

PM TÁJÉKOZTATÓ

A határon átnyúló konstrukciókra vonatkozó adatszolgáltatási szabályokról (DAC6)

Tartalom

1. Adatszolgáltatással kapcsolatos információk.....	3
1.1 Az adatszolgáltatás célja.....	3
1.2 Kinek kell adatot szolgáltatnia?.....	3
1.2.1 Mikor kell az adatszolgáltatást Magyarországon teljesíteni?	3
1.2.2 Adatszolgáltatási kötelezettség több közreműködő vagy érintett adózó esetén	4
1.2.3 Szakmai titoktartási kötelezettség.....	5
1.3 Mikor kell adatot szolgáltatni?	5
1.3.1 Határidőszámításhoz kapcsolódó értelmezési kérdések	6
1.4 Hogyan kell benyújtani az adatszolgáltatást?.....	6
1.4.1 Tagállami hivatkozási szám (egyedi azonosító)	7
1.5 Szankciók.....	7
2. Értelmezési kérdések.....	7
2.1 Fogalmak értelmezése	7
2.1.1 Konstrukció.....	7
2.1.2 Határokon átnyúló konstrukció	8
2.1.3 Adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határokon átnyúló konstrukció.....	10
2.1.4 Piacképes konstrukció.....	10
2.1.5 Közreműködő.....	11
2.1.6 Érintett adózó	14
2.1.7 Kapcsolt vállalkozások	14
2.1.8 Más valószínűsíthetően érintett tagállambeli személy.....	17
2.2 Ismertetőjegyek értelmezése.....	18
2.2.1 Főelőny teszt és az adóelőny.....	18
2.2.2 A főelőny vizsgálatára irányuló teszthez kapcsolódó általános ismertetőjegyek – „A” ismertetőjegyek.....	20
2.2.3 A főelőny vizsgálatára irányuló teszthez kapcsolódó különös ismertetőjegyek – „B” kategória.....	23
2.2.4 Határokon átnyúló ügyletekhez kapcsolódó különös ismertetőjegyek – „C” kategória.....	25
2.2.5 Az automatikus információcseréhez és a tényleges tulajdonoshoz kapcsolódó különös ismertetőjegyek – „D” kategória	30
2.2.6 A transzferárzással kapcsolatos különös ismertetőjegyek – „E” kategória.....	35

1. Adatszolgáltatással kapcsolatos információk

1.1 Az adatszolgáltatás célja

Az adó- és egyéb közterhekkel kapcsolatos nemzetközi közigazgatási együttműködés egyes szabályairól szóló 2013. évi XXXVII. törvény (Aktv.) V/F. fejezetében szabályozott határon átnyúló konstrukciókra vonatkozó adatszolgáltatás célja, hogy a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV) átfogó és releváns információkat kapjon a jogszabályban meghatározott ismertetőjegyeknek megfelelő, határon átnyúló (adótervezési) konstrukciókról és megossza azt az Európai Unió tagállamainak adóhatóságaival.

1.2 Kinek kell adatot szolgáltatnia?

a) Főszabály szerint az adótervezésben *közreműködőnek* kell egy adott adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határon átnyúló konstrukcióról adatot szolgáltatnia, illetve

b) az *érintett adózónak* akkor, ha az alábbi esetek közül az egyik fennáll:

- ba) az adótervezésben közreműködő arról értesítette az érintett adózót, hogy az adózó adatszolgáltatásra köteles, mivel az adótervezésben közreműködő általi adatszolgáltatás a tevékenységét szabályozó jogszabályban rögzített titoktartási kötelezettség megsértését eredményezné, és nincs a konstrukcióban érintett másik adótervezésben közreműködő;
- bb) az adótervezési konstrukcióban közreműködő személy EU-n kívüli (nincs adóügyi illetősége, állandó telephelye az EU-ban, nincs az EU-ban bejegyezve, EU tagállam joga által nem szabályozott, nem szerepel EU-ban működő szakmai szövetség nyilvántartásában);
- bc) a konstrukcióban nincs adótervezésben közreműködő (pl. az érintett adózó házon belül kidolgozott konstrukciója).

1.2.1 Mikor kell az adatszolgáltatást Magyarországon teljesíteni?

Amennyiben egy közreműködőnek nem csak Magyarországon, hanem más Európai Unió tagállamban is adatszolgáltatási kötelezettsége keletkezik egy adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határon átnyúló konstrukció vonatkozásában, akkor abban az esetben kell az adatszolgáltatást Magyarországon teljesítenie, ha Magyarország az összes többi tagállam előtt szerepel az alábbi listán, prioritási sorrendben alkalmazva:

- a) az a tagállam, ahol az adótervezésben közreműködő adóügyi illetőséggel rendelkezik;
- b) az a tagállam, ahol az adótervezésben közreműködő olyan állandó telephellyel rendelkezik, amelyen keresztül a szóban forgó konstrukcióhoz kapcsolódó szolgáltatásokat nyújtja,
- c) az a tagállam, ahol az adótervezésben közreműködő be van jegyezve, illetve amely tagállam jogának hatálya alá tartozik,
- d) az a tagállam, ahol az adótervezésben közreműködő valamely jogi, adózási vagy tanácsadói szolgáltatásokkal kapcsolatos szakmai szövetség nyilvántartásában szerepel.

Ugyanez vonatkozik arra az esetre is, ha az adatszolgáltatási kötelezettség az érintett adózót terheli. Tehát amennyiben egy érintett adózónak Magyarországon túl más Európai Unió tagállamban is adatszolgáltatási kötelezettsége keletkezik egy adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határon átnyúló konstrukció vonatkozásában, akkor abban az esetben kell az

adatszolgáltatást Magyarországon teljesítenie, ha Magyarország az összes többi tagállam előtt szerepel az alábbi listán, prioritási sorrendben alkalmazva:

- a) az a tagállam, ahol az érintett adózó adóügyi illetőséggel rendelkezik;
- b) az a tagállam, ahol az érintett adózó olyan állandó telephellyel rendelkezik, amely a konstrukció előnyeit élvezi,
- c) az a tagállam, ahol az érintett adózó jövedelemre vagy nyereségre tesz szert, ha az érintett adózó nem rendelkezik adóügyi illetőséggel egyik tagállamban sem és egyik tagállamban sem rendelkezik állandó telephellyel,
- d) az a tagállam, ahol az érintett adózó tevékenységet folytat, ha az érintett adózó nem rendelkezik adóügyi illetőséggel egyik tagállamban sem és egyik tagállamban sem rendelkezik állandó telephellyel.

A fentiekén túl, több tagállamban fennálló adatszolgáltatási kötelezettség esetén ahhoz, hogy a közreműködő, illetve adott esetben az érintett adózó mentesüljön a magyarországi adatszolgáltatási kötelezettség alól, tudnia kell bizonyítani, hogy ugyanarról az információról egy másik tagállamban már adatot szolgáltatott (például a konstrukcióról beadott más tagállami bevallással, tagállami hivatkozási számmal).

1.2.2 Adatszolgáltatási kötelezettség több közreműködő vagy érintett adózó esetén

1.2.2.1 Adatszolgáltatási kötelezettség több közreműködő esetén

Az adótervezésben közreműködő a konstrukció általa ismert, birtokában levő vagy ellenőrzése alatt álló részletéről köteles adatot szolgáltatni, és ha a konstrukcióban több adótervezésben közreműködő is érintett, akkor valamennyit terheli az adatszolgáltatási kötelezettség.

Ebben az esetben a konstrukcióval kapcsolatosan elsőként adatot szolgáltató adótervezésben közreműködő közli valamennyi általa ismert adatszolgáltatással érintett adótervezésben közreműködővel a konstrukció adóhatóság által képzett tagállami hivatkozási számát (lásd 1.4.1 szakasz).

Egy közreműködő mentesül az adatszolgáltatási kötelezettség alól, ha bizonyítja, hogy az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határon átnyúló konstrukcióról egy másik adótervezésben közreműködő Magyarországon vagy egy másik tagállamban már teljesítette adatszolgáltatási kötelezettségét.

SZEMLÉLTETŐ PÉLDA

Egy budapesti adótanácsadó cég olyan adótervet dolgoz ki az ügyfelének, ami adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határon átnyúló konstrukciónak minősül. A cég az Aktv. meghatározásában (közvetlen) közreműködőnek minősül. Az adótervet 2021. január 1-én adja át az ügyfelnek megvalósításra. Ennek alapján az adótanácsadó cég az adatszolgáltatási kötelezettségét jóval a határidő előtt, 2021. január 15-én teljesíti, az erre szolgáló megfelelő nyomtatványt az adóhatósághoz benyújtja.

Az ügyfél az adóterv megvalósítása során nehézségbe ütközik, ezért 2021. február 10-én segítséget kér a budapesti könyvelőjétől. Feltesszük, hogy a könyvelő tisztában van azzal, hogy az adóterv adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határon átnyúló konstrukciónak minősül. Mivel a könyvelő egy adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határon átnyúló konstrukció megvalósításában nyújt segítséget, ezért ő is (közvetett) közreműködőnek fog minősülni. Ennek alapján a könyvelőnek főszabály szerint szintén adatszolgáltatási

kötelezettsége keletkezne. Ugyanakkor a könyvelő mentesül az adatszolgáltatási kötelezettség alól, ha bizonyítani tudja, hogy az adatszolgáltatást egy másik közreműködő már teljesítette (például a másik közreműködő erre vonatkozó nyilatkozatával és a konstrukció tagállami hivatkozási számával).

1.2.2.1 Adatszolgáltatási kötelezettség több érintett adózó esetén

Ha egy adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határokon átnyúló konstrukció kapcsán több érintett adózónak áll fenn adatszolgáltatási kötelezettsége, az adatszolgáltatási kötelezettséget a következők közül az első helyen szereplő érintett adózó teljesíti:

- aki vagy amely az adótervezésben közreműködővel az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határokon átnyúló konstrukcióról szóló megállapodást kötötte;
- aki vagy amely a konstrukció végrehajtását irányítja.

1.2.3 Szakmai titoktartási kötelezettség

Az adótervezésben közreműködő mentesül az adatszolgáltatási kötelezettség alól, ha e kötelezettség teljesítése a tevékenységét szabályozó belföldi jogszabályban rögzített titoktartási kötelezettség (például ügyvédi titok) megsértését eredményezné. Amennyiben csak meghatározott információk egy része esik ilyen kötelezettség alá, a mentesség csak ezen információkra vonatkozik.

Amennyiben egy közreműködő az előzőekben ismertetettek miatt mentesül az adatszolgáltatási kötelezettség alól, akkor haladéktalanul értesítenie kell a többi adótervezésben közreműködőt, illetve ilyen közreműködő hiányában az érintett adózót az adatszolgáltatási kötelezettség fennállásáról.

A titoktartási kötelezettség esetén felmerülhet, hogy az alól adható-e felmentés, amire a vonatkozó belföldi jogszabályok irányadóak. Amennyiben az érintett adózó a közreműködőnek felmentést adhat és ad a titoktartási kötelezettség alól, akkor a közreműködő adatszolgáltatási kötelezettsége fennállhat, tekintettel arra, hogy ebben az esetben nem beszélhetünk arról, hogy az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határon átnyúló konstrukcióra vonatkozó adatszolgáltatás teljesítése a titoktartási kötelezettség megsértését eredményezné.

1.3 Mikor kell adatot szolgáltatni?

a) Meglévő konstrukciókkal kapcsolatos egyszeri adatszolgáltatás:

2021. február 28-ig kell adatot szolgáltatni azokról az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határokon átnyúló konstrukciókról, amelyek végrehajtásának első lépése 2018. június 25. és 2020. június 30. közé esett.

b) Új konstrukciókkal kapcsolatos folyamatos adatszolgáltatás:

ba) A konstrukciót kidolgozó, forgalmazó, azt elérhetővé tevő adótervezésben közreműködő esetén az adatszolgáltatás határideje a következő időpontok közül a legkorábbtól számított 30 nap:

- azt a napot követő nap, amikor az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukció végrehajtás céljából elérhetővé vált,
- azt a napot követő nap, amikor az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukció végrehajtásra kész, vagy

- az a nap, amikor az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukció végrehajtásának első lépésére sor került.

bb) A konstrukciót támogató, ahhoz segítséget, tanácsot nyújtó közreműködő esetében az adatszolgáltatás határideje a közvetlenül vagy más személyen keresztül nyújtott támogatás, segítségnyújtás vagy tanácsadás napját követő naptól számított 30 nap.

bc) Áthárított adatszolgáltatási kötelezettség esetén az erről értesülő másik adótervezésben közreműködő, vagy érintett adózó az értesítés kézhezvételétől számított 30 napon belül köteles adatot szolgáltatni.

bd) Ha az érintett adózónak adótervezésben közreműködő hiányában keletkezik adatszolgáltatási kötelezettsége, a következők közül a legkorábbi időponttól számított 30 napon belül köteles adatot szolgáltatni:

- azt a napot követő nap, amikor az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukció végrehajtás céljából elérhetővé vált az érintett adózó számára,
- azt a napot követő nap, amikor az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukció kész az érintett adózó általi végrehajtásra, továbbá
- amikor a konstrukció végrehajtásának első lépésére az érintett adózó összefüggésében sor került.

be) Ha a ba)-bd) esetekben felsorolt adatszolgáltatási kötelezettséget kiváltó esemény 2020. július 1. és 2020. december 31. közé esik, a 30 napos teljesítési határidő számítása 2021. január 1-jétől kezdődik.

bf) Piacképes konstrukciók esetében a rendelkezésre álló új adatok adatszolgáltatásának határideje az adatok rendelkezésre állásának időpontját követő negyedév utolsó napja, első alkalommal 2021. április 30.

1.3.1 Határidőszámításhoz kapcsolódó értelmezési kérdések

Egy közreműködő szempontjából a konstrukció akkor „válik megvalósításra elérhetővé”, ha és amikor a konstrukció megvalósítása gyakorlatilag is lehetségessé válik, és az ezzel kapcsolatos információkat a közreműködő közli a potenciális ügyfelekkel. A konstrukció akkor lesz „végrehajtásra kész”, amikor az érintett felek készek az ügylet elindítására. Ennek alapján elképzelhető, hogy e rendelkezések alkalmazása adatszolgáltatást fog eredményezni olyan konstrukciókkal kapcsolatban is, amelyeket ténylegesen még nem valósítottak meg.

Egy konstrukció egy érintett adózó számára „megvalósításra elérhetővé válik”, amennyiben és amikor a konstrukció a gyakorlatban megvalósíthatóvá válik és erre vonatkozó információ kerül az érintett adózó birtokába. Egy konstrukció egy érintett adózó részéről „megvalósításra kész”, amikor egy adott időpontban az érintett adózó készen áll az ügylet elindítására.

1.4 Hogyan kell benyújtani az adatszolgáltatást?

Az adatszolgáltatást elektronikusan kell benyújtani a NAV-hoz a KONSTR elnevezésű nyomtatványon. A bevallások elektronikus benyújtásáról és az elektronikus kapcsolattartás szabályairól bővebb információ a NAV honlapján (www.nav.gov.hu, [Információs füzetek/2020/32. Az elektronikus ügyintézés és kapcsolattartás általános szabályai adóügyekben](#)) található. A nyomtatványt az adatszolgáltató vagy az általa meghatalmazott személy nyújthatja be.

1.4.1 Tagállami hivatkozási szám (egyedi azonosító)

A konstrukció tagállami hivatkozási száma azonosítja a konstrukciót az Európai Unión belül. Ezt a hivatkozási számot az adóhatóság generálja és közli az adott konstrukció első adatszolgáltatójával.

Az egyazon konstrukciót érintően több adatszolgáltató által beadott adatszolgáltatások összekapcsolását a konstrukció tagállami hivatkozási száma szolgálja. Mivel az adatszolgáltatók lehetnek több tagállamban is, a konstrukció tagállami hivatkozási számát az a tagállami adóhatóság képezi, amelynél a konstrukcióra vonatkozó első adatszolgáltatást beadták, és az első adatszolgáltató tudja ezt követően tájékoztatni az általa ismert többi adatszolgáltatót erről a hivatkozási számról.

Amennyiben több közreműködőt érint az adatszolgáltatás, akkor az elsőként adatot szolgáltató közreműködő közli valamennyi általa ismert adatszolgáltatással érintett adótervezésben közreműködővel a konstrukció adóhatóság által képzett tagállami hivatkozási számát. Hasonló a helyzet akkor is, ha egy közreműködő titoktartási kötelezettség miatt mentesül az adatszolgáltatási kötelezettség alól, de rendelkezik a konstrukció tagállami hivatkozási számával, akkor ezt közölnie kell a többi adótervezésben közreműködővel, illetve ilyen közreműködő hiányában az érintett adózóval.

1.5 Szankciók

Az adatszolgáltatási, valamint értesítési kötelezettség elmulasztása, késedelmes, hibás, valótlan tartalmú vagy hiányos teljesítése esetén az adóhatóság az adatszolgáltatásra vagy értesítésre kötelezettet 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújthatja.

Az adóhatóság 5 millió forintig terjedő mulasztási bírságot állapíthat meg, ha az adatszolgáltatásra vagy értesítésre kötelezett az adókötelezettség jogszerű teljesítésére való adóhatósági felhívás határidején belül nem, vagy nem jogszerűen teljesíti kötelezettségét.

Nincs helye mulasztási bírság kiszabásának, ha az adatszolgáltatásra vagy értesítésre kötelezett mulasztását, késedelmét, hibás, valótlan tartalmú vagy hiányos teljesítését annak igazolásával menti ki, hogy úgy járt el, ahogy az az adott helyzetben általában elvárható.

2. Értelmezési kérdések

2.1 Fogalmak értelmezése

2.1.1 Konstrukció

A *konstrukció* kifejezés jelentése tágan értelmezendő, magában foglalhat például bármilyen típusú tranzakciót, kifizetést, struktúrát és szerződést. A kifejezés magában foglalja az egynél több lépést vagy részt tartalmazó konstrukciókat és a konstrukciók sorozatát is.

SZEMLÉLTETŐ PÉLDÁK

Konstrukció meghatározás alá tartozónak tekinthetjük egy cég bejegyzését, felvásárlását vagy megszüntetését, jogi személyek összeolvadását vagy szétválását, egy cég telephelyének létrejöttét.

Konstrukciónak minősülhet, ha egy cég a bejegyzési helyétől eltérő helyen szervezi meg a vezető tisztségviselőinek ülését annak érdekében, hogy az illetőségének helyét megváltoztassa.

Konstrukciók sorozatának tekinthetjük például egy vállalatcsoporton belüli finanszírozási konstrukció esetén a következő lépéseket: i) megelőző lépés, ami lehetővé teszi a tőke rendelkezésre állását például hitelfelvétel révén, ii) ezt követő lépések és iii) minden vállalatcsoporton belüli tranzakció, ami arra vonatkozik, hogy az említett tőke milyen módon kerül felhasználásra.

Főszabály szerint nem minősül konstrukciónak, ha egy személy megvárja valamilyen határidő vagy időszak leteltét ilyen lehet például a bejelentett részesedésre vonatkozó szabályok szerinti tartási időszak.

2.1.2 Határokon átnyúló konstrukció

A *határokon átnyúló konstrukció* kifejezés vagy egynél több tagállamra, vagy egy tagállamra és egy harmadik országra vonatkozó olyan egy vagy több szakaszból álló olyan konstrukció, vagy konstrukciósorozat, amely esetében a következő feltételek közül legalább egy teljesül:

- a) a konstrukció nem minden *résztevője* ugyanabban az adójogrendszerben (államban, illetve területen) rendelkezik adóügyi illetőséggel;
- b) a konstrukció egy vagy több *résztevője* egyidejűleg egynél több adójogrendszerben (államban, illetve területen) rendelkezik adóügyi illetőséggel,
- c) a konstrukció egy vagy több *résztevője* másik adójogrendszerben (államban, illetve területen) folytat üzleti tevékenységet az ott található állandó telephelyén keresztül, és a konstrukció ezen állandó telephely üzleti tevékenységének egészét vagy részét képezi,
- d) a konstrukció egy vagy több *résztevője* másik adójogrendszerben (államban, illetve területen) folytat tevékenységet anélkül, hogy ott adóügyi illetőséggel rendelkezne vagy állandó telephelyet hozna létre,
- e) a konstrukció hatással lehet az automatikus információcserére, illetve a tényleges tulajdonosok azonosítására.

Ahhoz, hogy az **a)–d) pontokban** említett feltételeknek megfelelően a határokon átnyúló konstrukció meghatározás teljesüljön, a konstrukció résztvevői legalább egyikének kötődnie kell egy EU-tagállamhoz és a vagy neki, vagy a konstrukció legalább egy másik résztvevőjének kötődnie kell egy másik adójogrendszerhez (amely lehet egy másik EU-tagállam vagy egy harmadik ország is). Egy személy akkor kötődik egy uniós tagállamhoz vagy más adójogrendszerhez, ha:

- a személy ottani adóügyi illetőséggel rendelkezik;
- a személy ottani állandó telephellyel rendelkezik;
- a személy az adott adójogrendszerben tevékenységet folytat anélkül, hogy adóügyi illetőséggel rendelkezne, vagy ott állandó telephelyet létesítene.

Az a) pontban említett feltétel, miszerint a konstrukció résztvevői közül nem mindegyik rendelkezik ugyanazon adójogrendszeren belüli adóügyi illetőséggel, akkor is alkalmazható

lehet, ha a konstrukció résztvevőinek legalább egyike semmilyen adójogrendszerben sem rendelkezik adóügyi illetőséggel.

Ahhoz, hogy az **e) pontban** említett feltételnek megfelelően a határokon átnyúló konstrukció meghatározás teljesüljön, tehát, hogy a konstrukció lehetséges hatással bírjon az automatikus információcserére vagy a tényleges tulajdonos azonosítására, elég, ha csak a konstrukció egyik résztvevője kötődik valamely uniós tagállamhoz.

Magyarországon a magánszemélyek adóügyi illetőségének meghatározására vonatkozó szabályokat a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény, míg a társaságok adóügyi illetőségének meghatározására vonatkozó szabályokat a társasági adóról szóló 1996. évi LXXXI törvény tartalmazza.

Egy közreműködő adóügyi illetőségének nincs jelentősége annak megállapítása szempontjából, hogy egy konstrukció határokon átnyúló konstrukciónak minősül-e, kivéve, ha a közreműködő egyben a konstrukció résztvevője is.

2.1.2.1 A határokon átnyúló konstrukció résztvevői

A konstrukció *résztvevői* azok a személyek lesznek, akik aktív szerepet játszanak abban. Például, ha a konstrukció egy szerződés, a konstrukció résztvevői a szerződő felek lesznek. Egy személynek nem feltétlenül kell meghatározó szerepet játszania egy konstrukcióban ahhoz, hogy résztvevője legyen annak. Egy anyavállalatot például egy konstrukció résztvevőjének kell tekinteni, ha a leányvállalata és egy másik fél közötti konstrukció létrejöttéhez részvényesi (tulajdonosi) döntés vagy egyéb hozzájárulás szükséges. Ez az értelmezés összhangban áll a „konstrukció” kifejezés tág értelmezésével (lásd 2.1.1 szakasz).

Az a személy, aki tanácsot ad egy másik személynek a másik személy egy konstrukcióban való részvételével kapcsolatban, önmagában nem válik a konstrukció résztvevőjévé pusztán azáltal, hogy ilyen tanácsot ad. A személy azonban a konstrukció kapcsán „közreműködőnek” minősülhet (lásd 2.1.5 szakasz). Egy személy részt vehet egy konstrukcióban anélkül, hogy az „érintett adózó” meghatározásába beletartozna (lásd 2.1.6-2.1.8 szakaszok).

SZEMLÉLTETŐ PÉLDÁK

a) pont: Ha egy konstrukció valamely résztvevője magyar adóügyi illetőséggel rendelkezik, míg a konstrukció másik résztvevője osztrák adóügyi illetőséggel rendelkezik, ott az a) pontban említett feltétel teljesül.

b) pont: Ha egy társaság Magyarországon és az Egyesült Államokban egyaránt adóügyi illetőséggel rendelkezik és részt vesz egy magyar adóügyi illetőséggel rendelkező társasággal folytatott konstrukcióban, akkor a b) pontban említett feltétel teljesül.

c) pont: Egy Németországban adóügyi illetőséggel rendelkező, gyógyászati segédeszközöket gyártó cég megbíz egy függő ügynököt Magyarországon. Tekintettel a magyar tevékenység szintjére, különös tekintettel az ügynök arra vonatkozó jogára, hogy a társaság nevében rendszeresen szerződéseket kössön, a német illetőségű társaság a 2011. évi LXXXIV. törvénnyel kihirdetett, magyar-német kettős adó egyezmény értelmében állandó telephellyel rendelkezik. Amennyiben a társaság az ügynökön keresztül olyan vevőnek értékesít gyógyászati segédeszközöket, aki magyar adóügyi illetőséggel bír, úgy az ügylet a „határokon átnyúló konstrukció” fogalma alá esik, mivel a c) pontban említett feltétel teljesül.

d) pont: A példa megegyezik a c) ponttal azzal a különbséggel, hogy az ügynök tevékenysége nem éri el azt a szintet, ami telephelyet keletkeztet a magyar-német egyezmény rendelkezései alapján. Az ügynök azonban Magyarországon folytat tevékenységet a vállalat nevében. Amennyiben a német társaság az ügynökön keresztül tranzakcióra lép például egy olyan vállalattal, amely magyar adóügyi illetőséggel rendelkezik, akkor az ügylet a „határokon átnyúló konstrukció” fogalma alá fog tartozni, mivel a d) pontban említett feltétel teljesül (vagyis a német társaság egy másik adójogrendszerben folytat tevékenységet anélkül, hogy ott adóügyi illetőséggel rendelkezne, vagy az adott adójogrendszerben található állandó telephelyet létesítene, de a konstrukció egy másik adójogrendszerben folytatott tevékenység részét vagy egészét képezi).

e) pont: Az ide kapcsolódó példákat lásd a 2.2.5. szakaszban.

2.1.3 Adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határokon átnyúló konstrukció

Adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határokon átnyúló konstrukció minden olyan határokon átnyúló konstrukció, amely az Aktv. 4. mellékletében meghatározott ismertetőjegyek legalább egyikének megfelel, figyelemmel a fő előny vizsgálatára vonatkozó követelményekre is az A, B és C kategóriában tartozó meghatározott ismertetőjegyek esetén. (Az ismertetőjegyek részletes ismertetését ezen tájékoztató 2.2 fejezete tartalmazza.)

2.1.4 Piacképes konstrukció

A piacképes konstrukció egy olyan határokon átnyúló konstrukció, amelyet úgy dolgoztak ki, forgalmazznak, tesznek végrehajtás céljából elérhetővé, vagy amely végrehajtásra kész anélkül, hogy jelentősebb mértékben személyre kellene szabni. A piacképes konstrukció fő jellemzője, hogy alkalmazhatósága alapvető testreszabás szükségessége nélkül is biztosítható.

Az olyan adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határokon átnyúló konstrukciókra, amik piacképes konstrukciónak minősülnek az általánostól eltérő adatszolgáltatási szabályok vonatkoznak. Ennek oka, hogy egy piacképes konstrukciót több érintett adózó, egymástól teljesen függetlenül is fel tud használni, így lényegében több adatszolgáltatás alá tartozó határokon átnyúló konstrukció „keletkezik”. Az ezekre vonatkozó adatszolgáltatási szabályok szerint a közreműködőnek nyomon kell követnie az ilyen konstrukció felhasználását és az új „felhasználókról”, azaz érintett adózókról negyedévente adatot kell szolgáltatnia.

A piacképes konstrukciók esetében az adótervezésben közreműködőnek a következő **új adatokat** az adatok rendelkezésre állásának időpontját követő negyedév utolsó napjáig be kell jelentenie az adóhatóságnak

- az adótervezésben közreműködő és az érintett adózó azonosító adatai;
- azt az időpontot, amikor az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határokon átnyúló konstrukció végrehajtásának első lépésére sor került vagy sor fog kerülni;
- az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határokon átnyúló konstrukció által érintett adózó tagállamának és a valószínűsíthetően érintett további tagállamok megnevezése;
- azon más tagállambeli személyek és a hozzájuk kapcsolódó tagállamok megnevezését, amelyeket az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukció valószínűsíthetően érint.

SZEMLÉLTETŐ PÉLDA

Egy szegedi adótanácsadó cég kidolgoz és 2021. január 1-én elérhetővé tesz egy adótervezési sémát, ami adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határokon átnyúló konstrukciónak és egyben piacképes konstrukciónak minősül. A cég 2021. január 15-én benyújtja a piacképes konstrukcióra vonatkozó adatszolgáltatását az adóhatósághoz. Ezen a ponton nincs más a konstrukcióval érintett közreműködő vagy érintett adózó.

2021. március 1-én az adótanácsadó cég megbízást kap egy új ügyféltől, hogy hajtsa végre számára a korábban említett adótervezési sémát. Az ügyfél így érintett adózónak fog minősülni.

*Mivel a konstrukció piacképes konstrukciónak minősül, ezért az adótanácsadónak a konstrukcióhoz kapcsolódó **új adatokat** az adatok rendelkezésre állásának időpontját követő negyedév utolsó napjáig le kell jelentenie az adóhatóságnak. Ezt azt jelenti, hogy a tanácsadónak 2021. június 30-ig kiegészítő adatszolgáltatást kell benyújtani az adóhatósághoz, amiben a rendelkezésére álló új információkat (az érintett adózó azonosító adatai, az az időpont, amikor a konstrukció végrehajtásának első lépésére sor került vagy sor fog kerülni, érintett adózó tagállamának és a valószínűsíthetően érintett további tagállamok megnevezése; azon más tagállambeli személyek és a hozzájuk kapcsolódó tagállamok megnevezése, amelyeket a konstrukció valószínűsíthetően érint) lejelenti.*

Ha az adótanácsadó az adott év vagy a következő évek folyamán további új ügyfelek részére értékesíti ezt a piacképes konstrukciót, akkor rájuk vonatkozóan szintén kiegészítő adatszolgáltatásokat kell tennie.

2.1.5 Közreműködő

Bármely személy, aki a *közreműködő* fogalma alá tartozik egy adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határokon átnyúló konstrukció vonatkozásában, köteles az adott konstrukcióval kapcsolatban felmerülő minden olyan előírt információt tartalmazó adatszolgáltatást teljesíteni, amely a személy birtokában van, ellenőrzése alatt áll, vagy amelyről a személynek tudomása van.

Az Aktv. két különböző közreműködői kategóriát határoz meg, amelyeket a 2.1.5.2 és a 2.1.5.3 szakasz ismertet. Ugyanakkor ahhoz, hogy egy *személy* a közreműködők valamelyik kategóriájának fogalommeghatározásába tartozzon, az alábbi feltételek legalább egyikének teljesülésére van szükség:

- a. az illető személy valamely tagállamban adóügyi illetőséggel rendelkezik;
- b. a személy állandó telephellyel rendelkezik egy olyan tagállamban, amelyen keresztül a konstrukcióval kapcsolatos szolgáltatásokat nyújtják;
- c. a személy valamely tagállamban van bejegyezve vagy valamely tagállam jogszabályai vonatkoznak rá;
- d. a személy jogi, adózási vagy tanácsadási szolgáltatásokkal kapcsolatos szakmai szövetségnél van nyilvántartva egy adott tagállamban.

2.1.5.1 A személy meghatározás jelentése

Annak értékelése során, hogy egy *személy* beletartozik-e a közreműködő fogalommeghatározásba, meg kell jegyezni, hogy a „személy” kifejezés tág értelmet kap az EU kötelező adatszolgáltatási rendszerében. A DAC irányelv fogalommeghatározását szem

előtt tartva egy közreműködő lehet akár egy magánszemély (tehát természetes személy), egy jogi személy (például egy gazdasági társaság), vagy egy nem jogi személy is.

A „személy” fogalom értelmezése során az Aktv. 4. § (3) bek. 14. pontjában szereplő „személy” meghatározást tartjuk irányadónak. Személy ennek megfelelően a természetes személy; a jogi személy; a magyar jogszabályok alkalmazásában, valamint ha a más tagállam jogszabálya úgy rendelkezik, a jogi személyiség nélküli jogképes személyegyesülés (társulás); egyéb, bármely jellegű és formájú, jogi személyiséggel rendelkező vagy nem rendelkező jogi konstrukció, amely olyan eszközöket birtokol vagy kezel, amelyekre - az eszközökből származó jövedelmet is ideértve - az 5. § (1) bekezdés szerinti adókat kivetik vagy; a magyar jogszabályok alkalmazásában az előzőek hatálya alá nem tartozó adózó.

2.1.5.2 Közvetlen közreműködő

A közreműködő első kategóriájába tartozik minden olyan személy, aki kidolgozza, forgalmazza, megszervezi, alkalmazás céljából elérhetővé teszi az adott határokon átnyúló konstrukciót, illetve irányítja annak végrehajtását.

Ez a közreműködői kategória alapvetően azokat foglalja magában, akik aktívan részt vesznek az adótervezési sémák, konstrukciók megtervezésében és az azokkal kapcsolatos, ügyfelek részére történő tanácsadásban. Ilyenek lehetnek például az adójogra szakosodott ügyvédek és adótanácsadó cégek. Ez a kategória magában foglalhatja azokat a cégcsoporton belüli vállalatokat is, amelyek a csoport többi tagja általi megvalósításhoz terveznek konstrukciókat, ezekkel kapcsolatos tanácsokat adnak, és a konstrukciók kidolgozásához „házon belüli” szakértőket alkalmaznak. Adatszolgáltatási kötelezettsége a személynek saját nevében végzett tevékenységére tekintettel keletkezik, annak munkavállalói nem kötelesek adatszolgáltatásra saját nevükben.

2.1.5.3 Közvetett közreműködő

A közreműködő második kategóriájába tartozik minden olyan személy, akinek vagy amelynek a rendelkezésére álló információk alapján, a releváns tényeket és körülményeket figyelembe véve, valamint az adótervezés nyújtásához szükséges megfelelő szakértelem és ismeretek alapján tudomása van vagy akitől vagy amelytől észszerűen elvárható, hogy tudomása legyen arról, hogy közvetlenül vagy más személyeken keresztül az adatszolgáltatási kötelezettséget keletkeztető adótervezéshez, vagy az Aktv. 4. melléklet valamely ismertetőjegyének megvalósulásához támogatást vagy segítségnyújtást vállal, illetve tanácsot ad az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukciók kidolgozásához, ezek forgalmazásához, megszervezéséhez, végrehajtás céljából történő elérhetővé tételéhez vagy végrehajtásuk irányításához. Adatszolgáltatási kötelezettsége ebben az esetben is a személynek saját nevében végzett tevékenységére tekintettel keletkezik, annak munkavállalói nem kötelesek adatszolgáltatásra saját nevükben.

Ez a közreműködői kategória sokkal szélesebb kört fed le, mint az első kategória. Ide tartozhatnak bizonyos körülmények között a könyvelők, könyvvizsgálók, vagyongazdálkodók, befektetési alapok vagyongazdálkodói és a pénzügyi intézmények is.

Elvárhatóság – „tudomása van vagy akitől vagy amelytől észszerűen elvárható, hogy tudomása legyen”

Annak vizsgálatát, hogy egy személynek tudomása van-e vagy észszerűen elvárható-e tőle, hogy tudomása legyen arról, hogy kötelezettséget vállalt az adatszolgáltatási kötelezettség alá

tartozó határokon átnyúló konstrukciókkal kapcsolatos szolgáltatások nyújtására, objektív szempontból kell meghatározni a következők alapján:

- a releváns tények és körülmények;
- az ilyen szolgáltatások nyújtásához szükséges megfelelő szakértelem és ismeretek.

Ami a személy tényleges tudását illeti, figyelembe kell vennie mindent, amit valóban tud a konstrukcióról, és minden olyan információt, amely egy adott szolgáltatás nyújtása során könnyen elérhető. A könnyen elérhető információk azokat az információkat foglalják magukba, amelyeket a szolgáltatás nyújtása során a szokásos üzletmenetben szereztek be vagy szereznének be. A szolgáltatóknak azonban nem felelőssége további információk beszerzése, vagy bármilyen további ellenőrzés vagy átvilágítás elvégzése azon túl, amelyet általában elvégeznének egy ilyen jellegű szolgáltatás nyújtása során.

Egy közreműködő ismeretei és cselekedetei magukban foglalják az alkalmazottaik és a nevükben munkát végző más személyek tudását és tevékenységét is. Ugyanakkor tény, hogy nagy szervezetekben a tudás szétterülhet és szétaprózódhat. Feltéve, hogy egyértelműen megállapítható, hogy nincs kísérlet az ilyen tudás szándékos széttredezésére, a szervezetben meglévő összes tudás nem feltétlenül kezelendő úgy, hogy annak egy személy birtokában van. Hogy mit lehet észszerűen elvárni egy közreműködőtől, az a körülményektől függ, különös tekintettel egy adott konstrukcióban való részvétel szintjére.

Ami a szolgáltatásaik nyújtásához szükséges szakértelem és ismeretek mértékét illeti, a közreműködőnek olyan szintű szakértelemmel kell rendelkeznie, amely általában elvárható az adott szolgáltatást nyújtó személytől.

2.1.5.4 Szolgáltatásnyújtás más személyek révén

A közreműködők második kategóriája minden olyan személyre is kiterjed, aki a kérdéses segítséget, támogatást vagy tanácsot „más személyeken keresztül” nyújtja.

SZEMLÉLTETŐ PÉLDÁK

1. Példa

Egy magyar adóügyi illetőséggel bíró társaság (HunCo) egy belföldi ügyvédi irodát bíz meg jogi tanácsadásra az osztrák leányvállalata (AuCo) és egy EU-n kívüli székhellyel rendelkező, független vállalkozás (ClientCo) között tervezett ügylet kapcsán. A tervezett ügylet az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határokon átnyúló konstrukció meghatározása alá esik. Az ügyvédi iroda tanácsokkal látja el HunCo-t. A kapott tanácsok alapján HunCo útmutatást ad AuCo-nak a javasolt ügylet végrehajtásával kapcsolatban.

Ebben a példában a magyar ügyvédi iroda közreműködőnek minősül (közvetett közreműködő) mivel az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határokon átnyúló konstrukció kapcsán – a HunCo-n keresztül - tanácsot adott. Ezen túlmenően HunCo maga is a közreműködő fogalom alá tartozik (közvetlen közreműködő), mivel a konstrukciót elérhetővé tette az osztrák leányvállalata, AuCo általi megvalósítás céljából.

2. Példa

Egy amerikai illetőségű vállalat (AnyCo) egy magyar adóügyi illetőséggel bíró vállalatot (HunCo) bíz meg, hogy adjon számára tanácsot egy magyar lányvállalata (LányCo) által Magyarországon megvalósítandó konstrukcióval kapcsolatban. A konstrukció - amit egy

egyesült államokbeli adótanácsadó dolgozott ki eredetileg, akinek nincs kapcsolata az EU-val - adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határokon átnyúló konstrukciónak minősül. A konstrukciót a LányCo hajtja végre, amely nincs tisztában azzal, hogy az egy adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határokon átnyúló konstrukció.

A HunCo közreműködőnek minősül (közvetett közreműködő), mivel tanácsot adott az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határokon átnyúló konstrukció végrehajtásával kapcsolatban. Az nem releváns, hogy a tanácsokat nem közvetlenül a LányCo számára nyújtotta, csupán az, hogy a tanácsadás az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határokon átnyúló konstrukció kapcsán történt.

2.1.5.5 Rutinszolgáltatások nyújtása

Ahhoz, hogy egy személy közreműködőnek minősüljön egy adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határokon átnyúló konstrukció kapcsán, a részéről bizonyos mértékű aktív, tudatos közreműködésre van szükség a konstrukcióban.

Ezért valószínűtlen, hogy egy személy, aki kizárólag rutinszolgáltatást nyújt (például egy könyvelő egy számlát könyvelési céllal feldolgoz, egy adótanácsadó adóbevallást nyújt be az ügyfél nevében vagy egy bank, amely rutinszerű pénzáttalást végez), közreműködőnek minősülne. Ez azért van, mert nem valószínű, hogy az általuk nyújtott rutinszolgáltatás jelentené az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határokon átnyúló konstrukció kidolgozását, forgalmazását, megszervezését, megvalósítás céljából történő elérhetővé tételét vagy végrehajtásának irányítását, vagy ezekkel kapcsolatos segítségnyújtást, támogatást vagy tanácsadást.

Fontos, hogy egy ilyen személy nem feltétlenül van tudatában a szélesebb értelemben vett konstrukciónak, különösen annak, hogy jellemzi-e a konstrukciót valamely ismertetőjegy. Ennek megítélése minden esetben a tények és körülmények mérlegelésének függvénye.

2.1.6 Érintett adózó

Érintett adózó az a személy, aki vagy amely számára végrehajtás céljából adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határokon átnyúló konstrukciót tesznek elérhetővé, vagy aki vagy amely kész adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határokon átnyúló konstrukciót végrehajtani vagy ilyen konstrukció első lépését végrehajtotta.

2.1.7 Kapcsolt vállalkozások

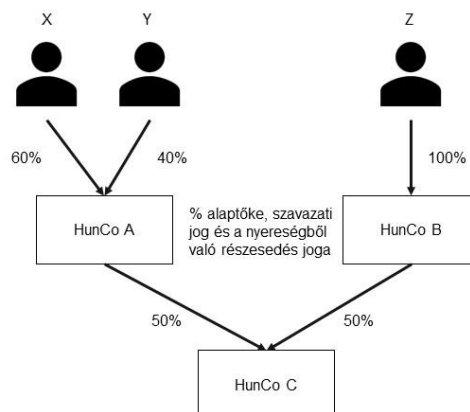
A *kapcsolt vállalkozás* meghatározását az Aktv. 4. § (9) 9. pont tartalmazza. A meghatározás felvezetőjéből következik, hogy azt az Aktv. V/F. Fejezet és a 4. melléklet alkalmazásában kell értelmezni. Ennek alapján a kapcsolt vállalkozás fogalom vonatkozik a C.1, E.2 és E.3 ismertetőjegyek alkalmazására is. A kapcsolt vállalkozás fogalmát a Ptk. rendelkezéseinek megfelelő alkalmazásával kell értelmezni.

Kapcsolt vállalkozás az olyan személy, aki vagy amely egy másik személlyel legalább az egyik alábbi módon kapcsolatban áll:

- a) a személy úgy vesz részt egy másik személy irányításában, hogy helyzete révén a másik személyre meghatározó befolyást gyakorol,*
- b) a személy úgy vesz részt egy másik személy ellenőrzésében, hogy abban 25%-ot meghaladó szavazati joggal rendelkezik,*

- c) a személy közvetve vagy közvetlenül a tőke több mint 25%-át kitevő tulajdonjog révén részesedéssel rendelkezik egy másik személy tőkéjében, vagy
- d) a személy egy másik személy nyereségéből 25%-os vagy annál nagyobb részesedésre jogosult, azzal, hogy
- e) ha több személy vesz részt az a)-d) pontban említettek szerint ugyanazon személy irányításában, ellenőrzésében, vagy több személy rendelkezik ugyanazon személy tőkéjében részesedéssel, illetve jogosult ugyanazon személy nyereségéből nyereségrészesedésre, akkor valamennyi érintett személyt kapcsolt vállalkozásnak kell tekinteni,
- f) ha ugyanazon személyek vesznek részt az a)-d) pontban említettek szerint egynél több személy irányításában, ellenőrzésében, vagy ugyanazon személyek rendelkeznek egynél több személy tőkéjében részesedéssel, illetve jogosultak egynél több személy nyereségéből nyereségrészesedésre, akkor valamennyi érintett személyt kapcsolt vállalkozásnak kell tekinteni,
- g) az a)-d) pont alkalmazásában az a személy, aki vagy amely egy másik személlyel közösen jár el egy szervezet szavazati joga vagy tőkerészesedése tekintetében, úgy tekintendő, hogy részesedéssel rendelkezik a másik személy által birtokolt, az említett szervezetbeli valamennyi szavazati jog, illetve tőkerészesedés tekintetében,
- h) közvetett részesedés esetében a c) pontban rögzített követelményeknek való megfelelést az egymást követő szinteken található részesedés arányának szorzata alapján kell megállapítani, a szavazati jogok több mint 50%-ával rendelkező személy úgy tekintendő, mintha a szavazati jogok 100%-ával rendelkezne,
- i) az a)-d) pont alkalmazásában a magánszemélyt, annak házastársát vagy egyenes ági rokonait egyetlen személynek kell tekinteni.

SZEMLÉLTETŐ PÉLDA A KAPCSOLT VÁLLALKOZÁSOKRA



Két vállalat, a **HunCo A** és **B**, melyek mindegyike az alaptőke, a szavazati jog és a nyereségből való részesedés jogának 50%-ával rendelkezik a **HunCo C** vállalatban. A **HunCo A** vállalatot két magánszemély birtokolja, **X** és **Y**, akik 60-40%-ban birtokolják a vállalat alaptőkéjét, a kapcsolódó szavazati jogokat és a nyereségből való részesedés jogát. **Z** magánszemély a **HunCo B** kizárólagos tulajdonosa. A **HunCo A** és **B** vállalat nem együtt jár el a **HunCo C** vállalatban lévő szavazati jogok vagy alaptőkéhez kapcsolódó tulajdonosi jogok gyakorlása során.

Melyek a kapcsolt vállalkozások, ha a közvetlen részesedéseket vesszük figyelembe?

X és HunCo A; Y és HunCo A. **X** és **Y** a **HunCo A** vállalat kapcsolt „vállalkozásai”, mivel mindegyikük **HunCo A** vállalatban való részesedése meghaladja a társaság alaptőkéjének, szavazati jogainak és a nyereségből való részesedési jogainak 25%-át.

X és Y. Mivel **X** és **Y** 25%-nál nagyobb részesedéssel rendelkeznek ugyanabban a társaságban, **X** és **Y** szintén kapcsolt „vállalkozásnak” minősülnek.

Z és HunCo B. **Z** a **HunCo B** kapcsolt „vállalkozása”, mivel **Z** részesedése a **HunCo B** vállalatban meghaladja a társaság alaptőkéjének, szavazati jogának és a nyereségből való részesedés jogának 25%-át.

HunCo A és HunCo C; HunCo B és HunCo C. **HunCo A** és **HunCo B** vállalat **HunCo C** vállalat kapcsolt vállalkozásai, mivel mindegyikük **HunCo C** vállalatban való részesedése meghaladja a társaság alaptőkéjének, szavazati jogainak és a nyereségből való részesedési jogainak 25%-át.

HunCo A és HunCo B. Mivel **HunCo A** és **HunCo B** 25%-nál nagyobb részesedéssel rendelkeznek ugyanabban a társaságban, ezek szintén egymás kapcsolt vállalkozásainak minősülnek.

Melyek a kapcsolt vállalkozások, ha figyelembe vesszük a közvetett részesedéseket is?

X és HunCo C. **X**-re, aki a szavazati jogok 60%-ával rendelkezik a **HunCo A** vállalatban, úgy kell tekinteni, mint aki a társaság szavazati jogainak 100%-ával rendelkezik. Ha ezt a részesedési arányt megszorozzuk a következő szinttel (azaz a **HunCo A**-tól a **HunCo C**-ig), akkor **X**-re úgy kell tekinteni, mint aki közvetetten birtokolja a szavazati jogok 50%-át (azaz $100\% \times 50\%$) a **HunCo C** vállalatban, ezért ő **HunCo C** kapcsolt „vállalkozása”.

Y-ra, aki a részvények, a szavazati jogok és a nyereségből való részesedési jog 40%-ával rendelkezik a **HunCo A** vállalatban, úgy kell tekinteni, hogy a részvények, szavazati jogok és a nyereségből való részesedés jogának 20%-át (azaz $40\% \times 50\%$) birtokolja a **HunCo C** vállalatban, ezért nem tekinthető a **HunCo C** kapcsolt vállalkozásának.

Z és HunCo C. **Z**-re, aki a részvények, a szavazati jogok és a nyereségből való részesedési jog 100%-ával rendelkezik a **HunCo B** vállalatban, úgy kell tekinteni, hogy a részvények, szavazati jogok és a nyereségből való részesedés jogának 50%-át (azaz $100\% \times 50\%$) birtokolja a **HunCo C** vállalatban, ezért a **HunCo C** kapcsolt „vállalkozásának” tekintendő.

X és Z. Mivel **X** és **Z** 25%-nál nagyobb részesedéssel rendelkeznek ugyanabban a társaságban (**HunCo C**), **X** és **Z** szintén kapcsolt „vállalkozásnak” minősül.

2.1.8 Más valószínűsíthetően érintett tagállambeli személy

A konstrukcióról történő adatszolgáltatás során az adótervezésben közreműködő személy(ek)en, az érintett adózó(ko)n, valamint a konstrukcióban szereplő kapcsolt vállalkozás(ok)on túl fel kell tüntetni minden olyan más EU-tagállambeli személyt is - a kapcsolódó tagállam(ok) megnevezése mellett -, amelyet az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukció valószínűsíthetően érint. Ilyen lehet minden olyan személy, amely nem esik a másik három kategóriába, azonban valószínűsíthető, hogy valamilyen módon érintett a konstrukcióban, például azért, mert a konstrukcióba tartozó ügylet résztvevője.

2.2 Ismertetőjegyek értelmezése

Az adatszolgáltatási kötelezettség központi eleme az ismertetőjegy, amely a határokon átnyúló konstrukció olyan jellemzője vagy eleme, amely adókikerülés kockázatára utalhat. Tekintettel arra, hogy az adatszolgáltatási kötelezettség célja az adóhatóságok tájékoztatása az olyan konstrukciókról, amelyekben potenciálisan adóelkerülési kockázat rejlik, így az ismertetőjegyek megfelelően tágak ahhoz, hogy valamennyi kockázatot rejtő konstrukció azonosítható legyen. Másik oldalról viszont ennek az az eredménye, hogy számos esetben nem agresszív adótervezésre használt konstrukciót is jelenteni szükséges azért, mert az olyan ismertetőjegyet tartalmaz, amely a jogszabályban szereplő kategóriák valamelyikében szerepel.

Az adatszolgáltatási kötelezettséggel összefüggő feltételek (például bizonyos „feketelistákon” történő szereplés) megvalósulását abban az időpontban rendelkezésre álló adatok és körülmények figyelembevételével kell elvégezni, amikor az Aktv. V/F fejezet szerinti adatszolgáltatási kötelezettség keletkezik. Utóbb tudomásra jutó tények és körülmények alapján nem kell a feltételek fennállását újra vizsgálni és adatot szolgáltatni.

Az adatszolgáltatási kötelezettséghez nem szükséges adóelkerülési célzat, vagy tényleges adóelkerülés, és önmagában az adatszolgáltatásból nem lehet arra következtetni, hogy bármilyen adószabály megsértésére sor került volna.

Az ismertetőjegyek fennállta önmagában nem keletkeztet adatszolgáltatási kötelezettséget, azoknak egy határon átnyúló konstrukcióhoz kell kapcsolódniuk.

Az ismertetőjegyeket két csoportba sorolhatjuk annak alapján, hogy azok önmagukban, vagy a főelőny teszttel együtt alkalmazandók. Az ismertetőjegyek egy részénél a kockázat olyan mértékű, amely önmagában elegendő ahhoz, hogy a határon átnyúló konstrukciók esetében adatszolgáltatási kötelezettséget keletkeztessen. Ugyanakkor vannak olyan ismertetőjegyek, amelyek önmagukban még túl általánosak és távoli kockázatot jeleznek, így ezek esetében a főelőny tesztnek való megfelelés is feltétel az adatszolgáltatási kötelezettség keletkezéséhez.

Az „A” és „B” ismertetőjegyek közül valamennyi, míg a „C” ismertetőjegyek közül az (1) bekezdés (b) (i), (c) és (d) pontja szerinti esetekben szükséges a főelőny teszt lefolytatása. Ezekben az esetekben adatszolgáltatási kötelezettség csak akkor keletkezik, ha a határokon átnyúló konstrukció valamelyik fenti ismertetőjegynek, valamint a főelőny tesztnek is megfelel.

A többi ismertetőjegy esetében viszont nem szükséges a főelőny tesztet lefolytatni, az ismertetőjegynek való megfelelés önmagában elegendő az adatszolgáltatási kötelezettség keletkezéséhez.

2.2.1 Főelőny teszt és az adóelőny

A főelőny teszt akkor teljesül, ha megállapítható, hogy a határon átnyúló konstrukcióban az „adóelőny” a főelőny, vagy azon fő előnyök egyike, amelyeket minden vonatkozó tény és körülmény figyelembevételével egy személy észszerű módon elvárhat az adott konstrukciótól.

Főelőny teszt

A fő előny vizsgálatára irányuló teszt akkor minősül teljesítettnek, ha megállapítható, hogy a fő előny vagy a fő előnyök egyike, amelyre - minden releváns tényt és körülményt figyelembe

véve - egy adott személy az adott konstrukció megvalósítása nyomán észszerűen számíthat, az adóelőny elérése.

A főelőny teszt objektív, nem vizsgálja az adózó szándékát, pusztán az eredményre koncentrál. Nem szükséges, hogy az adóelőny elérése legyen a kizárólagos eredménye az ügyletnek, elegendő, ha a fő előnyök egyike az. Viszont nem teljesül, ha az adóelőny csupán véletlenszerűen kapcsolódik a konstrukcióhoz, vagy az elérhető adóelőny elhanyagolható a konstrukció egyéb, például üzleti előnyeihez képest. A teszt teljesüléséhez nem szükséges az adóelőny biztos bekövetkezése, viszont az adóelőny elérésének – az összes tény és körülmény figyelembevételével – valószínűnek kell lennie.

Az „adóelőny” fogalmát tágan kell érteni, amely magában foglal minden olyan helyzetet, amely az adófizetési kötelezettség mérséklését eredményezi, így különösen az adókötelezettség elkerülését vagy csökkentését, az adómentességet, az adóvisszatérítés igénybevételét, az adófizetési kötelezettség elhalasztását, vagy éppen az állam számára járó visszafizetési kötelezettség elkerülését.

A magyarországi adatszolgáltatási kötelezettség szempontjából az adóelőny fogalmát szűken lehet értelmezni, amiben nem kell figyelembe venni a magyar adószabályok által biztosított adóelőnyt (így különösen a kedvezményeket és mentességeket), amennyiben az annak alapjául szolgáló jogügylet (jogügyletek sorozata) megvalósítja a szabály, az adóelőny célját és tartalmát tekintve valós gazdasági, kereskedelmi okok alapozzák meg.

2.2.1.1. Főelőny teszt alkalmazása

A főelőny teszt egy objektív teszt, amely a konstrukció eredményeként elérhető adóelőny mértékét és jelentőségét méri össze a konstrukcióval elérhető más – például üzleti – előnyökkel. Az összehasonlítást magának a konstrukciónak és az abból várható előnyök körének kontextusában kell elvégezni. Ha egy ilyen összehasonlítást követően megállapítást nyer, hogy a konstrukció eredményeként várható adóelőny a főelőny vagy az egyike a főbb előnyöknek, akkor a teszt szerinti követelmény teljesül. Amennyiben azonban a konstrukció eredményeként várható adóelőny csupán egy olyan mellékes előny, amely kapcsolódik ugyan a teljes konstrukcióhoz, de nem tekinthető az egyik fő előnyének, akkor a teszt nem teljesül.

Abban az esetben kell a főelőny tesztet teljesültnek tekinteni, ha a konstrukció valószínűleg nem valósulna meg az elérni szándékozott adóelőny nélkül.

A főelőny teszt alkalmazásával kapcsolatos további útmutatást nyújt az [agresszív adótervezésről szóló 2012. december 6-i Bizottsági ajánlás \(2012/772/EU\)](#) 4.7. bekezdése.

Olyan ismertetőjegyek esetében, amelyeknél az ismertetőjegy egyszerű meglétén felül további feltétel a főelőny teszt teljesülése is, ott nem keletkezik adatszolgáltatási kötelezettség, ha a főelőny teszt nem teljesül. Önmagában ugyanis az ismertetőjegy fennállta nem elégséges a kötelezettség keletkezéséhez, ahhoz a főelőny teszt teljesítésére is szükség van.

Fordított esetben, ahol egy ismertetőjegyhez nem írja elő a törvény a főelőny teszt alkalmazását, nem szükséges vizsgálni a főelőnyt, az ismertetőjegy egyszerű megléte elegendő a határon átnyúló konstrukció tekintetében az adatszolgáltatási kötelezettség keletkezéséhez.

2.2.1.2. Lefedett adók

Adóelőny bármely – EU-tagállam, vagy azon kívüli harmadik - állam által vagy annak nevében kivetett bármely adó tekintetében elérhető. Az adók körét pozitív módon (taxatív) nem lehet felsorolni, viszont egy negatív felsorolás adható azokról az adókról, amelyek nem tartoznak a hatálya alá. A vizsgálandó adók nem foglalják magukba az általános forgalmi adót, a vámokat, a jövedéki adókat és a kötelező társadalombiztosítási járulékokat. A hatóságok által kiállított dokumentumok díjai és egy szerződés alapján fizetendő ellenszolgáltatás nem tartoznak az adatszolgáltatási rendszer hatálya alá tartozó adók körébe.

2.2.2 A főelőny vizsgálatára irányuló teszthez kapcsolódó általános ismertetőjegyek – „A” ismertetőjegyek

Az „A” ismertetőjegynek megfelelő, határon átnyúló konstrukció után csak akkor keletkezik adatszolgáltatási kötelezettség, ha egyúttal a főelőny tesztet is teljesíti.

Az „A” csoportba tartozó általános ismertetőjegyek olyan jellemző tulajdonságokat foglalnak magukban, amelyek általában kapcsolódnak azokhoz az adótervezési konstrukciókhoz, amelyeket a közreműködők jelentős testreszabás nélkül értékesíteni tudnak az adózók számára. Ezeket nevezi a törvény „piacképes konstrukcióknak”, amelyekre a törvény különös szabályokat fogalmaz meg az adatszolgáltatás tekintetében. Ezeknek jellemző tulajdonságai a sablonszerű alkalmazhatóság, a titkosság, valamint a sikerdíjban való megállapodás. Nem követelmény ugyanakkor, hogy mindegyik tulajdonságnak megfeleljen egy konstrukció, az adatszolgáltatási kötelezettség akkor is fennáll, ha bármelyik általános ismertetőjegy megjelenik az adott határon átnyúló konstrukció vonatkozásában.

A.1. ismertetőjegy

Olyan konstrukció, amelynek keretében az érintett adózó vagy a konstrukció valamely résztvevője arra vonatkozó titoktartást vállal, hogy nem fedi fel más adótervezésben közreműködők vagy az adóhatóságok felé, hogy a konstrukció révén hogyan érhető el adóelőny.

A konstrukciók általános jellemzője lehet a **titkosság**, amelyhez az **A.1. ismertetőjegy** kapcsolódik. Ez az ismertetőjegy akkor teljesül, ha az adózó vagy a konstrukció résztvevője titoktartási kötelezettséget vállal a konstrukció tartalmát tekintve. A titoktartási kötelezettségnek kifejezetten a lehetséges adóelőny elérésnek módjára kell irányulnia, amely megakadályozza, hogy más adótervezésben közreműködők, vagy az adóhatóság megismerje annak technikáját. Ez tehát nem valamennyi üzleti titokra terjed ki, hanem kifejezetten a közreműködő „know-how”-ját védő, az adóelőny megszerzésének módjával kapcsolatos titoktartási kötelezettséget jelent.

Adatszolgáltatási kötelezettség azoknál a határon átnyúló konstrukcióknál keletkezik, ahol:

- a titokvédelmi feltétel korlátozza a más közreműködőkkel és/vagy az adóhatóságokkal szemben a várható adóelőnyről szóló adatszolgáltatást,
- objektív szempontból észszerű azt a következtetést levonni, hogy a titokvédelmi feltétel adóelőnyt kíván biztosítani, és
- az adóelőny a főelőny vagy az egyik főelőny, amelyet minden releváns tény és körülmény figyelembevételével egy személy észszerűen elvárhat a konstrukciótól.

Ahhoz, hogy egy konstrukció teljesítse ezt az ismertetőjegyet, nem szükséges, hogy a titokvédelmi feltétel kifejezetten az adatszolgáltatás korlátozására irányuljon, vagy kifejezetten utaljon arra. Elegendő, ha egy általánosan megfogalmazott titokvédelmi feltétel

korlátozza a más közreműködőkkel vagy az adóhatóságokkal szemben a várható adóelőnyről szóló adatszolgáltatást.

Az adatszolgáltatás ilyen korlátozása védi a közreműködő üzleti érdekeit és lehetővé teszi ugyanazon séma vagy ügylet további alkalmazását. Az üzletvitel bizonyos részleteinek vagy az ilyen konstrukciók aspektusainak az adóhatósággal szembeni eltitkolása csökkentheti a vitatás vagy a vizsgálat kockázatát, vagy megakadályozhatja a tagállamokat abban, hogy jogalkotási vagy egyéb lépéseket tegyenek a konstrukciók működésének megakadályozása érdekében. Hasonlóképpen, a versenyelőnyének megtartása érdekében a közreműködő célja lehet, hogy a többi közreműködő elől eltitkolja a konstrukciók részleteit. Ennek eredményeként csökkenthető az esetlegesen hasonló sémákat létrehozó közreműködők részéről támasztott verseny, valamint annak kockázata, hogy mások az adóhatóságot tájékoztassák a sémák részleteiről.

Az A.1. ismertetőjegy esetében az adatszolgáltatási kötelezettség megítéléséhez a főelőny teszt alkalmazására is szükség van.

A.2. ismertetőjegy

Olyan konstrukció, amelynek keretében az adótervezésben közreműködő a konstrukció megvalósításáért díjazásra (vagy kamatra, a pénzügyi költségek és egyéb díjak ellentételezésére) jogosult, és az említett díj a következő módon kerül meghatározásra:

- a) a konstrukció révén elért adóelőny összege alapján; vagy
- b) annak függvényében, hogy a konstrukció révén ténylegesen sikerül-e adóelőnyt elérni. Ezzel egyenértékűnek minősül az is, ha az adótervezésben közreműködő részben vagy egészben köteles visszafizetni a kapott díjat, akkor, ha a konstrukció révén várt adóelőnyt részben vagy egészben nem sikerül elérni.

A konstrukciók általános jellemzője lehet a **sikerdíjban való megállapodás** is, amelyhez az **A.2. ismertetőjegy** kapcsolódik. Ez alapvetően azt a jellegzetességet ragadja meg, hogy az adóelőnyvel járó konstrukciók esetében nem ritka, hogy a felek nem óradíjban, hanem az elért adóelőny fényében állapodnak meg a díjazásban. Ez az ellentételezés akármilyen formát ölthet, így különösen magában foglalja a díjakat, közvetlen, ill. közvetett költség megtérítését.

Az ismertetőjegy legfontosabb jellemzője, hogy a közreműködőnek a határokon átnyúló konstrukcióhoz kapcsolódó szolgáltatás nyújtásáért járó díja (vagy egyéb ellentételezése) a megszerzett adóelőnyhöz kapcsolódik. Ezt az eset összes körülménye alapján lehet megállapítani.

Példák az adóelőnyhöz kapcsolódó díjakra (vagy egyéb ellentételezésre):

- Díjmegállapodás, ahol az adózónak minimális az előzetes költsége és nem kell fizetnie a közreműködő számára, hacsak az adózó nem szerez valamilyen adóelőnyt;
- Díjmegállapodás, ahol az adózó az adóelőny/adóvisszatérítés egy bizonyos százalékát fizeti ki a közreműködő számára;
- A normál díjjal szemben előfordulhat, hogy a sémáért egy prémium díjat kell fizetni. Ez a díj az adóelőnynek és nem más tényezőknek tulajdonítható.

Az ismertetőjegyet teljesítik azok a megállapodások is, amikor ugyan a díj felszámítása nem az elért adóelőnyhöz kapcsolódik, viszont az egyébként felszámított díjat vissza kell fizetni, ha az adóelőny nem valósult meg. Ez fordított irányú kötelezettség, viszont ugyanúgy az

adóelőnyhöz, mint eredményhez kapcsolódik, ezért az ismertetőjegy szempontjából egyenértékű a fentiekkel.

Az A.2. ismertetőjegy esetében az adatszolgáltatási kötelezettség megítéléséhez a főelőny teszt alkalmazására is szükség van.

A.3. ismertetőjegy

Olyan konstrukció, amelynek keretében jelentős mértékben szabványosított dokumentumokat és/vagy struktúrát használnak, és amely egynél több érintett adózó részére áll rendelkezésre anélkül, hogy azt a végrehajtáshoz érdemben személyre kellene szabni.

A konstrukciók általános jellemzője lehet a „**sablon-konstrukciók**” alkalmazása is, amelyhez az **A.3. ismertetőjegy** kapcsolódik. Ilyen esetben nem konkrétan az adott adózó sajátosságaira szabott tanácsadásról van szó, hanem olyan adózási megoldás alkalmazására, amelynél az adózó sajátosságai kisebb jelentőséggel bírnak, hiszen maga az adóelőny attól függetlenül valósulhat meg. Ez az ismertetőjegy a „tömegesen forgalmazott” vagy „polcra” levehető” sémák lefedésére szolgál. Az ilyen sémák alapvető jellemzője a könnyű másolhatóság. Lényegében az ügyfél olyan kész adóterméket vásárol, amely kevés módosítást igényel, ha egyáltalán igényel. Ennek megvalósítása nem követeli meg, hogy az ügyfél további jelentős szakmai tanácsokat vagy szolgáltatásokat kapjon. Az ilyen termékek elsősorban adózás-vezéreltek, ezért nagyon valószínű, hogy a terméket a várható adóelőny nélkül értékesítik.

Ahhoz, hogy egy konstrukció ezt az ismertetőjegyet viselje, alapvetően szabványosított dokumentációval és/vagy alapvetően szabványosított struktúrával kell rendelkeznie, továbbá egy vagy több személy számára elérhetőnek kell lennie anélkül, hogy alapvetően testre kellene szabni a megvalósításhoz. Ezeket a dokumentációkat és/vagy struktúrákat „alapvetően szabványosítják”, amennyiben előre elkészítik azokat és kevés módosítást igényelnek (ha egyáltalán igényelnek) ahhoz, hogy megfeleljenek egy adott ügyfél számára. A tényállás kérdése, hogy az ilyen dokumentációt és/vagy struktúrákat az alapvető testreszabás szükségessége nélkül teszik-e elérhetővé egynél több személy számára.

Önmagában viszont a szabványosított szerződések nem keletkezhetnek adatszolgáltatási kötelezettséget. Egyrészt itt is szükséges, hogy a főelőny teszt párhuzamosan teljesüljön, tehát az adóelőny az egyik fő eredménye legyen a konstrukciónak. Másrészt a szabványosított dokumentumoknak az adóelőnyhöz kell kapcsolódnuk, annak elérését kell célozniuk. A jogszabályi előírásoknak való megfelelés – pl. az adóbírság elkerülése az adóbevallásnál – nem lesz elégedő kapcsolódás az ismertetőjegy megvalósulásához.

A szabványosításnak a konstrukció lényegét tekintve kell fennállnia, nem az olyan dokumentumok tekintetében, amelyek a konstrukció nyújtásához ugyan járulékosan kapcsolódnak, de nem annak érdemét érintik (pl. megbízási szerződés, meghatalmazás, stb.), vagy éppen a konstrukció tényleges kivitelezéséhez kapcsolódnak. Így például a törvény által biztosított adókedvezmények (pl. fejlesztési adókedvezmény) érdekében benyújtott szabványdokumentumok nem valósítják meg a feltételeket, hiszen azok nem az adóelőnyt tartalmazó konstrukció kidolgozásához, illetve nyújtásához kapcsolódnak, hanem az adókedvezmény igénybeviteléhez.

Számos típusú dokumentáció és struktúra alapvetően szabványosítható, valamint több ember számára is elérhetővé tehető. Az ismertetőjegy teljesüléséhez azonban kapcsolatnak kell

lennie a szóban forgó dokumentáció és/vagy struktúra, valamint a megszerzett vagy várhatóan megszerezni kívánt adóelőny között. Ennek megfelelően az adóbevallás, amely egyszerűen rögzíti a már megtörtént ügyletre vonatkozó információkat, vagy a közreműködő által használt ellenőrzőlista, amely meghatározza a határokon átnyúló konstrukció megvalósításának módját, nem tartozik az ilyen ismertetőjegy által azonosított dokumentáció típusai közé. Hasonlóképpen, az olyan dokumentáció bizonyos rutinszerű pénzügyi műveletekben történő használata, amelyet szabályozási vagy egyéb jogi okokból szabványosítanak, nem fogja automatikusan ezen ismertetőjegy alá tartozóvá minősíteni ezeket az ügyleteket.

Az A.3. ismertetőjegy esetében az adatszolgáltatási kötelezettség megítéléséhez a főelőny teszt alkalmazására is szükség van.

2.2.3 A főelőny vizsgálatára irányuló teszthez kapcsolódó különös ismertetőjegyek– „B” kategória

A “B” kategóriába egymáshoz szorosan nem kapcsolódó, speciális adóelkerülési technikák eredményeit összegyűjtő ismertetőjegyek kerültek, amelyekben annyi közös van, hogy valamennyi esetében a főelőny teszt lefolytatása szükséges az adatszolgáltatási kötelezettség megvalósulásához.

B.1. ismertetőjegy

Olyan konstrukció, amelynek keretében a konstrukció egy adott résztvevője fiktív lépéseket tesz, nevezetesen felvásárol egy veszteséges vállalatot, felhagy e vállalat fő tevékenységével, és a veszteséget arra használja fel, hogy csökkentse adókötelezettségét, például úgy, hogy az említett veszteségeket egy másik adójogrendszerbe viszi át, vagy felgyorsítja az említett veszteségek felhasználását.

Ez az ismertetőjegy akkor valósul meg, ha egy határokon átnyúló konstrukció az alábbi elemeket tartalmazza:

- a résztvevő egy veszteséges társaságot szerez meg,
- a veszteséges társaság fő tevékenysége ezután megszűnik, és
- a résztvevő a megszerzett társaság veszteségeit az adófizetési kötelezettségének csökkentésére használja fel.

Az ismertetőjegy két helyzetet fed le, egyrészt a veszteségek másik jogrendszerben való felhasználását, másrészt a veszteségek felhasználásának felgyorsítását.

- Előbbire példa lehet, ha egy vállalkozás megszerez egy másik társaságot, amelynek egy harmadik államban veszteséges telephelye van. A felvásárlást követően pedig az a vállalkozás, amely így megszerezte a másik vállalkozást, felhasználja a veszteséges telephely veszteségeit a saját profitjával szemben. Erre elsősorban olyankor kerülhet sor, ha a kettős adóztatást beszámítás módszerével kerüli el az az ország, amelyben az első vállalkozás illetőséggel rendelkezik.
- A veszteségek gyorsított felhasználására sor kerülhet például olyan módon, hogy ha egy vállalkozás megszerez egy veszteséges vállalkozást, amely alapvetően nem, vagy nem olyan gyorsan tudná felhasználni a saját veszteségeit, de az új tulajdonos nyereségeivel szemben erre mégis sor kerül. Ebbe értendő, ha a veszteséges vállalkozás veszteségeit – saját nyereség hiányában – nem tudná felhasználni, de az új tulajdonos nyereségeivel szemben már akár azonnal szembe lehet állítani. Az

ismertetőjegy nem tartalmaz megkötést abban, hogy milyen módon lehet felhasználni a veszteségeket, így abba a csoportos társasági adóalanyiság keretében való felhasználás is beleértendő.

Kérdésként merülhet fel, hogy mit kell érteni veszteséges vállalkozás alatt. Az irányelv magyar nyelvi változatából és az ismertetőjegy által lefedni célzott konstrukciókból arra a következtetésre lehet jutni, hogy egyrészt ide sorolhatjuk az olyan vállalkozásokat, amelyek a megszerzésüket követően veszteséget termelnek. Ezen túl a korábbi veszteségek megléte is releváns, és ezért veszteséges vállalkozásnak kell tekinteni azt a vállalkozást is, amely bár a jövőben nem termel új veszteséget, de abban felhasználható veszteség van. Ennek kapcsán meg kell jegyezni, hogy az országok egy része – így Magyarország is – rendelkezik a korábbi veszteségek transzferálásának és felhasználásának korlátozásáról. Az ismertetőjegy csak akkor valósul meg, ha az adószabályok szerint lehetőség van az ilyen veszteségek felhasználására.

Kérdésként merül fel, hogy az ismertetőjegy esetében a vállalkozás főtevékenységét miként kell értelmezni. Az értelmezés kapcsán funkcionális szemléletből szükséges kiindulni és elsősorban nem a statisztikai besorolást, hanem azt kell figyelembe venni, hogy melyik tevékenységből származott elsődlegesen a vállalkozás bevétele. Az irányelv egyértelműen főtevékenységet említ, így nem kell vizsgálni, hogy a veszteségek a főtevékenységhez kapcsolódóan jöttek-e létre. Ennek alapján az ismertetőjegy feltételei nem teljesülnek, ha a veszteséget termelő – de nem fő – tevékenységet megszünteti a vállalkozás, ha közben a legtöbb bevételt előállító főtevékenységet folytatja.

A B.1. ismertetőjegy esetében az adatszolgáltatási kötelezettség megítéléséhez a főelőny teszt alkalmazására is szükség van.

B.2. ismertetőjegy

Olyan konstrukció, amelynek eredményeként a jövedelmet vagyonná, ajándékká vagy más, alacsonyabb adókulcs alá eső vagy adómentességet élvező bevételkategóriává alakítják.

A B.2. ismertetőjegy olyan konstrukciókat azonosít, amelyek

- a meglévő vagy a jövőbeni bevételeket egy másik bevételi kategóriába esővé alakítják át (ideértve a tőkét és az ajándékokat is),
- a bevétel másik kategóriája alacsonyabb szinten adózik, vagy adómentes, és
- az alacsonyabb adó- vagy adómentességi szint az egyik főelőny, amelyet egy személy észszerűen elvárhat a konstrukciótól.

Az ismertetőjegy értelmezése során azt szükséges vizsgálni, hogy objektív módon egy összeg, amely egy meghatározott típusú jövedelemként adózna, a konstrukció eredményeként egy másik, alacsonyabb adókötelezettséget, vagy mentességet eredményező jövedelemtípusként adózik.

Annak megállapításához, hogy a másik bevételi kategória alacsonyabb szinten adózik-e, vagy mentes-e az adó alól, számszerűsíteni kell azt az adóösszeget, amelyet akkor kellett volna fizetni, ha a jövedelem-konverzió nem történt volna meg, majd össze kell vetni a megfizetendő adóösszeggel.

A B.2. ismertetőjegy esetében az adatszolgáltatási kötelezettség megítéléséhez a főelőny teszt alkalmazására is szükség van.

B.3. ismertetőjegy

Olyan konstrukció, amelynek keretében pénzeszközök körbeáramoltatását eredményező körkörös ügyleteket bonyolítanak le, többek között olyan közbeiktatott szervezetek részvételével, amelyeknek nincs elsődleges kereskedelmi funkciójuk, vagy olyan tranzakciókra kerül sor, amelyek egymást ellentételezik vagy lenullázzák, vagy amelyek ehhez hasonló tulajdonságokkal rendelkeznek.

Ez az ismertetőjegy az olyan határokon átnyúló konstrukciókat azonosítja, amelyek körkörös ügyleteket foglalnak magukba, és amelyek a források körbeáramoltatását eredményezik. A források körbeáramoltatását az olyan eszközök használata segíti elő, mint például:

- olyan közbeiktatott entitások, amelyek a források körbeáramoltatásának megkönnyítésén kívül elsődleges kereskedelmi funkciót nem töltenek be; vagy
- egymást ellensúlyozó vagy kioltó (vagy hasonló tulajdonságokkal rendelkező) ügyletek.

Az ilyen jellemzőkkel rendelkező konstrukciók csak akkor fognak ezen ismertetőjegy hatálya alá tartozni, ha az adóelőny az a főelőny vagy az egyik főelőny, amelyet egy személy észszerűen elvárhat a konstrukciótól. Egy ilyen konstrukcióból kiderül, hogy a források körbeáramoltatása szolgál-e bármilyen kereskedelmi célt, valamint elsősorban annak érdekében cselekedtek-e így, hogy annak révén olyan adóelőnyt szerezzenek, amely egyébként nem lenne elérhető.

A közbeiktatott entitások lehetnek kapcsolatos vállalkozások és/vagy független felek. Az, hogy az entitások a források körbeáramoltatásának elősegítésén kívül elsődleges kereskedelmi funkciót töltenek-e be, az eset összes körülménye alapján ítéltető meg.

A B.3. ismertetőjegy esetében az adatszolgáltatási kötelezettség megítéléséhez a főelőny teszt alkalmazására is szükség van.

2.2.4 Határokon átnyúló ügyletekhez kapcsolódó különös ismertetőjegyek – „C” kategória

A „C” kategóriában található ismertetőjegyek a széles értelemben vett **hibrid adótervezési konstrukciókat célozzák**. Általánosságban elmondható, hogy a hibrid konstrukciók olyan megoldások, amelyek kihasználva az egyes adójogrendszerek adószabályai közötti különbségeket kettős nem-adóztatási helyzetet idéznek elő. Ide tartoznak egyrészt a kettős levonással járó megoldások, amelyekben mindkét adójogrendszerben az adóalapból levonásra kerül (pl. költség, vagy ráfordítás formájában) ugyanaz a tétel. Ezen kívül az ismertetőjegyek magukban foglalják az olyan megoldásokat is, amelyekben bár csak egy helyen kerül levonásra a költség, vagy a ráfordítás, az viszont a másik államban – elsősorban a jövedelem jogcímének eltérő értelmezése miatt – nem kerül adóztatásra.

A C. kategória 1. pontja szerinti ismertetőjegy összefüggésében, a C. kategória 1. pontjának b) alpontja i. alpontjában, c) alpontjában vagy d) alpontjában foglalt feltételek fennállása önmagában még nem vezethet annak megállapításához, hogy egy adott konstrukció teljesíti a főelőny vizsgálatára irányuló tesztet.

C.1. ismertetőjegy

1. Olyan konstrukció, amelynek keretében két vagy több kapcsolatos vállalkozás között határokon átnyúló, levonható kifizetésre kerül sor, és legalább az alábbi feltételek egyike teljesül:

- a) a kifizetés címzettje egyetlen adójogrendszerben (államban, illetve területen) sem rendelkezik adóügyi illetőséggel;
- b) a kifizetés címzettje ugyan rendelkezik adóügyi illetőséggel valamelyik adójogrendszerben (államban, illetve területen), de:
- i. az adott adójogrendszerben nincs társasági adó kivétel, vagy a társasági adó mértéke nulla vagy közel nulla; vagy
 - ii. az adott adójogrendszer (állam, illetve terület) szerepel az Unión kívüli, nem együttműködő adójogrendszereket (államokat, illetve területeket) tartalmazó, a tagállamok által együttesen vagy az OECD keretében összeállított listán;
- c) a kifizetés teljes adómentességet élvez abban az adójogrendszerben (államban, illetve területen), amelyben a címzettje adóügyi illetőséggel rendelkezik;
- d) a kifizetés preferenciális adórendszer alá tartozik abban az adójogrendszerben (államban, illetve területen), amelyben a címzettje adóügyi illetőséggel rendelkezik;

A C.1. ismertetőjegy több lépcsős feltételrendszert alkalmaz, amelyben egyrészt közös feltételek, másrészt az egyes pontokban sajátos feltételek találhatók.

Közös feltétel a C.1. ismertetőjegy esetében, hogy kizárólag azokra a konstrukciókra terjed ki, amelyek keretében **két vagy több kapcsolt vállalkozás között határokon átnyúló, levonható kifizetésre kerül sor.**

Egyrészt rögzítendő, hogy – összhangban az Aktv.-ben használt kapcsolt vállalkozás fogalommal – az ismertetőjegy csak a kapcsolt vállalkozások közötti ügyletekre terjed ki, abba a központ és a telephely közötti – profitallokálás szerinti – belső ügyletek nem tartoznak bele. A telephely ugyanis az alkalmazott kapcsolt vállalkozás fogalomba nem tartozik bele, így az ismertetőjegy nem terjed ki az ilyen tételekre.

A levonható kifizetés esetében elsősorban nem a számviteli elszámolást, hanem a kifizető adójogi szabályai szerinti kezelést kell figyelembe venni, ugyanakkor a fogalom kifejezetten a kifizetéshez kapcsolja a levonhatósági feltételt.

A C.1. a) ismertetőjegy akkor valósul meg, ha a közös feltételek mellett teljesül, hogy a kifizetés címzettje egyetlen jogrendszerben (államban, illetve területen) sem rendelkezik adóügyi illetőséggel.

A szabályozás célja az olyan konstrukciók azonosítása, amelyek keretében a jövedelem azért nem adózik sehol, mert egyik állam sem tekinti magánál – illetőség hiányában – adóztathatónak a jövedelem címzettjét (angolul *stateless income*). Ez az eredmény elsősorban az entitás eltérő adójogi kezeléséből fakadhat, amikor az entitás országa transzparensként tekint arra, a mögötte lévő partnerek államában viszont úgy tekintenek az entitásra, mint ami adóalany, így a mögötte meghúzódó partnerek sem kerülnek adóztatásra.

Kérdésként merül fel az ismertetőjegy értelmezésénél, hogy kit lehet címzettnek tekinteni a telephelynek kifizetett tételek esetében. A telephelyet adózási szempontból különálló személyként (angolul *separate legal entity*) kell kezelni az OECD profitallokálási elvei alapján, ugyanakkor saját maga nem rendelkezik adóügyi illetőséggel. Ebben az esetben ugyanakkor nem lehet azt kijelenteni, hogy a szóban forgó vállalkozás ne rendelkezne egyik államban sem illetőséggel, hiszen a vállalkozás, amelynek részét képezi a telephely is, belföldi illetőségű valamelyik államban.

Az ismertetőjegy nem a kifizetés adóztatottságát vizsgálja, csupán a kifizetés címzettjének illetőség szerinti adóztatását. Éppen ezért az ismertetőjegy megvalósulhat akkor is, ha bár a jövedelem forrásának országában kivetett forrásadók visszatartásra kerültek, ha közben a címzett nem rendelkezik egyetlen adójogrendszerben sem illetőséggel.

A C. 1. a) ismertetőjegy esetében az adatszolgáltatási kötelezettség megítéléséhez a főelőny teszt alkalmazására nincs szükség.

A C.1. b) i) ismertetőjegy akkor valósul meg, ha a közös feltételek mellett teljesül, hogy a kifizetés címzettje ugyan rendelkezik adóügyi illetőséggel egy adójogrendszerben, de az adott adórendszerben **nincs társasági adó kivétel, vagy a társasági adó mértéke nulla vagy közel nulla.**

Ez az ismertetőjegy az olyan konstrukciókat azonosítja, ahol ugyan hiányzik a C.1. a) ismertetőjegy központi elemét alkotó hibrid entitás, viszont eredményét tekintve ugyanúgy kettős nem-adóztatáshoz vezet. Ez akkor fordulhat elő, ha ugyan az entitás országa illetőséggel rendelkezőnek tekinti azt, viszont az általa szerzett jövedelmeket nem adóztatja. Ez előfordulhat olyankor, ha nincs az adott országban társasági adónak megfeleltethető jövedelemadó, vagy ugyan van, de nulla, vagy közel nulla mértékű adót vet ki.

Közel nulla adó alatt a 1% és az alatti nominális adómértéket kell érteni.

Telephely esetében az adóztatást a vállalkozás szintjén összességében kell vizsgálni, azonosítva, hogy a telephelynek betudható nyereségre mekkora adót fizetett meg a vállalkozás akár a telephely, akár a vállalkozás illetőségének országában (pl. külföldi adók beszámítása esetén, vagy ellenőrzött külföldi társaság szabályokra tekintettel). Ezeket az adókat együttesen kell figyelembe venni a címzett adókötelezettségének megállapítása szempontjából.

A C. 1. b) i) ismertetőjegy esetében az adatszolgáltatási kötelezettség megítéléséhez a főelőny teszt alkalmazására is szükség van.

A C.1. b) ii) ismertetőjegy akkor valósul meg, ha a közös feltételek mellett teljesül, hogy a kifizetés címzettje ugyan rendelkezik adóügyi illetőséggel valamelyik adójogrendszerben, de az **adott állam, vagy terület szerepel** az Unión kívüli, **nem együttműködő államokat**, illetve területeket **tartalmazó, a tagállamok által együttesen vagy az OECD keretében összeállított listán.**

Az Európai Unió és az OECD is bizonyos szempontok alapján vizsgálja a nem együttműködő joghatóságokat és azokról listát vezet. A C.1. b) ii) ismertetőjegy megvalósul, ha ezekben az adójogrendszerekben van a kifizetés címzettjének az illetősége.

Az „Unión kívüli, nem együttműködő adójogrendszereket (államokat, illetve területeket) tartalmazó, a tagállamok által együttesen összeállított lista” alatt az Európai Unió Tanácsa 2017. december 5. napján elfogadott, az adózási szempontból nem együttműködő országok és területek európai uniós jegyzékéről szóló 15429/17 EU Tanácsi Következtetések I. számú mellékletében szereplő nem együttműködő államok jegyzékét kell érteni. Ezt a listát az Európai Unió Tanácsa időszakonként felülvizsgálja. Az érintett adójogrendszerek aktuális listáját az adózási szempontból nem együttműködő államok listájának közzétételéről szóló 19/2020. (XII. 30) PM Miniszteri rendelet tartalmazza. Az OECD keretében összeállított lista alatt az adózási szempontból nem együttműködő országokat tartalmazó listáját kell érteni. Ezen a listán jelenleg egyetlen adójogrendszer sem szerepel.

A C. 1. b) ii) ismertetőjegy esetében az adatszolgáltatási kötelezettség megítéléséhez nincs szükség a főelőny teszt alkalmazására!

A C.1. c) ismertetőjegy akkor valósul meg, ha a közös feltételek mellett teljesül, hogy a **kifizetés teljes adómentességet élvez** abban az adójogrendszerben (államban, illetve területen), amelyben a címzettje adóügyi illetőséggel rendelkezik.

Ennél az ismertetőjegynél a teljes mentesítésségi követelmény kifejezetten a kifizetésre utal, így annak nincs jelentősége, hogy az entitás maga teljesen adómentes-e. Az vizsgálendő, hogy a kifizetésre tekintettel biztosít-e az állam teljes mentességet. Másik oldalról megállapítható, hogy csak a teljes mentesség biztosítása valósítja meg az ismertetőjegy feltételét, a részleges mentesség biztosítása nem.

Nem azt szükséges vizsgálni, hogy fizettek-e a kifizetés után adót. Elképzelhető például, hogy a kifizetést nem terheli adófizetési kötelezettség, mert korábbi veszteségekkel kerül szembeállításra. Ilyenkor viszont nem beszélhetünk mentességről, hiszen a kifizetés a veszteség felhasználása miatt nem kerül adóztatásra.

Kérdésként merül fel, hogy miként kell kezelni azt a helyzetet, amikor egy belföldi illetőségű vállalkozás külföldi telephelyének nyeresége kerül mentesítésre. A szabályozás céljából, valamint az egyezményes szabályok semleges kezeléséből arra a következtetésre lehet jutni, hogy a telephely nyereségének egyezményes mentesítése nem valósítja meg az ismertetőjegy követelményét. Egyrészt ezt támasztja alá, hogy a szabályozás célja annak vizsgálata, hogy az olyan jövedelem, ami az illetőség országában adózna, mentesítésre kerül-e. Mivel a telephelynek betudható nyereség esetén nem ez a helyzet, így a feltételek nem valósulnak meg. Másik oldalról biztosítani kell az egyezményes szabályok semlegességét is. Feltételezve egy olyan helyzetet, hogy a telephelynek betudható nyereséget magasabb adó terheli a forrás államában, mint az illetőség országában kivetett adó, úgy beszámítás módszere esetén sem fizetne ténylegesen adót a vállalkozás. Nem lenne semleges a szabályok kezelése, ha ugyanolyan eredmény mentén a mentesítést tartalmazó egyezményeknél jelenteni kellene, míg a beszámítás módszerét alkalmazók esetében nem.

A kapott osztalék esetében felmerülhet a kérdés, hogy a jövedelem mentesítése miatt megvalósul-e az ismertetőjegy. A válasz nemleges, hiszen a kapott osztalék definíció szerint nem levonható adózási szempontból a kifizető országban, így nem valósítja meg az általános feltételeket, annak ellenére, hogy a jövedelem teljes mentesítése megvalósul.

A C.1. c) ismertetőjegy esetében az adatszolgáltatási kötelezettség megítéléséhez a főelőny teszt alkalmazására is szükség van.

A C.1. d) ismertetőjegy akkor valósul meg, ha a közös feltételek mellett teljesül, hogy a **kifizetés preferenciális adórendszer alá tartozik** abban az adójogrendszerben (államban, illetve területen), amelyben a címzettje adóügyi illetőséggel rendelkezik.

Preferenciális adórendszernek kell tekinteni az összes olyan kedvezményt, vagy speciális szabályozást, amely az OECD káros adózási gyakorlatokat vizsgáló munkacsoportja (angolul *Forum on Harmful Tax Practices*) vagy az EU ugyanezzel a kérdéskörrel foglalkozó munkacsoportja (angolul *Code of Conduct*) vizsgált. A vizsgált preferenciális rezsimek listáját [az OECD rendszeresen közzéteszi a honlapján](#), az [Európai Unió Tanácsa is az elfogadott döntéseket közli a honlapján](#).

A C.1. d) ismertetőjegy esetében az adatszolgáltatási kötelezettség megítéléséhez a főelőny teszt alkalmazására is szükség van.

C.2. ismertetőjegy

Egy eszköz értékcsökkenéséhez kapcsolódóan több adójogrendszerben érvényesítenek levonást.

A **C.2. ismertetőjegy** hibrid adótervezési konstrukciót kíván azonosítani, amelynek keretében **ugyanazon eszköz után több országban** is adózási szempontból érvényesíthető **levonást** vesznek igénybe a vállalkozások. Erre az OECD BEPS 2-es akciójelentése biztosít példákat.

Önmagában nem kell viszont jelteni azokat a helyzeteket, amikor kétszeresen figyelembe vett jövedelem is keletkezik, így különösen, ha egy belföldi illetőségű adózónak a külföldi telephelyéhez allokálható nyereség esetében az adóegyezmény, vagy annak hiányában a belső jog a beszámítás lehetőségét alkalmazza. Ilyenkor ugyan az értékcsökkenés kétszer is figyelembe kerül, mind a központnál, mind a telephelynél, viszont kétszer kerül figyelembevételre az a jövedelem is, amivel szembe van állítva.

Ugyanez a helyzet az olyan esetekben is, ha az értékcsökkenés kétszeres elszámolására ellenőrzött külföldi társaság szabályok miatt kerül sor, ahol mind a bevételek, mind a hozzá kapcsolódó értékcsökkenések két helyen is elszámolásra kerülnek.

A C.2. ismertetőjegy esetében az adatszolgáltatási kötelezettség megítéléséhez nincs szükség a főelőny teszt alkalmazására!

C.3. ismertetőjegy

Ugyanazon jövedelem- vagy vagyonelemre több adójogrendszerben igényelnek kettős adóztatás alóli mentességet.

Összhangban az OECD BEPS 2-es akciójelentésével, ez a **C.3. ismertetőjegy** olyan konstrukciókat kíván azonosítani, amelyekben **ugyanazon adót több helyen is felhasználják** a kettős adóztatás elkerülésére. Erre példa lehet az, ha egy hibrid transzfer eredményeként ugyanazon pénzügyi eszközre tekintettel több helyen is figyelembe veszik a kifizetésre felszámított forrásadókat a beszámítás keretében. Nem valósul meg az ismertetőjegy, ha az adó beszámítására azért kerül sor több vállalkozásnál is, mert több vállalkozás is ellenőrzött külföldi társaság szabályok alapján figyelembe veszi ugyanazt a jövedelmet.

A C.3. ismertetőjegy esetében az adatszolgáltatási kötelezettség megítéléséhez nincs szükség a főelőny teszt alkalmazására!

C.4. ismertetőjegy

Olyan konstrukció, amelynek keretében eszközátruházásra kerül sor és lényegi eltérés van az adott eszközökért az érintett adójogrendszerekben fizetendőnek tekintett összegek között.

A **C.4. ismertetőjegy** azokat a helyzeteket kívánja azonosítani, amikor **egy eszköz** határon átnyúló átruházása esetében eltérő értéken kerül egyik oldalról kivezetésre az eszköz és lényegileg más értéken kerül az új tulajdonosnál kimutatásra.

Ez előfordulhat például abból fakadóan, hogy az értékelésnél az eltérő országokban különböző diszkont kamatot használtak a nettó jelenérték meghatározásához.

Lényegesnek minősül az eltérés, ha a két érték közötti különbség a 40%-os mértéket, vagy az 500 millió Ft összeg közül a kisebbet eléri.

A C. 4. ismertetőjegy esetében az adatszolgáltatási kötelezettség megítéléséhez nincs szükség a főelőny teszt alkalmazására!

2.2.5 Az automatikus információcseréhez és a tényleges tulajdonoshoz kapcsolódó különös ismertetőjegyek – „D” kategória

A „D” kategóriában szereplő ismertetőjegyek a pénzügyi számlainformációk adóhatóságok közötti automatikus információcseréjére vonatkozó sztenderdek kijátszására szolgáló, valamint a tényleges tulajdonosok számára menedékként használható átláthatatlan struktúrák biztosítására irányuló konstrukciókra válaszul kerültek bevezetésre.

A DAC6 preambuluma 13. pontja tartalmazza, hogy az ebbe a kategóriába tartozó ismertetőjegyek átültetése és magyarázata során a **tagállamok támaszkodhatnak az OECD nem átlátható offshore adóstruktúrák kezelésére szolgáló kötelező adatszolgáltatási szabályokra vonatkozó modellegyezményére (OECD MMDR) és annak kommentárjára, annyiban amennyiben ezek összhangban vannak az uniós joggal.** Mint ilyen, az OECD MMDR és a kapcsolódó kommentár szemléltető útmutatóként használható az ismertetőjegyek e kategóriájának értelmezése során, olyan mértékben, amennyire ezek összhangban vannak az uniós joggal és a hazai jogszabályokkal.

D.1. ismertetőjegy – Pénzügyi számlainformációk

1. Olyan konstrukció, amely a Pénzügyi számlákra vonatkozó információk automatikus cseréjére vonatkozó uniós jogszabályokat vagy ezekkel egyenértékű nemzetközi megállapodásokat - köztük harmadik országokkal kötött ilyen megállapodásokat - végrehajtó jogszabályok szerinti adatszolgáltatási kötelezettség megsértését eredményezi, vagy amely kihasználja az ilyen jogszabályok vagy megállapodások hiányát. Az ilyen konstrukciók magukban foglalják legalább az alábbiakat:

a) olyan számla, termék vagy befektetés igénybevétele, amely nem minősül az Aktv. 1. mellékletének VIII/C. pontja alapján Pénzügyi számlának vagy látszólag nem minősül annak, de amelynek jellemzői alapvetően hasonlítanak a Pénzügyi számlák jellemzőihez;

b) Pénzügyi számlák vagy eszközök olyan adójogrendszerekbe történő áthelyezése, vagy olyan adójogrendszerek igénybevétele, amelyekkel az érintett adózó illetősége szerinti állam nem rendelkezik hatályos nemzetközi megállapodással a pénzügyi számlainformációk illetékes hatóságok közötti automatikus cseréjére;

c) a jövedelem és a vagyon olyan termékekké vagy kifizetésekké való átsorolása, amelyek nem tartoznak az Aktv. V/A. és V/B. fejezetében szabályozott pénzügyi számlainformációk automatikus cseréjének hatálya alá;

d) az Aktv. 1. mellékletének VIII/A/3. pontja szerinti Pénzügyi intézmény vagy az Aktv. 1. melléklet VIII/C. pontja szerinti Pénzügyi számla vagy az abban, illetve azon található eszközök olyan Pénzügyi intézménybe vagy Pénzügyi számlába vagy eszközbe történő áthelyezése, illetve olyan Pénzügyi intézménnyé vagy Pénzügyi számlává vagy eszközzé

történő átalakítása, amely nem tartozik az Aktv. V/A. és V/B. fejezetében szabályozott Pénzügyi számlainformációk automatikus cseréjének hatálya alá;

e) olyan jogi személyek, konstrukciók vagy struktúrák igénybevétele, amelyek megszüntetik, vagy az a céljuk, hogy megszüntessék az Aktv. 1. mellékletének VIII/E/1. pontja szerinti egy vagy több Számlatulajdonosnak vagy az Aktv. 1. mellékletének VIII/D/5. pontja szerinti Ellenőrzést gyakorló személynek a Pénzügyi számlainformációk automatikus cseréjének keretében történő jelentését;

f) olyan konstrukciók, amelyek akadályozzák az átvilágítási eljárásokat vagy kiaknázzák azok gyenge pontjait, amelyeket a Pénzügyi intézmények arra használnak, hogy eleget tegyenek a Pénzügyi számlainformációkra vonatkozó adatszolgáltatási kötelezettségeiknek, ideértve az olyan adójogrendszerek igénybevételeit is, amelyek szerepelnek a Pénzmosás Elleni Akciócsoport pénzmosás és terrorizmus finanszírozása szempontjából kockázatosnak minősített országokról készített listáján, vagy az Unión kívüli, nem együttműködő adójogrendszereket (államokat, illetve területeket) tartalmazó, a tagállamok által együttesen vagy az OECD keretében összeállított listán.

A **D.1. ismertetőjegy** célja, hogy a **pénzügyi számlainformációk** adóhatóságok közötti automatikus információcseréjére vonatkozó szabályokat megsértő, vagy azokat kijátszani szándékozó konstrukciókat feltárja.

Ez az ismertetőjegy-kategória alapvetően azoknak a határon átnyúló konstrukcióknak az azonosítására irányul amelyek

- az Aktv. V/A. és V/B. fejezetében,

- a 2014. évi XIX. törvénnyel kihirdetett, a Magyarország Kormánya és az Amerikai Egyesült Államok Kormánya között a nemzetközi adóügyi megfelelés előmozdításáról és a FATCA szabályozás végrehajtásáról szóló Megállapodásban (FATCA szabályozás),

- a 2015. évi CXC. törvénnyel kihirdetett, a pénzügyi számlákkal kapcsolatos információk automatikus cseréjéről szóló, illetékes hatóságok közötti többoldalú Megállapodás kihirdetéséről szóló törvényben (CRS Megállapodás),

szereplő, pénzügyi számlainformációkra vonatkozó adatszolgáltatási és átvilágítási szabályoknak a megsértését eredményezik, vagy kihasználják a pénzügyi számlainformációk adóhatóságok közötti automatikus információcseréjére vonatkozó szabályok hiányát.

Az ismertetőjegyben használt fogalmakon (mint például a Pénzügyi számla, Pénzügyi intézmény, Pénzügyi eszköz stb.) az Aktv.-ben a pénzügy számlainformációcserére irányadó rendelkezésekben használt azonos meghatározásokat kell érteni.

Ha ezen ismertetőjegy bármelyik jellemzője [a)-f) pontok] azonosítható egy adott határon átnyúló konstrukció kapcsán, akkor arra a határon átnyúló konstrukcióra vonatkozóan – főelőny teszt nélkül is – adatszolgáltatási kötelezettség keletkezik. Kiemelendő továbbá, hogy a D.1. ismertetőjegyet teljesítő konstrukciók típusai magukban foglalják az a)–f) pontokban foglalt eseteket, ugyanakkor a felsorolás nem teljeskörű, csak példálózó jellegű.

Az a tény, hogy egy konstrukció a pénzügyi számlainformációcsere szabályok szerinti adatszolgáltatás elmaradását eredményezi (például Kizárt pénzügyi számla felhasználása révén), önmagában még nem jelenti az ilyen szabályok megsértését vagy megkerülését és így a D.1. ismertetőjegy teljesülését. Ez a megfelelés akkor áll fenn, ha a konstrukció jellegéből

észszerűen arra lehet következtetni, hogy a konstrukció veszélyezteti a pénzügyi számlainformációkra vonatkozó szabályozás által elérni kívánt célokat.

Az „észszerű következtetés” feltételét objektív szempontból kell megítélni az eset összes körülményének figyelembe vételével. Az észszerű következtetés tesztje akkor teljesül, ha ilyen következtetésre jutna egy észszerű megközelítést alkalmazó, szakmai tanácsadói pozícióban lévő személy, aki teljeskörűen ismeri és érti a konstrukció feltételeit és következményeit, valamint azokat a körülményeket, amelyekre tekintettel a konstrukciót megtervezték, forgalmazzák és alkalmazzák.

Egy pénzügyi intézmény által a szokásos üzletmenete keretében végzett rutin pénzügyi tranzakciók (pl. átutalás, számlavezetés) tipikusan nem keletkezhetnek a D.1. ismertetőjegy alapján fennálló adatszolgáltatási kötelezettséget.

A D.1. a) pontban szereplő ismertetőjegy olyan számla, termék vagy befektetés igénybevétele esetén keletkeztethet adatszolgáltatási kötelezettséget, ami nem minősül az Aktv. 1. mellékletének VIII/C. pontja alapján Pénzügyi számlának vagy látszólag nem minősül annak, de jellemzői hasonlítanak a Pénzügyi számlák jellemzőihez.

Fontos szem előtt tartani a D.1. ismertetőjegy felvezető szövegét, ami kiindulópontként rögzíti, hogy a konstrukció megsérti a vonatkozó adatszolgáltatási szabályokat, vagy kihasználja azok hiányát. Ebből következik, hogy az a tény, hogy egy konstrukció magában foglalja egy Pénzügyi számla használatát, de az adott számlával kapcsolatos információkat nem kell bejelenteni az Aktv. V/A. vagy V/B. fejezete szerint, nem jelenti automatikusan az ezen ismertetőjegy alapján történő adatszolgáltatási kötelezettség fennállását. Jelenleg egyes számlatípusok, köztük az ügyvédi, közjegyzői letéti számlák, valamint nyugdíj-előtakarékossági számlák kifejezetten kizártak a jelentési körből. Az ilyen típusú számlák használatát magában foglaló konstrukciók nem lesznek automatikusan adatszolgáltatásra kötelezettek ezen ismertetőjegy alatt, kivéve, ha az adott konstrukció célja, hogy kihasználja a pénzügyi számlainformációkra vonatkozó átvilágítási és adatszolgáltatási szabályok hiányát.

Adatszolgáltatási kötelezettséget keletkeztethet, ha egy eredetileg a pénzügyi számlainformációkra vonatkozó szabályok alapján adatszolgáltatásra kötelezett Pénzügyi számlát mesterségesen egy adatszolgáltatásra nem kötelezett számlává alakítanak át azzal a céllal, hogy a pénzügyi számlainformációk adóhatósággal történő megosztását elkerüljék.

Önmagában nem keletkeztet automatikusan adatszolgáltatási kötelezettséget, ha egy Jelentendő pénzügyi számláról a Számlatulajdonos Kizárt pénzügyi számlára utal át meghatározott pénzügyi összeget. Ugyanakkor ebben az esetben is felmerülhet az adatszolgáltatási kötelezettség akkor, ha az az észszerű következtetés vonható le a konstrukció kapcsán, hogy annak célja Jelentendő pénzügyi számlára vonatkozóan fennálló adatszolgáltatási kötelezettség elkerülése, és az adott pénzügyi összeg Kizárt pénzügyi számlán történő „elrejtése”.

A D.1. b) pont szerinti ismertetőjegy pénzügyi számlák vagy eszközök olyan adójogrendszerekbe történő áthelyezése, vagy olyan adójogrendszerek igénybevétele esetén áll fenn, amelyekkel az érintett adózó illetősége szerinti állam nem rendelkezik hatályos nemzetközi megállapodással a pénzügyi számlainformációk illetékes hatóságok közötti automatikus cseréjére.

Egy magyar illetőségű érintett adózó esetén azt kell figyelembe venni, hogy Magyarországnak az Európai Unió tagállamaival, az Amerikai Egyesült Államokkal, valamint a CRS Megállapodást kihirdető 2015. évi CXC. törvény 1. mellékletében felsorolt államokkal van az ismertetőjegyben említett hatályos nemzetközi megállapodása. Ezen az államok listáját az

adóhatóság is közzéteszi (<https://nav.gov.hu/nav/adatbazisok>) a pénzügyi számlákkal kapcsolatos adatszolgáltatást érintő közzétételek között. A CRS Megállapodás keretében rendszeresen bővül a partnerországok köre, így ezt érdemes nyomon követni.

Példaként említhető, hogy ha egy Jelentő Magyar Pénzügyi Intézmény osztrák adóügyi illetőségű, érintett adózó Számlatulajdonos részére vezet Jelentendő pénzügyi számlát (adott esetben értékpapír-számlát), és ezen számláról a Pénzügyi eszközök (adott esetben értékpapírok) a Számlatulajdonos rendelkezése (megbízása) alapján áthelyezésre (transzferálásra) kerülnek egy Ukrajnában vezetett számlára; akkor adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó konstrukció keletkezik b) alpont alapján, mivel az értékpapíroknak olyan államba kerülnek áthelyezésre, amellyel Magyarországnak nincs az ilyen információkra vonatkozó, automatikus információcsere-t lehetővé tevő nemzetközi megállapodása.

A D.1. c) ismertetőjegy olyan konstrukcióra vonatkozik, ahol a jövedelem és a vagyon olyan termékre vagy kifizetésre való átalakítására kerül sor, amelyre nem terjed ki az Aktv. V/A. és V/B. fejezetében szabályozott pénzügyi számlainformációkra vonatkozó adatszolgáltatási kötelezettség és automatikus információcsere.

A D.1. d) ismertetőjegy alapvetően akkor áll fenn, ha egy Pénzügyi intézmény vagy Pénzügyi számla vagy az abban, illetve azon található eszközök olyan Pénzügyi intézménybe vagy Pénzügyi számlára vagy eszközbe történő áthelyezésére, illetve olyan Pénzügyi intézménnyé vagy Pénzügyi számlává vagy eszközzé történő átalakítására kerül sor, amelyre nem terjed ki az Aktv. V/A. és V/B. fejezetében szabályozott pénzügyi számlainformációkra vonatkozó adatszolgáltatás kötelezettség.

Az ismertetőjegy teljesülhet például, ha a konstrukció egy Pénzügyi számlán tartott összeget különböző számlákon úgy oszt fel, hogy azok külön-külön alatta maradjanak az Aktv. 1. melléklet V/E/2. pontjában meghatározott, az adatszolgáltatási kötelezettség küszöbértékéként feltüntetett 250 ezer USD-nak.

Az ingatlannal kapcsolatos ügyletek tipikusan nem tartoznak a pénzügyi számlainformációkra vonatkozó adatszolgáltatás hatálya alá. Így az a konstrukció, amely alapján lakásvételi célból pénzügyi összeget vesznek fel egy Jelentendő pénzügyi számláról, akkor sem felel meg a D.1. d) ismertetőjegynek, ha az így kivett és a lakás megvételére szolgáló pénzügyi összeg „kikerül” a pénzügyi számlainformációkra vonatkozó jelentéstételi kötelezettség alól.

A pénzügyi számlainformációkra vonatkozó adatszolgáltatás nemzetközi szabályai ismerik a Kizárt pénzügyi számla és a Nem jelentő pénzügyi intézmény fogalmát, melyeket az adminisztratív terhek minimalizálásának és az esetleges jogsértési kockázat alacsony szintjének elismerése miatt kerültek ki a szabályozás hatálya alól. Ennek megfelelően, pénzügyi összegnek egy Jelentendő betéti számláról egy Kizárt pénzügyi számlának minősülő számlára való áthelyezése alapesetben nem jelenti a D.1. d) pontban szereplő ismertetőjegynek való megfelelést és nem keletkeztet adatszolgáltatási kötelezettséget. Ha azonban olyan konstrukció kidolgozására kerül sor, amelynek célja, hogy megkerülje a mentességet kiváltó jogalkotói szándékot, akkor a konstrukció már megfelelhet a D.1. d) pont szerinti ismertetőjegynek.

A D.1. e) ismertetőjegy olyan jogi személyek, konstrukciók vagy struktúrák igénybevételére vonatkozik, amelyek megszüntetik, vagy az a céljuk, hogy megszüntessék egy vagy több Számlatulajdonosnak vagy Ellenőrzést gyakorló személynek a pénzügyi számlainformációk automatikus cseréjének keretében történő jelentését.

Ilyen lehet például olyan mesterséges struktúra igénybevétele, amely kihasználja, hogy az Aktív Nem Pénzügyi Jogalanyt Ellenőrző személyre nem terjed ki az adatszolgáltatási kötelezettség például olyan társasági konstrukción keresztül, ami a bejegyzése országában automatikusan Aktív Nem Pénzügyi Jogalanynak minősül.

A **D.1. f) ismertetőjegy** olyan konstrukciókra vonatkozik, amelyek akadályozzák a pénzügyi számlainformációkra vonatkozó adatszolgáltatás érdekében történő átvilágítást vagy kihasználják azok gyenge pontjait. Az átvilágítás hatékonyságát érinti az olyan konstrukció, amely az eljárás valós eredményének elérését akadályozza.

Ide tartozik az olyan adójogrendszerek igénybevétele is, melyek szerepelnek a következő listák valamelyikén:

- az OECD Pénzmosás Elleni Akciócsoport (FATF) pénzmosás és terrorizmus finanszírozása szempontjából kockázatosnak minősített országokról készített listáján,
- az OECD adózási szempontból nem együttműködő országokat tartalmazó listáján, vagy
- az Európai Unió adóügyi szempontból nem együttműködő országokat tartalmazó listáján, amit Magyarországon az adózási szempontból nem együttműködő államok listájának közzétételéről szóló 19/2020. (XII. 30) PM Miniszteri rendelet tartalmaz.

Fontos figyelembe venni, hogy a fenti listák rendszeres időközönként felülvizsgálatra kerülnek.

Teljesítheti az ismertetőjegyet, például ha egy adott adójogrendszerben illetőséggel rendelkező magánszemély abból a célból létesít illetőséget egy másik országban, hogy az ezáltal szerzett illetőségigazolást rosszhiszeműen felhasználva elkerülhesse az átvilágítási eljárás lefolytatását és eltitkolhassa az elsőként említett adójogrendszerben meglévő valós adóügyi illetőségének fennállását.

A D.1. ismertetőjegy esetében az adatszolgáltatási kötelezettség megítéléséhez nincs szükség a főelőny teszt alkalmazására!

D.2. ismertetőjegy – Tényleges tulajdonosok

2. Olyan konstrukció, amelynek jogi vagy tényleges tulajdonosi lánc nem átlátható, és amely olyan személyeket, jogi konstrukciókat vagy struktúrákat vesz igénybe:

a) amelyek nem folytatnak megfelelő személyzettel, felszereléssel, eszközökkel és helyiségekkel támogatott valós gazdasági tevékenységet; és

b) amelyeket az ilyen személyek, jogi konstrukciók vagy struktúrák által tartott eszközök tényleges tulajdonosai közül egynek vagy többnek az illetősége szerinti adójogrendszertől (államtól, illetve területtől) eltérő bármely más adójogrendszerben (államban, illetve területen) jegyezték be, irányítanak, ellenőriznek, hoztak létre vagy ilyen adójogrendszerben (államban, illetve területen) bírnak adóügyi illetőséggel; és

c) amelyek esetében a pénzügyi rendszerek pénzmosás vagy terrorizmusfinanszírozás céljára való felhasználásának megelőzéséről, a 648/2012/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet módosításáról, valamint a 2005/60/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv és a 2006/70/EK

bizottsági irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló 2015/849/EU irányelvben meghatározottak szerinti tényleges tulajdonosait azonosíthatatlanná tették.

A **D.2. ismertetőjegy** olyan konstrukciók azonosítására szolgál, **amelyek célja**, hogy meghatározott személyek, jogi konstrukciók vagy struktúrák természetes személy **tényleges tulajdonosainak azonosítását ellehetetlenítsék**.

Egy nem átlátható jogi vagy tényleges tulajdonosi láncot tartalmazó konstrukció akkor teljesíti ezt az ismertetőjegyet, ha a D.2. a)-c) pontokban meghatározott valamennyi feltétel együttesen teljesül.

Az ismertetőjegy kapcsán a „tényleges tulajdonos” fogalmát, a 2015/849/EU irányelvet átültető, a pénzmosás és a terrorizmus finanszírozása megelőzéséről és megakadályozásáról szóló 2017. évi LIII. törvény (Pmt.) 3. § 38. pontjában meghatározottakkal összhangban kell értelmezni.

A **D.2. a) pont szerinti ismertetőjegy** annak azonosítására vonatkozik, hogy olyan személyek, jogi konstrukciók vagy struktúrák igénybevételére kerül-e sor, amelyek nem folytatnak megfelelő személyzettel, felszereléssel, eszközökkel és helyiségekkel támogatott valós gazdasági tevékenységet. Az ismertetőjegy nem teljesül akkor, ha ez a négy elem (személyzet, felszerelés, eszköz és helyiség) közvetlenül az adott személy, jogi konstrukció vagy struktúra tevékenységéhez kapcsolódik.

A **D.2. b) pont szerinti ismertetőjegy** annak azonosítására vonatkozik, hogy olyan személyek, jogi konstrukciók vagy struktúrák igénybevételére kerül-e sor, amelyeket a tényleges tulajdonosok közül egynek vagy többnek az illetősége szerinti adójogrendszerrel (államtól, illetve területtől) eltérő adójogrendszerben (államban, illetve területen) jegyezték be, irányítanak, ellenőriznek, hoztak létre vagy ilyen adójogrendszerben (államban, illetve területen) rendelkezik adóügyi illetőséggel.

Példaként említhető, ha magyar magánszemélyek Panamán hoznak létre alapítványt, ami vagyonekezeléssel foglalkozik. A panamai alapítvány illetősége eltér a tényleges tulajdonosok, a magyar illetőségű magánszemélyek illetőségétől.

A **D.2. c) pont szerinti ismertetőjegy** annak azonosítására vonatkozik, hogy olyan személyek, jogi konstrukciók vagy struktúrák igénybe vételére kerül-e sor, amelyek Pmt. 3. § 38. pontja szerinti tényleges tulajdonosát vagy tulajdonosait azonosíthatatlanná tették.

Példaként említhető, ha egy konstrukció olyan adójogrendszerben levő entitást használ, amely a tényleges tulajdonosra vonatkozóan nem ad ki információt.

A D.2. ismertetőjegy esetében az adatszolgáltatási kötelezettség megítéléséhez nincs szükség a főelőny teszt alkalmazására!

2.2.6 A transzferárazással kapcsolatos különös ismertetőjegyek – „E” kategória

Ez az ismertetőjegy kategória a transzferárazással kapcsolatos konstrukciókra vonatkozik. Az ismertetőjegyek e kategóriájának értelmezése során az **OECD a nemzetközi vállalkozások és az adóhatóságok részére készült, a kapcsolt vállalkozások közötti árak módosítására vonatkozó iránymutatások 2017 („OECD Transzferár Iránymutatás”)** útmutatóként

használható olyan mértékben, amennyire ez összhangban van az uniós joggal és a hazai jogszabályokkal.

E.1. ismertetőjegy

Olyan konstrukció, amelynek keretében egyoldalú minimum mentesítési szabályok alkalmazására kerül sor.

Az **E.1. ismertetőjegy** az olyan konstrukciókra vonatkozik, amelyekben egy szokásos piaci ármegállapítás hatálya alá tartozó tranzakció esetében bármelyik fél olyan – általános szabályoktól – **egyoldalú eltérést engedő szabályt (angolul ún. safe-harbour) alkalmaz**, amely mentesíti a felet attól, hogy az általános szabályok szerint határozza meg az alkalmazandó transzferárat, eltérve a független felek között alkalmazandó szokásos piaci ármegállapítás OECD által kidolgozott módszerektől.

Az ismertetőjegy értelmezésénél az **OECD Transzferár Iránymutatás**, különös tekintettel a mentességekről szóló IV. Fejezet E. szakaszát lehet figyelembe venni.

Kizárólag az eltérést engedő szabály egyoldalú használatát magukban foglaló konstrukciók tartoznak az ismertetőjegy hatálya alá. Az adóhatóságok között megkötött két- vagy többoldalú előzetes árképzési megállapodások nem egyoldalú mentességek és nem tartoznak ezen ismertetőjegy hatálya alá.

Ezen ismertetőjegy tekintetében nem tartoznak annak hatálya alá az alábbi típusú konstrukciók:

- Olyan adminisztratív egyszerűsítő intézkedések alkalmazását magában foglaló konstrukciók, amelyek nem közvetlenül érintik a szokásos piaci árak meghatározását, például árképzés hiányában egyszerűsített dokumentációs követelmények.
- Olyan konstrukciók, amelyek az alacsony értékű csoporton belüli szolgáltatások egyszerűsített ármegállapítási módszerét alkalmazzák, anélkül, hogy konkrét funkcióelemzés eredményeként határoznák meg a szokásos piaci árat.
- Olyan rendelkezések alkalmazását magában foglaló konstrukciók, amelyek kizárják az adózók vagy ügyletek bizonyos kategóriáit a transzferár-szabályok hatálya alól. Például a kis- és középvállalkozásokra vonatkozó mentességek, vagy a csoportos társasági adóalanyokra vonatkozó mentességek.
- Ha az adózók vagy ügyletek egy bizonyos kategóriája egyoldalú eltérést engedő szabály hatálya alá tartozna, de a konkrét tranzakció keretében nem alkalmazzák ezt a kivételt és az általános szabályok szerint határozzák meg a szokásos piaci árat.

Az E. 1. ismertetőjegy esetében az adatszolgáltatási kötelezettség megítéléséhez nincs szükség a főelőny teszt alkalmazására!

E.2. ismertetőjegy

Olyan konstrukció, amelynek keretében nehezen értékelhető immateriális javak átruházására kerül sor.

Nehezen értékelhető immateriális javak meghatározás azokat az immateriális javakat vagy immateriális javakhoz fűződő jogokat foglalja magában, amelyek esetében a kapcsolt vállalkozások közötti átruházás időpontjában:

a) nem állnak rendelkezésre megbízhatóan összehasonlítható ügyletek, és

b) a tranzakció létrejöttének időpontjában még nagymértékben bizonytalanok az átruházott immateriális javakból a jövőben várhatóan befolyó pénzforgalommal vagy jövedelemmel kapcsolatos előrejelzések, vagy az immateriális javak értékeléséhez használt feltételezések, ami megnehezíti az immateriális javak végső sikeressége mértékének előrejelzését az átruházás időpontjában.

Az **E.2. ismertetőjegy** az olyan konstrukciókra vonatkozik, amelyek keretében a kapcsolt vállalkozások között **nehezen értékelhető immateriális javak** és/vagy immateriális javakhoz fűződő jogok átruházására kerül sor.

Az **OECD Transzferár Iránymutatásait**, különösen az immateriális javakról szóló VI. Fejezet D.4. Szakaszát, valamint a 2018 júniusában közzétett, az **OECD adóhatóságok számára kidolgozott, a nehezen értékelhető immateriális javakra vonatkozó megközelítés alkalmazásáról szóló útmutatóját** lehet figyelembe venni ezen ismertetőjegy értelmezése során.

Egy konstrukció akkor viseli magán ezt az ismertetőjegyet, ha minden releváns tény és körülmény alapján következtetni lehet arra, hogy az immateriális javak kapcsolt vállalkozások közötti átruházásakor nincsenek megbízható összehasonlítható adatok az ügyletek és a jövőbeni pénzáramok vagy jövedelem előrejelzései tekintetében, vagy az immateriális javak értékelésénél alkalmazott feltételezések nagyon bizonytalanok.

Összhangban az Aktv.-ben használt kapcsolt vállalkozás fogalommal, kizárólag a kapcsolt vállalkozások közötti átruházás esetére terjed ki ez az ismertetőjegy, egy vállalkozás és annak telephelye, vagy annak különböző telephelyei közötti belső ügyletekre nem. Ezen túl kizárólag az ilyen immateriális javak átruházása tárgya ennek az ismertetőjegynek, az ilyen immateriális javak használata, vagy hasznosítása nem tartozik a hatálya alá.

Az E. 2. ismertetőjegy esetében az adatszolgáltatási kötelezettség megítéléséhez nincs szükség a főelőny teszt alkalmazására!

E. 3. ismertetőjegy

Olyan konstrukció, amelynek keretében feladatok és/vagy kockázatok és/vagy eszközök csoporton belüli, határokon átnyúló áthelyezésére kerül sor, amennyiben az áthelyezést követő hároméves időszakra az áthelyező fél vagy felek kamatfizetés és adózás előtti eredményének becsült éves összege nem éri el az adott áthelyező fél vagy felek kamatfizetés és adózás előtti éves eredményének arra az esetre becsült összege 50%-át, ha az áthelyezésre nem került volna sor.

Az E.3. ismertetőjegy a csoporton belüli, határokon átnyúló átruházásokat magukban foglaló konstrukciókra vonatkozik, ahol funkciók; és/vagy kockázatok; és/vagy eszközök átadására kerül sor. Az ismertetőjegy akkor valósul meg, ha az átruházó várható éves kamatfizetés és adózás előtti eredményének (EBIT) az átruházást követő hároméves időszakban kevesebb, mint az átruházás nélküli várható éves kamatfizetés és adózás előtti eredményének (EBIT) 50%-a. Az ismertetőjegy nem valósul meg, ha egy vállalkozásban fennálló részesedések kerülnek átadásra.

A kamatfizetés és adózás előtti eredményének (EBIT) fogalmát az irányelv nem határozza meg, így annak értelmezésére a számviteli szabályokat kell megfelelően alkalmazni.

Annak megállapításához, hogy ez az ismertetőjegy teljesül-e, két jövőbeli jövedelmi

előrejelzésre van szükség, amely egyrészt az elemzi, hogy mennyi lett volna az átruházás megvalósulása nélkül a várható kamatfizetés és adózás előtti eredménye, másrészt pedig az átruházás esetén megvalósuló kamatfizetés és adózás előtti eredményének (EBIT) összegét kell megbecsülni.

Ezt a tesztet az összes releváns tény és körülmény figyelembevételével kell elvégezni, abban az időpontban, amikor az adatszolgáltatási kötelezettség keletkezése felmerül (pl. a konstrukció végrehajtásra történő átadásának időpontjában).

Ha az átadó várhatóan veszteséget szenvedne el abban az esetben, ha az átruházás nem menne végbe, és ha az átadó várható helyzete az átruházást követően továbbra is veszteséges, azonban csökkentett veszteséget, nulla eredményt vagy pozitív kamatfizetés és adózás előtti eredmény (EBIT) értéket mutatna, akkor ezt az ismertetőjegyet nem kell alkalmazni, mivel ezekről az eredményekről nem mondható el, hogy az EBIT 50%-os csökkenését jelentenék.

Az E. 3. ismertetőjegy esetében az adatszolgáltatási kötelezettség megítéléséhez nincs szükség a föelőny teszt alkalmazására!