kereskedelméből származó eredményre vagy nyereségre az OECD-Modelleget mely cikkei (7., 8. és 13. cikk, esetleg 6. és 12. cikk) alkalmazandók.

¹ A Certified Emission Reduction (CER) olyan kibocsátás-csökkentési kredit (egység), amely a fejlődő országokban végrehajtott üvegházhatású gázok kibocsátását csökkentő projekteknek, az ún. Tiszta Fejlesztési Mechanizmusnak (CDM)

⁴² <http://www.oecd.org/dataoecd/37/22/48065022.pdf>

köszönhetően jön létre. A CER egységeket megfelelés céljából Kiotói jegyzőkönyvet aláíró országok, illetve az Európai Kibocsátás-kereskedelmi Rendszerben (EU ETS) résztvevő létesítmények használhatják fel.

² Az Emission Reduction Unit (ERU) olyan kibocsátás-csökkentési kredit (egység), amely a Kiotói Jegyzőkönyv által létrehozott Együttes Végrehajtás (JI) projektekből származik. Az ERU-kat felhasználhatják az ún. Annex I országok kibocsátás-csökkentési kötelezettségeik teljesítésére, illetve az EU Kibocsátás-kereskedelmi Rendszer (EU ETS) hatálya alá tartozó létesítmények, annak érdekében, hogy teljesítsék kötelezettségeiket.

Úton egy szilárdabb, egyszerűbb, és hatékonyabb Áfa-rendszer felé (zöld könyv)

2010. decemberében az Európai Bizottság nyilvánosságra hozta és konzultációt kezdeményezett az ún. zöld könyvre⁴³ vonatkozóan, melynek fő célja információk gyűjtése a jelenlegi Áfa-rendszer működésével és jövőbeli átalakításával kapcsolatban, amelyre alapozva egy szilárdabb és hatékonyabb Áfa-rendszer kialakítása valósítható meg.

A Bizottság 2011. május 31-ig várta a zöld könyvben feltett, összesen 33 különböző kérdéshez való hozzászólásokat, melyekből 2011. végéig egy közleményt kíván előterjeszteni, illetve azonosítja azokat a kiemelt forgalmi adózási területeket, ahol további, uniós szintű cselekvésre van szükség.

Főként a jelenlegi rendszer összetettsége, az egységes piac működőképesebbé tételének célja, az adóbeszedés optimalizálása és a rendszer csalás iránti fogékonyságának kezelése, valamint a technológia és a gazdasági környezet változásai indokolják az Uniós Áfa rendszer felülvizsgálatának esedékességét.

A zöld könyvben szereplő kérdések a következő főbb témakörök köré csoportosíthatóak:

- határokon átnyúló tranzakciók áfa szempontú kezelése az egységes piacon (adóztatás származási vagy rendeltetési hely szerint),
- az áfa rendszer semlegességének biztosítása (áfa hatásköre, mentességek, levonások, nemzetközi szolgáltatások),
- az egységes piac harmonizálásának mértéke (jogi folyamatok: tanácsi rendelet vagy irányelv alkalmazása, áfa kulcsok mértéke),
- bürokrácia csökkentése (adminisztrációs terhek csökkentése, áfa kötelezettségek ésszerűsítése, kisvállalkozókra vonatkozó rendszerek, egyablakos mechanizmus),
- szilárdabb áfa rendszer kialakítása (áfa beszedési módjának felülvizsgálata, jóhiszemű kereskedők védelme a áfa csalásokban való lehetséges érintettséggel szembe), illetve
- áfa rendszer hatékony és korszerű irányítása (adóhatóságok és adófizetők kapcsolatának javítása).

⁴³ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:HU:PDF>

Eseményajánló, eseménykövető – rovatfelelős H. Nagy Mária

Ajánló: Őszi áfa szeminárium és tagozati kerekasztal beszélgetés

Ezúton szeretnénk ajánlani a **2011. szeptember 22-én megrendezésre kerülő Központi Konferenciát**, melynek helyszíne, a jól bevált SOTE fő épülete. Siklós Márta előadásának témája a **Közösségen belüli Áfa szabályozás változásai**, mindannyiunkat érinthet, akik hazai és nemzetközi adózással foglalkozunk.

Az előadás aktualitását az uniós áfa-direktíva egységes értelmezéséről szóló, 2011. július 1-el hazánkban is közvetlenül hatályos az Európai Tanács 282/2011/EU végrehajtási rendelete adja. Az előadás keretében nem csak elméleti összefoglalót hallhatunk, hanem praktikus tanácsokat is kaphatunk a közösségi hozzáadott értékadós szabályrendszerrel és annak gyakorlati alkalmazásával kapcsolatban. Ne feledjük, 2011. a második félévétől ezek figyelembe vételével kell értelmezni az Áfa törvényben foglaltakat is. Az előadás kreditpontot is biztosít a résztvevők számára.

A témát mintegy folytatva, szeretettel meghívunk minden érdeklődőt, a **Nemzetközi Adó Tagozat szervezésében** egy **az Áfa aktuális kérdéseit tagláló kerekasztal beszélgetésre**, melynek helyszíne és időpontja a hivatalos meghívóban kerül meghirdetésre.

Összefoglaló: Előadás a kapcsolt felekről, előadó: Kerényi Máté Fülöp

Az Adókamara Nemzetközi adótagozatának alakuló ülésén a nyitó prezentációt Kerényi **Máté Fülöp**, a **Kolchis Kft. ügyvezetője**, a tagozat később megválasztott alelnöke a „Kapcsolt vállalkozások az adózásban” címmel tartotta. Az előadás témáját tekintve örökzöldnek mondható, mert nem csak a transzferárazással foglalkozó szakembereknek, de akár a legkisebb – pl. EVA-s – vállalkozásokat könyvelő kollégáknak is időről időre fejtörést okozhat a kérdés.

Habár a kapcsolt vállalkozások fogalmával – és ehhez hasonló nevű, de tartalmában eltérő fogalmakkal – több jogszabályban is találkozhatunk⁴⁴, adózási kérdések megítélésénél a Tao. és az Art. előírásai⁴⁵ tekintendők irányadónak. E két jogszabály egyező módon, a Ptk. többségi befolyásra vonatkozó szabályait figyelembe véve határozza meg a kapcsolt vállalkozások fogalmát. Kapcsolt vállalkozás tehát

- az adózó és az a személy, amelyben az adózó közvetlenül vagy közvetve többségi befolyással rendelkezik (~ leányvállalat),
- az adózó és az a személy, amely az adózóban közvetlenül vagy közvetve többségi befolyással rendelkezik (~ anyavállalat),
- az adózó és más személy, ha harmadik személy közvetlenül vagy közvetve mindkettőjükben többségi befolyással rendelkezik (~ a közös anyavállalattal rendelkező vállalatok),
- a külföldi vállalkozó és belföldi telephelye, valamint a külföldi vállalkozó telephelyei, továbbá a külföldi vállalkozó belföldi telephelye és az a személy, amely a külföldi vállalkozóval az előbbi pontokban meghatározott viszonyban áll, valamint

⁴⁴ Kapcsolt vállalkozást és kapcsolt feleket definiál a 2000. évi C. tv. 3.§ (2) 7. és 8. pontja, míg kapcsolódó vállalkozásokról a 2004. évi XXXIV. tv. 4.§-ában olvashatunk.

⁴⁵ 1996. évi LXXXI. tv. 4.§ és 2003. évi XCII. tv. 178.§ 17.

- az adózó és külföldi telephelye továbbá az adózó külföldi telephelye és az a személy, amely az adózóval az első három pont valamelyikében meghatározott viszonyban áll.

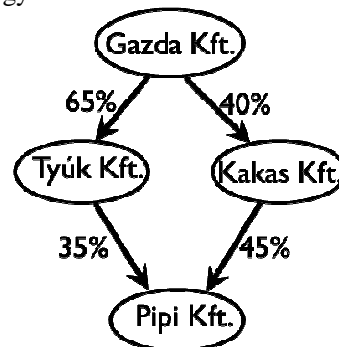
A fent leírtak értelmezéséhez átismételtük a többségi befolyás fogalmát. Többségi befolyásról akkor beszélünk, ha egy magánszemély, jogi személy, vagy jogi személyiség nélküli gazdasági társaság egy másik vállalkozásban

- a szavazatok több mint 50%-ával, vagy
- meghatározó befolyással rendelkeznek.

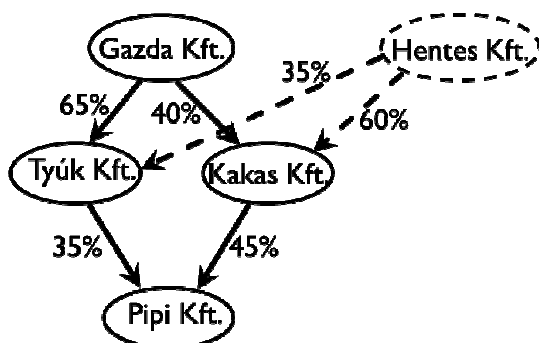
Meghatározó befolyásról akkor beszélünk, ha egy jogi személy tagja (részvényese)

- jogosult a vezető tisztségviselő, felügyelő bizottsági tagok többségének kinevezésére vagy leváltására, vagy
- más tagokkal, illetve részvényesekkel kötött megállapodás alapján egyedül rendelkezik a szavazatok több mint 50 %-ával.

A fentiek könnyebb megértése érdekében egy egyszerű példán keresztül megvizsgáltuk az előbb bemutatott közvetlen kapcsolatokat, majd – mintegy szintet lépve – az előadó közvetett kapcsolatokkal próbálta a hallgatókat „összeszavarni”. A Ptk. kimondja ugyanis, hogy „a befolyással rendelkezőnek egy jogi személyben a szavazatok több mint ötven százalékával közvetett módon való rendelkezése vagy egy jogi személyben közvetetten fennálló meghatározó befolyása megállapítása során a jogi személyben szavazati joggal rendelkező más jogi személyt (köztes vállalkozást) megillető szavazatokat meg kell szorozni a befolyással rendelkezőnek a köztes vállalkozásban, illetve vállalkozásokban fennálló szavazatával. Ha a köztes vállalkozásban fennálló szavazatok mértéke az ötven százalékot meghaladja, akkor azt egy egészként kell figyelembe venni.”



A fenti bekezdést értelmezve közösen megállapítottuk, hogy az ábrán szereplő Gazda Kft, Tyúk Kft. és Pipi Kft. kapcsolt vállalkozásoknak minősülnek, mert Gazda Kft. nem csak Tyúk Kft.-ben, de közvetetten Pipi Kft.-ben is többségi befolyással bír.⁴⁶



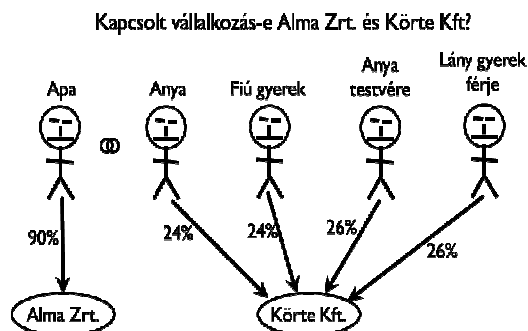
Miután az ábra kiegészítésre került egy további tulajdonossal, arra az anomáliára bukkantunk, hogy egy társaság – esetünkben Pipi Kft. – egyszerre két cégcsoportba is beletartozhat, tehát két elkülönülő tulajdonosi szerkezetű vállalkozás (Gazda Kft. és Hentes Kft.) is egyszerre rendelkezhet benne (közvetetten) többségi befolyással.⁴⁷

Mіндеzekre figyelemmel azt a következtetést vontuk le, hogy csak a teljes cégcsoport megismerését követően lehet megállapítani, hogy

kik minősülnek kapcsolt vállalkozásnak. Mert míg az első ábra alapján azt gondoltuk, hogy Kakas Kft. nem áll kapcsolt vállalkozási viszonyban Pipi Kft.-vel, Hentes Kft. feltűnését követően e két társaságot is kapcsoltoknak kellett tekintenünk.

⁴⁶ Gazda Kft. számított szavazati joga Pipi Kft.-ben: $100\% \times 35\% + 40\% \times 45\% = 53\%$

⁴⁷ Hentes Kft. számított szavazati joga Pipi Kft.-ben: $35\% \times 35\% + 100\% \times 45\% = 57,25\%$



A közvetett többségi befolyásra vonatkozó szabályok értelmezését követően a közeli hozzátartozók tulajdonában álló cégek kapcsoltsági szabályai kerültek áttekintésre. A jogszabályok évek óta kimondják ugyanis, hogy a többségi befolyás meghatározásához a közeli hozzátartozók⁴⁸ szavazati jogát össze kell számítani. Abban azonban, hogy ezeket mikor kell valóban összeadni 2010-től változás történt. A jogszabályváltozás tartalmának, valamint a régebbi, és jelenleg hatályos előírások megértésének elősegítésére több példát ábráztunk.

Az előadás utolsó pontjaként, a hallgatóság körében szinte meglepetéseként hatott, hogy nem csak vállalkozások, de azok természetes személy tulajdonosai is minősülhetnek „kapcsolt vállalkozásnak”, így az Art. vonatkozó rendelkezése⁴⁹ alapján a magánszemély tulajdonos azonosító adatait is be kell(ene) jelenteni az adóhatósághoz az első szerződéskötést követő 15 napon belül.

Végül olyan cégstruktúrák kerültek bemutatásra, ahol a tulajdonosi érdekek egyeznek, ugyanakkor a benne szereplő személyek nem minősülnek kapcsolt vállalkozásnak. Az előadáson vázolt struktúrák kialakítói biztosan remélhetik, hogy sem transzferár nyilvántartás készítése, sem egyéb, a kapcsolt vállalkozási viszonyhoz kötődő adózási problémával nem fognak szembesülni.

Összefoglaló: A transzferárazás határon átnyúló kérdéseit taglaló előadásról, előadó: Jancsa-Pék Judit

Az Adókamara Nemzetközi Adó Tagozatának 2011. március 29-i szakmai napján, a Tagozat később megválasztott elnöke **Jancsa-Pék Judit LL.M., a LeitnerLeitner adótanácsadó menedzser** előadása által a transzferárazás nemzetközi alapvetéseibe kaphattunk betekintést.

Az előadás a kapcsolt vállalkozások közötti határon átnyúló tranzakciók árazásának utólagos módosítására vonatkozó eljárást elméleti és gyakorlati szempontból mutatta be. Az utólagos módosítás oka lehet például egy adóhatósági határozat, melyben a csoport egyik vállalatánál folytatott adóellenőrzés során az alkalmazott transzferár módosítását írták elő, amely által a csoport többi tagjánál is utólagos módosítást kell alkalmazni. A gyakorlat azt mutatja, hogy egyre több ilyen intézkedést kell végrehajtani a külföldi érdekeltségű vállalatoknál, részben ez adta az előadás apropóját.

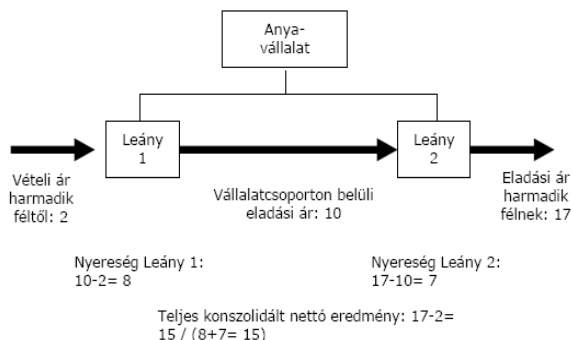
A multinacionális vállalkozások gazdaságban és világkereskedelemben betöltött szerepe mára vitathatatlan jelentőséggel bír; melynek hatására a transzferárazás, azaz a kapcsolt vállalkozások közötti ügyletek árazása, és annak hatósági ellenőrzése is kiemelt figyelmet érdemel. A szokásos piaci ár elvének megfelelően, a vállalatcsoporton belüli ügyleteket, azok árait adójogi szempontból a független felek között, összehasonlítható körülmények esetén alkalmazott árak alapul vételével kell megítélni. A több országban működő vállalatok esetében a transzferárak piaci ártól való eltérés/eltérítésének nyilvánvaló mozgatóit sem szabad azonban figyelmen kívül hagyni. Ilyenek

⁴⁸ A Ptk. 685 §. b) értelmében közeli hozzátartozó a házastárs, bejegyzett élettárs, az egyeneságbeli rokon, az örökbefogadott, a mostoha- és neveltgyermek, az örökbefogadó-, a mostoha- és a nevelőszülő, valamint a testvér.

⁴⁹ 2003. évi XCII. tv. 23.§ (4) b)

lehetnek a kedvező adórendszer, az alacsony adókulcs, vagy a veszteségek optimalizálása. Ellene ható tényezők ugyanakkor az árak mikro-gazdasági szerepe, valamint azok kapcsolata a menedzsmentösztönző rendszerekhez; és természetesen a szokásos piaci ár elvét, az azon nyugvó transzferárazási és dokumentációs kötelezettségeket, valamint mindezek ellenőrzési gyakorlatát sem szabad figyelmen kívül hagyni.

Az előadó a fenti tényezők hatását, valamint a szokásos piaci ár elvén alapuló transzferár kiigazítás módszertanát az alábbiak szerint mutatta be:



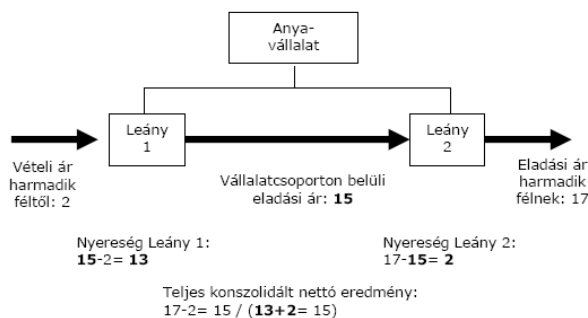
Tegyük fel, hogy adott egy vállalatcsoporton belüli valódi tranzakció, amelynek árazása a leányvállalatok valódi teljesítményén alapul.

A vállalatcsoporton belüli eladási ár: 10; melynek hatására a teljes konszolidált nyereség: 15; amelyből a felek 8-7 arányban osztoznak.

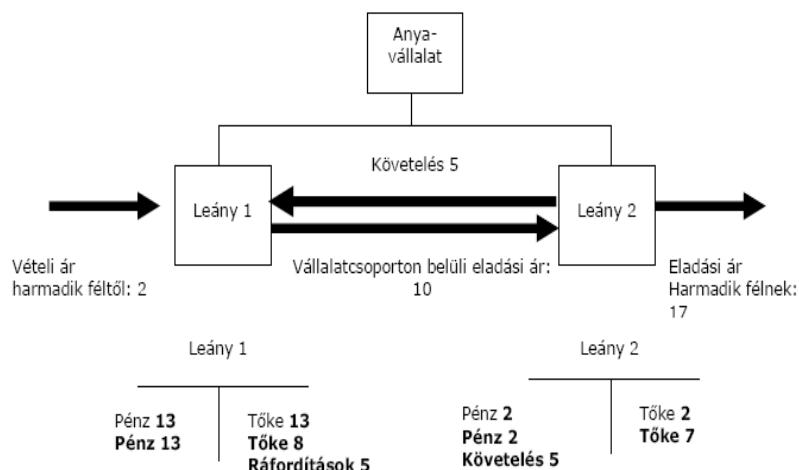
Vállalatcsoporton belüli motivációs tényezők hatására azonban az alkalmazott transzferát eltérítik a valós piaci ártól; melynek hatására megváltozik a felek közötti nyereség felosztás is.

Az érintett országok transzferár szabályai azonban arra kötelezik az ügyletben résztvevő kapcsolt feleket, hogy adóalapjukat a valós piaci tartalomnak megfelelően igazítsák ki; ún. elsődleges kiigazítás, amely az alábbi két lépésben valósul meg. Az első lépésben az eladó fél (Leány1) adóalapja kerül módosításra, majd a

viszontmódosítás során a vevő (Leány2) adóalapját is módosítani szükséges az egyensúly helyreállítása érdekében. Az elsődleges kiigazítás végrehajtása kötelező jellegű az adózók részére, azonban csak az adóalapra irányul, és nem kötelezi arra az adózókat, hogy számviteli szempontból is korrekciókat hajtsanak végre. Tekintettel erre a leányvállalatok számviteli adatai továbbra is eltérést mutatnak a piaci ár alkalmazásához képest (a nyereségből való részesedés számviteli szinten eltér a helyes 8-7 arány helyett 13-2 arányt mutat).



Az elvi mérleg kiigazítása további módosításokat igényel.



Az ún. másodlagos kiigazítás célja, hogy az ártorzítás hatásai a számvitel szintjén is korrekcióra kerüljenek. Ez a kiigazítás nem kötelező, nem is automatikus; külön ügylet beiktatását igényli (pl. követelés, vagy tőkemozgás formájában).

Az elméleti bevezetést követően az előadó visszatért ahhoz a gyakorlati problémához, amellyel akkor szembesülünk, amikor a csoport egyik vállalatánál folytatott adóellenőrzés (pl. Németországban) során az alkalmazott transzferár módosítását írták elő, melynek lekötésére a csoport magyarországi tagjánál is utólagos módosítást kell alkalmazni.

A magyar csoporttag, vagy annak tanácsadója igen nehéz helyzetbe kerülhet, ha például már elévült, vagy adóhatósági ellenőrzéssel már lezárt időszakok módosítása válik szükségessé. A kérdés megoldásához áttekintettük a társasági adó transzferár szabályait, valamint az önellenőrzéshez, az adóellenőrzéshez és az elévüléshez kapcsolódó eljárásjogi szabályrendszert.

A fent bemutatottakon túl, olyan helyzetbe is kerülhetünk, hogy a két adóhatóság véleménye egymástól eltér. Erre tekintettel ismertette az előadó a nemzetközi vitarendezés lehetőségeit, azaz az OECD Modellegyezményben található Kölcsönös Egyeztető Eljárás (MAP = Mutual Agreement Procedure), az Arbitrációs vagy más néven Választottbírói Egyezmény, illetve a kétoldalú szerződésekkel kapcsolatban a választott bírósági eljárás gyakorlati tudnivalóit.

Vitás esetben az adózó kedvezményezheti a Kölcsönös Egyeztető Eljárást, melynek eredményeként az adóhatóságok kötelesek egyeztetni egymással. Az eljárás hátránya, hogy nem kötelezi a feleket megállapodásra, azaz egyáltalán nem biztos, hogy eredményt hoz az akár évekig húzódó egyeztetés. Amennyiben EGK tagállamokban letelepedett vállalatokról van szó, alkalmazható az Arbitrációs Egyezmény is, amely már kötelezi az adóhatóságokat a megegyezésre.

Az előadást interaktív esettanulmány zárta, melynek során az egyes felmerülő problémák, illetve ezzel párhuzamosan a megoldási alternatívák kerültek kidolgozásra a résztvevőkkel együtt. A közös gondolkodás során az előadás elméleti részében bemutatott ismereteket alkalmazhatták a résztvevők.

Köszönjük a megjelent tagozati tagok aktív részvételét és Jancsa-Pék Juditnak pedig a tartalmas és gyakorlatias előadást.

Összefoglaló: Az Európai Unió piacnyitáshoz kapcsolódó adós és jogi szakmai előadásokról, előadók: Dr. Bálint György és Kovács Judit Rita

A Nemzetközi Adótagozat Közgyűléssel egybekötött szakmai napot tartott 2011.06.15. 15 órai kezdettel. Ennek keretén belül az ausztriai illetve németországi munkavállalás jogi és adózást érintő kérdéseivel ismerkedhettek meg a résztvevők két előadás keretén belül.

A téma jogi vonatásának bemutatásaként **Dr. Bálint György, a CHSH Dezső Ügyvédi Iroda senior ügyvédje** tartotta meg az első előadást, melynek címe: „Munkavállalás Ausztriában és Németországban – legfontosabb munkajogi szabályok”.

A szakmai program második előadójaként **Kovács Judit Rita, okleveles adószakértő** az adókkal és járulékokkal kapcsolatos szempontokat foglalta össze „Az Európai munkaerőpiac megnyitásának hatásai, betekintés a németországi és ausztriai munkavégzés szabályrendszerébe” című előadása során.

Az előadások témáinak apropóját az adta, hogy Magyarország 2004-es uniós csatlakozása után több tagország, így Ausztria és Németország is hétéves átmeneti korlátozással élt a szolgáltatások és a munkaerő szabad áramlására vonatkozásában. Ugyan Németországban a korlátozás egyes szakmá-csoportokban már korábban megszűnt, de 2011. május 1-vel minden akadály elhárult a magyar munkavállalók ausztriai és németországi közvetlen foglalkoztatása előtt a német és az osztrák munkaügyi és foglalkoztatási feltételek szerint.

A munkavállalás jogi feltételeit bemutató előadása során Dr. Bálint György párhuzamosan mutatta be **a legfontosabb munkajogi kérdéseket** magyar, osztrák és német szempontból. Ennek során a következő, a munkavállalás szempontjából kardinálisnak tekinthető kérdések kerültek részletes tárgyalásra:

- A munkaszerződés minimális elemei
- Munkaviszony létesítésének formai követelményei
- Munkaszerződés módosítása
- A jogviszony minősítése
- Próbaidő, beleértve a munkaviszony próbaidő alatti megszüntetésének feltételeit
- Munkaviszony megszüntetése
- Munkáltató rendes felmondása és a végkielégítés
- Munkavállaló rendes felmondása
- Munkaviszony megszüntetése közös megegyezéssel
- Csoportos létszámcsökkentés
- Munkaidővel kapcsolatos kérdések
- Teljes munkaidő
- Munkaidő beosztása
- Rendes szabadság és a szabadság kiadásának feltételei
- Rendkívüli munkavégzés

Az előadó a fő hangsúlyt a jogszabályi előírások összehasonlító ismertetésére helyezte, amelyet gyakorlati példákkal színesített.

Kovács Judit Rita előadásának első részében **általános ismertetést kaptunk az Európai Unióban történő munkavállalás szabályozásáról**. Megismerhettük a 2004/38/EK irányelvet, amely biztosítja a közösségen belüli szabad mozgást, valamint az ott tartózkodás feltételeit. Az előadó felhívta a figyelmet az Európai Foglalkoztatási Szolgálat fontosságára, amely tanácsadói és információs hálózatot működtet. Célja az EU, illetve az EGT országai között munkaerő-áramlás elősegítése.

A hallgatóság megismerhette az **uniós egészségügyi és társadalombiztosítás főbb jellemzőit**, valamint azokat az alapelveket, melyek védik az uniós polgárok szociális biztonsággal kapcsolatos jogait. Ezt követően szó esett a magyar munkavállalók adózásáról a tagállamokban végzett munkájuk jövedelme után.

Az előadás végén néhány hasznos tanácsot kaptunk, amit érdemes megosztanunk a téma iránt érdeklődőkkel:

- Legkeresettebb szakmák: orvos, mérnök, vendéglátóipar, takarítónők, ápolónők, építőipar,
- Szakértelem, nyelvismeret nélkül ne induljunk útnak,
- Kiutazás előtt ellenőrizzük a munkaközvetítőt, munkaadót,
- Magyarországon a munkaközvetítő cégek nyilvántartásba vétele a székhely szerinti regionális munkaügyi központokban van, ahol a nyilvántartás megtekinthető,
- Munkaszerződést csak a tartalmának megismerése után írjunk alá,
- Érvényes személyi igazolvány, útleveél, vezetői jogosítvány szükséges,
- Hiteles másolat/fordítás: diploma, bizonyítvány, születési anyakönyvi kivonat, egészségbiztosítás,
- Iratok fordítása, hitelesítése Magyarországon olcsóbb, mint a többi tagállamban,
- Induló alaptőke kb: 100 – 200 ezer Ft.

A Szociális Minisztérium 2011. június 16-án publikált első összegzése szerint 8700-an érkeztek Ausztriába munkavállalási céllal, ebből háromezren Magyarországról, 2500-an Lengyelországból, 1500-an Szlovákiából, illetve néhány százán Szlovéniából és Csehországból. Az ágazati megoszlás egyelőre nem ismert, de hamarosan azt is közzéteszi a Minisztérium.

A fenti adatokat látva bátran kijelenthetjük, hogy elmaradt a sokak által félve várt nagy roham. A kelet-európaiak mindössze két ezrelékét teszik ki a 3,4 millió osztrák foglalkoztatottnak. A térségből jelenleg mintegy 84 ezren vállalnak munkát Ausztriában.

Németországi információk szerint az ottani arányok megegyeznek az osztrák adatokkal.

A megjelent tagozati tagoknak köszönjük, hogy a ragyogó napsütés ellenére velünk töltötték a délutánt. Kovács Judit Ritának és Dr. Bálint Györgynek pedig nagyon köszönjük a tartalmas előadásokat. Az apró technikai hibát leszámítva, mindannyian feszült figyelemmel követtük mondanivalójukat.

Összefoglaló: Transzferár kerekasztal rendezvény, beszélgetésvezető: Kerényi Máté Fülöp

Az Adókamara Nemzetközi adótagozata 2011. július 8-án kerekasztal beszélgetést szervezett a transzferárazás témakörében. Habár a rendezvény a nyári szabadságolási időszak közepére esett, örömmel vettük tudomásul, hogy az eredetileg tervezettnél nagyobb termet kellett biztosítanunk. A megjelent tagtársaink között nem csak a területtel kiemelten foglalkozó tanácsadók, könyvelőcégek munkatársai, de vállalati adó és számviteli szakemberek is képviseltették magukat, így a szakértők és a területtel először találkozó, vagy ritkábban foglalkozó kollégák egyaránt választ találhattak kérdéseikre, megoszthatták problémáikat.

A kerekasztal beszélgetés főbb témáit a területen jártas tagjaink segítségével állítottuk össze, ugyanakkor már a megbeszélés elején felhívtuk a jelenlévők figyelmét arra, hogy a megbeszélés célja elsődlegesen a résztvevők aktuális problémáinak megvitatása, így bármikor eltérhetünk az előzetesen meghatározott témáktól.

A megbeszélésen elsőként az összevont nyilvántartások készítésének kérdéskörét vettük górcső alá. Átismételtük a jogszabályi előírást, és annak nehezen értelmezhető – gumiszabálynak csúfolt – rendelkezéseit egyesével megvizsgáltuk. Átbeszéltük, hogy írott, vagy szóban kötött keretszerződésre milyen esetekben készíthető egyetlen transzferár-nyilvántartás, és hogy e nyilvántartás összevont nyilvántartásnak minősül-e, annak megfelelő tartalommal kell-e elkészíteni. A beszélgetés során nem csak egymás szakmai álláspontját, de a résztvevők tapasztalatain keresztül a NAV ellenőrzési gyakorlatát is megismerhettük. Rögtön a találkozó elején kiderült, hogy nem csak a tételes szabályok értelmezésében, de a legalapvetőbb kérdésekben – mint a transzferár-nyilvántartás formája – sem értünk mindig egyet, a dokumentáció tartalma és formája így nagyban függ annak készítőjétől, illetve az adózó és működése specialitásaitól.

Az összevont nyilvántartások készítéséből induló, végül a formai-tartalmi követelmények egészét lefedő beszélgetés után egyes ügylettípusok szokásos piaci árának meghatározásával folytattuk a megbeszélést. Elsőként a szokásos piaci kamatláb meghatározásáról, illetve a piaci kamatláb meghatározásánál figyelembe veendő tényezőkről volt szó. A résztvevők hozzászólásaiból jól látszott, hogy nem annyira az összehasonlító adatok (pl. banki hirdetések, MNB statisztikák, stb..) megszerzése, mint inkább azok kiigazítása, az ügylet speciális feltételei szerint történő korrekciója jelenti a nehézséget. Habár egyetértünk abban, hogy egy kölcsönügylet szokásos piaci kamatlába összefügg az adós fizetőképességével, a különféle adóminősítések kamatlábakra gyakorolt hatását sok esetben mégsem tudjuk megbízhatóan számszerűsíteni, így a megfelelő kiigazítás nem végezhető el.

Végül azokra a kérdésekre is megpróbáltunk választ adni, hogy mi lehet a hátrasorolt kötelezettség piaci kamata, illetve a bankok által túlzottan kockázatosnak ítélt cégek esetében milyen módon kell meghatározni a piaci kamattartományt.

Az elengedett és engedményezett követelések piaci árának meghatározása szintén nehézséget okoz, mivel ezek értéke nagyban függ az adós fizetőképességétől és fizetési hajlandóságától. A megbeszélésen résztvevők alapvetően egyetértettek abban, hogy az engedményezett követelések piaci értéke – laboratóriumi körülmények között – azok diszkontált jelenértéke, arra azonban nem sikerült megnyugtató választ találni, hogy a várható hitelezési veszteséget hogyan kellene megbízhatóan becsülni, és a piaci árba beszámítani. Az átvállalt kötelezettség esetében a résztvevők egyetértettek abban, hogy a kötelezettség jelenértéke tekinthető a piaci áraknak, az új kötelezett fizetési hajlandósága mindezt nem befolyásolja.

A különféle ügylettípusok piaci árának meghatározása közben felmerült a kérdés, hogy mely adónemek tekintetében kell egyáltalán figyelni a piaci árakra, mely adónemek tekintetében lehet szó transzferár-korrekcióról. A beszélgetésen megjelentek kisebb vita után arra a közös álláspontra jutottak, hogy az Art. rendelkezései⁵⁰ alapján minden egyes adónem esetében el kell végezni a szükséges korrekciót, amennyiben kapcsolt vállalkozások egymással nem a piaci áron kötöttek szerződést. Habár a jogszabályokból és APEH állásfoglalásokból mindez könnyedén kiolvasható, mégsem tekinthető nyilvánvalónak az alkalmazása, mivel több adóbevallásból is hiányzik a megfelelő sor.

⁵⁰ 2003. évi XCII. tv. 1.§ (8)

A megbeszélésen szó esett arról, hogy a különféle jövedelmezőségi adatokat tartalmazó adatbázisok (pl. DATAX, AMADEUS) adatai a jelenlegi turbulens környezetben rendkívül gyors avulásnak vannak kitéve, így különösen nagy körültekintéssel kell ezeket alkalmaznunk. A páneurópai adatbázisok használatánál figyelembe kell venni, hogy a recesszió kialakulása óta a kormányzati beavatkozások az egyes országokban és régiókban eltérő hatást gyakoroltak a piaci szereplőkre, így már nem feltétlenül hasonlíthatók össze a különböző országokban működő vállalatok jövedelmezőségi adatai egymással.

A 22/2009-es PM rendelet hatálybalépését követően a 2010-es nyilvántartások készítésénél kellett először alkalmazni a funkcionális elemzésre vonatkozó új előírást. A kerekasztal beszélgetésen jelenlévő szakemberek hozzászólásaiból az derült ki, hogy a megváltozott szövegezés – újonnan bevezetett fogalom – miatt nem módosítottak eddigi gyakorlatukon, továbbra is az OECD irányelvekben leírtak szerint készítik el a szükséges elemzéseket.

A fent bemutatott néhány témakör mellett szó esett még a szerződésdarabolások lehetőségéről és azok veszélyeiről, a közös beszerzés és értékesítés érdekében létrehozott vállalkozásokról, az adóhatóság által elvárt mögöttes dokumentáció mélységéről, valamint több olyan kisebb-nagyobb kérdést is megvitattunk, amelyek megoldása a résztvevők valamelyikének nehézséget okozott. Habár a beszélgetés során több kérdésre nem találtunk egyértelmű választ, mindenképpen rendkívül hasznosnak éreztem az itt eltöltött időt. E megbeszélésen ugyanis a jelen lévőknek lehetőségük nyílt bemutatni egyedi problémáikat, amelyekre csapatként próbáltunk megoldást találni.

A Nemzetközi Adózás elektronikus szaklap / hírlevél tartalmának folyamatos biztosítása érdekében a Tagozat elnöksége buzdítja a tagokat és más érdeklődőket a publikációk és publikációs javaslatok benyújtására.

Az elnökség várja azokat a szakmai anyagokat, melyek segítik a Tagozat és az Egyesület tagjainak mindennapi munkáját, széleskörű tájékoztatást adnak a tágan értelmezett nemzetközi adózásról, valamint a kapcsolódó hazai, európai uniós, OECD és más nemzetközi jogszabályokról.

További információért, kérjük, forduljon a Nemzetközi Adó Tagozat elnökségéhez az alábbi email elérhetőségen keresztül: nemzetkoziadozas@adokamara.hu.

Ha szaklapunk / hírlevelünk elnyerte a tetszését, küldje el barátjának, ismerősének, kollégájának, főnökének, beosztottjának.

A Nemzetközi Adózás elektronikus szaklap / hírlevél kizárólagos célja a tájékoztatás, ezért semmilyen körülmények között nem helyettesít számviteli -, adó-, vagy jogi tanácsadás keretein belül nyújtott szolgáltatást. Az Adótanácsadók Egyesülete ezzel kapcsolatban bármilyen felelősséget kizár.

Nemzetközi Adózás

Elektronikus szaklap / hírlevél

1. évfolyam 1. szám / 2011. szeptember 1.

Adótanácsadók Egyesülete Nemzetközi Adó Tagozat
nemzetkoziadozas@adokamara.hu