

A HOLDINGTÁRSASÁGOK ADÓALANYISÁGA A HOZZÁADOTTÉRTÉK-ADÓ RENDSZERÉBEN*

Monok Tamás¹

A nemzetközi jog és gazdasági jog területén széles körben elfogadott elvi meghatározás szerint a holdingtársaság olyan társaság, amelynek gazdasági célja tartós részesedés szerzése egy vagy több jogilag önálló társaságban. A holdingok vagyongazdálkodó társaságok, amelyek a tulajdonukban álló gazdasági szervezetek csoportja fölött irányító és ellenőrző tevékenységet végeznek, oly módon, hogy leányvállalataik részvényeinek, üzletrészeinek ellenőrzésre jogot biztosító többségét birtokolják.²

A holding, mint működési forma, hazai viszonylatban is gyakran előforduló entitás. Elsősorban az önkormányzatok vagyongazdálkodását végző szervezetek formájában,³ másodsorban pedig a közműszolgáltatás szektorában⁴ jelennek meg.

Jelen tanulmány problémafelvetése, hogy egy holdingtársaság tekinthető-e adóalannak a hozzáadottérték-adó rendszerében? Ezen felvetés azért lényeges, mert ha nem minősül adóalannak, abban az esetben nem gyakorolhatja az adólevonás jogát, így jelentős többletköltségei keletkezhetnek a működés során. Másrészről pedig, ha fenn is állnak az adóalannak feltételei, és ennek következtében megnyílik az adólevonás lehetősége, akkor ezt a jogát részben vagy egészében gyakorolhatja? Az alábbiakban ezekre a kérdésekre kívánok választ adni, az Európai Unió Bírósága (továbbiakban: Bíróság) gyakorlatának, továbbá a vonatkozó uniós jogi aktusok és hazai jogszabályok elemzésével és értelmezésével.

1. Jogi háttér

Az Európai Unió közös hozzáadottérték-adó rendszeréről a Tanács 2006/112/EK irányelve (továbbiakban: HÉA irányelv) rendelkezik, melynek hazai implementációja az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: áfatörvény).

* DOI 10.21867/KJK/2019.1.1.

¹Dr. Monok Tamás, jogász, MKVKOK adótanácsadó hallgató

²Juhász Péter: Mikor áfaalany a holding? Példák, jogesetek. forrás: https://adozona.hu/afa/Mikor_afaalany_a_holding_Peldak_birosagi_es_U971XT (letöltés dátuma: 2019. február 8.)

³Például Budapest, Debrecen, Miskolc, Hajdúböszörmény.

⁴Például a Nemzeti Közmuvek, EON, MVM stb.

Mind a HÉA irányelv, mind pedig az áfatörvény alapján, adóalanynak minősül az a jogképes személy vagy szervezet, aki, vagy amely saját neve alatt gazdasági tevékenységet folytat, tekintet nélkül annak helyére, céljára és eredményére.⁵ Ebből következik, hogy értelmezésre szorul a gazdasági tevékenység fogalma is, mely a következőképpen határozható meg: valamely tevékenység üzletszerű, illetőleg tartós vagy rendszeres jelleggel történő folytatása, amennyiben az ellenérték elérésére irányul, vagy azt eredményezi, és annak végzése független formában történik.⁶ Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.⁷

Az adólevonási jog lényege úgy ragadható meg, hogy egy adóalany, más adóalanyok által rá áthárított adó összegét, levonhatja a saját maga által fizetendő adó összegéből. Ez a rendszer arra irányul, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a gazdasági tevékenysége kapcsán fizetendő vagy megfizetett hozzáadottérték-adó terhe alól, így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől.⁸ Az adóalanyok ezen joga, hogy az általuk fizetendő hozzáadottérték-adóból levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös hozzáadottérték-adó rendszer egyik alapelvét képezi.⁹

Magának a holdingnak a fogalmi szintű definiálása nem egyszerű feladat. Ahogy az a bevezetésben is említésre került, egységes, jogi definíció nem áll a rendelkezésünkre, mindazonáltal a Bíróság gyakorlatának figyelembevételével, egy olyan irányvonal látszik körvonalazódni, mely segítséget nyújthat a holdingtársaságok hozzáadottérték-adó rendszerbeli megítéléséhez. Ezen irányvonalat követve, alapvetően két fajtájú holdingtársaság között tehetünk különbséget. Az első típus a passzív holding, amelynek egyedüli célja, hogy más társaságokban részesedést szerezzen anélkül, hogy ezen vállalkozások irányításába közvetlenül vagy közvetve beavatkozna, kivéve azon jogok révén, amelyeket e holdingtársaság részvényesi vagy tagi minőségben birtokol.¹⁰ A második típus pedig az aktív holding, amikor a részesedés együtt jár a részesedésszerzéssel érintett társaságok irányításában az azon jogokon túlmenően való közvetlen vagy közvetett részvétellel, amelyek a részesedéssel rendelkezőt részvényesi vagy tagi minőségében megilletik.¹¹ Látható, hogy a

⁵ HÉA irányelv 9. cikk (1), áfatörvény 5.§ (1)

⁶ Áfa-törvény 6. § (1)

⁷ HÉA irányelv 9. cikk (1)

⁸ C-516/14 39. pont

⁹ C-18/13 23. pont, C-285/11 25. pont, C-516/14 37. pont

¹⁰ C-108/14 és C-109/14 18. pont, C-496/11 31. pont

¹¹ C-496/11 33. pont, C-28/16 32. pont, C-108/14 és C-109/14 20. pont

különbségtétel abban gyökerezik, hogy a részesedést szerző holdingtársaság részt vesz-e a leányvállalatai irányításában, avagy nem.

A részletes jogi elemzést megelőzően, azonban néhány gyakorlatban is megjelenő tevékenységet szeretnék ismertetni, melyek jellemzően a holdingtársaságok tevékenységi körébe tartoznak. Aktív holding esetén a leányvállalatok működésének szakmai oldala továbbra is önálló, ugyanakkor a holdingtársaság munkaszervezete biztosítja a tagvállalatok részére - általában szerződéses jogviszony keretein belül - például a könyvelési, bérszámfejtési, társadalombiztosítási, pénzügyi, beszerzési, jogi, számviteli, adózási, közbeszerzési, munkaügyi, informatikai és egyéb hasonló szolgáltatásokat.¹² Ez a rendszer egyfelől tehermentesíti a leányvállalatokat az olyan tevékenységek alól, melyek nem tartoznak a kifejezett szakmai feladataik közé, így például ha a tagvállalatok között valamely társaság egy adott város tömegközlekedésének a felelőse,¹³ nekik csak a közlekedési szolgáltatás zavartalan és biztonságos nyújtására kell törekednie, az egyéb - korábban említett - feladataikat pedig a holdingtársaság végzi.

Passzív holding esetén, viszont a szakmai feladatok ellátása mellett, a tagvállalatok feladata azon tevékenységek ellátása is, melyeket az aktív holding esetében láthattunk. Ebben az esetben a passzív holding csak részesedik az esetleges osztalékból, és a tagsága után járó jogokat - különösen a legfőbb szervben történő szavazás jogát – gyakorolja.

A továbbiakban ezen elhatárolás mentén kívánom bemutatni az adóalanyiság kérdését.

2. Passzív holding

A Bíróság állandó ítélezési gyakorlata¹⁴ alapján, más vállalkozásokban pénzügyi részesedés egyszerű birtoklása önmagában nem minősül materiális javak bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosításának,¹⁵ azaz nem merül ki a gazdasági tevékenység fogalma, amiből következik, hogy a passzív holding tevékenysége nem keletkeztet adóalanyiságot. Tovább elemezve a fenti állítást az látható hogy ilyen esetben a holdingtársaság bevétele (osztalék) pusztán abból a tényből keletkezik, hogy részesedéssel rendelkezik a leányvállalataiban. Az osztalék, pedig a részesedés birtoklásának egyszerű következménye.

Az adólevonási jog tekintetében emlékeznünk kell, hogy ez a lehetőség csak a gazdasági tevékenységet folytató adóalanyok számára áll nyitva, jelen esetben

¹² <http://hbholding.hu/mi-is-az-a-holding> (letöltés dátuma: 2019. február 8.)

¹³ Például: Debrecen és Miskolc.

¹⁴ C-108/14 és C-109/14 19. pont, C-496/11 32. pont

¹⁵ HÉA irányelv 9. cikk (1)

pedig egyik feltétel se teljesül. Más szemszögből vizsgálva, pedig úgy írhatjuk le ezt a folyamatot, hogy mivel a passzív holding nem folytat olyan hozzáadottérték-adó köteles tevékenységet, amihez hozzárendelhetőek lennének a beszerzései, így HÉA irányelv alkalmazási hatályában¹⁶ meghatározott feltételek - termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás - hiányában, nem keletkezik levonható hozzáadottérték-adó.

3. Aktív holding

Láthattuk, hogy a passzív holding működése a HÉA hatályán kívül eső tevékenység, azonban az aktív holding tekintetében más feltételrendszerrel állunk szemben, ugyanis az aktív holdingtársaságnak a leányvállalatai - amelyekben részesedéssel rendelkezik - irányításában való részvétele gazdasági tevékenységként is értelmezhető,¹⁷ így adóalanyiságot keletkeztethet.

Az irányításban való részvétel főszabály szerint annyiban értelmezhető gazdasági tevékenységként, és keletkeztet adóalanyiságot, amennyiben az meghatározott hozzáadottérték-adó köteles ügylet teljesítésében nyilvánul meg. A hangsúly ebben az esetben a meghatározott ügylet kritériumon van, melyek a Bíróság álláspontja szerint, az irányítással összefüggésbe hozható, adminisztratív, pénzügyi, kereskedelmi és technikai szolgáltatások nyújtásával valósulhatnak meg.¹⁸

A főszabály alól azonban mindig van kivétel, így a Bíróság további iránymutatásokat ad a holdingtársaság és a leányvállalatai közötti kapcsolatok gazdasági tevékenységként történő értelmezéséhez, mely szerint, három csoportot különböztethetünk meg.

Az első csoportba az az esetkör tartozik, amikor is a holdingtársaság nem részesül díjazásban - a leányvállalatoktól - a csoport tevékenységeinek központi menedzseléséért, így ez a tevékenység bevétel¹⁹ (az áfatörvény szóhasználatával: ellenérték²⁰) hiányában nem minősülhet gazdasági tevékenységnek, tehát nem keletkeztet adóalanyiságot.²¹ Adóalanyiság hiányában pedig nem élhet levonási joggal általa megfizetett hozzáadottérték-adó tekintetében, mivel az általa nyújtott irányítási szolgáltatások olyan ügyletekhez kapcsolódnak, amelyek nem tartoznak a HÉA irányelv hatálya alá.²²

¹⁶ HÉA irányelv 2. cikk (1)

¹⁷ C-496/11 34. pont

¹⁸ C-108/14 és C-109/14 21. pont, C-496/11 33. pont

¹⁹ HÉA irányelv 9. cikk (1)

²⁰ Áfa-törvény 6. § (1) és 259. § 6. pont

²¹ C-28/16 32. pont 35. pont

²² C-28/16 32. pont 37. pont

A második csoportba tartozó tényállás alapján, a holdingtársaság díjazásban részesül az irányítási tevékenységért a vállalatcsoport tagjaitól, mely tevékenység kimerítheti a gazdasági tevékenység fogalmát. Olyan esetekben, amikor a holdingtársaság irányítási tevékenysége a korábban említett, hozzáadottérték-adó köteles adminisztratív, pénzügyi, kereskedelmi és technikai szolgáltatások nyújtásával valósul meg²³, és e szolgáltatások ellenértékét továbbszámlázza a leányvállalatainak, úgy ez a magatartás már ellenérték fejében történő szolgáltatásnyújtásnak, azaz gazdasági tevékenységnek minősül.²⁴ Ezen feltételek bekövetkezése esetén láthatjuk, hogy fennáll az adóalanyiség, tehát a HÉA irányelv hatálya alá tartozó ügyletről beszélhetünk, és mint ilyen ügylet, olyan tevékenységekhez kapcsolódik, amelyek gazdasági jellegüknel fogva megnyitják a lehetőséget az adólevonási jog gyakorlására.

A teljesség igénye végett látnunk kell, hogy amennyiben a holdingtársaság nem számlázza tovább a nyújtott szolgáltatásokat a leányvállalatai számára,²⁵ úgy az a HÉA irányelv hatályán kívül eső tevékenység, és a korábban említett első csoport szerinti szabályok alkalmazandóak reá.

A harmadik csoport az előző két esetkör fúziójaként definiálható. Ez az eset akkor áll fent, amikor a termékeket és a szolgáltatásokat a leányvállalatok egyidejűleg levonási jogot keletkeztető gazdasági tevékenységek és levonási jogot nem keletkeztető gazdasági tevékenységek végzéséhez használják fel, azaz olyan termékeket és a szolgáltatásokat vesznek igénybe, amelyek felhasználása vegyes.²⁶ Ilyen esetben az előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó összegeknek a HÉA irányelv értelmében vett gazdasági tevékenységek és a nem gazdasági tevékenységek közötti megosztására vonatkozó módszerek és feltételek meghatározása a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik.²⁷

Mivel tagállami mérlegelési jogkörrel állunk szemben, említést kell tenni a hazai megoldásról is, mely ilyen esetben alkalmazandó. Ilyenkor az áfatörvényben meghatározott áfa arányosítás jogintézménye²⁸ az irányadó, mely lényegében úgy foglalható össze, hogy amennyiben az adóalany egyaránt teljesít adólevonásra jogosító termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást, továbbá arra nem jogosító termékértékesítést és szolgáltatásnyújtást is az előzetesen felszámított adó (HÉA) kizárólag az adólevonásra jogosító termékértékesítésének, szolgáltatásnyújtásának betudható részében vonható le. Ezen mechanizmusra különböző számítási módokat határoz meg az áfatörvény, de ezek nem képezik jelen cikk vizsgálati tárgyát. Azt azonban tisztán kell látni,

²³ C-108/14 és C-109/14 21. pont, C-496/11 33. pont

²⁴ C-516/14 48. pont, C-28/16 44. pont

²⁵ C-28/16 44. pont

²⁶ C-108/14 és C-109/14 26. pont, C-496/11 40. pont

²⁷ C-496/11 42. pont, C-108/14 és C-109/14 27. pont

²⁸ Áfa-törvény 123. §

hogy hazai viszonylatban – mint ahogy valamennyi tagállamban is, a közös hozzáadottérték-adó rendszer okán - az adólevonásra nem jogosító tevékenység végzése érdekében felmerült költségek előzetesen felszámított hozzáadottérték-adója nem vonható le, mindazonáltal az adólevonásra jogosító tevékenység végzése érdekében felmerült költségek előzetesen felszámított hozzáadottérték-adója főszabály szerint levonható.

Láthattuk, hogy a holdingtársaságok esetén egy igen összetett szabályrendszerrel állunk szemben, melyben először nehéznek tűnik az eligazodás. Ennek okán összefoglalva elmondhatjuk, hogy passzív holdingtársaságok semmilyen esetben nem rendelkeznek adóalanyisággal, az aktív holdingok vonatkozásában pedig a működésük összes körülményének a figyelembevételével állapítható meg az adóalanyiség megléte. Amennyiben az aktív holdingtársaságok részt vesznek a leányvállalataik irányításában, és azok hozzáadottérték-adó köteles tevékenységet végeznek, úgy a cikkben leírt egyéb feltételek teljesülése esetén adóalanyynak minősülnek és teljes egészében gyakorolhatják az adólevonás jogát. Az utolsó esetkörben pedig, amikor a leányvállalatok a holdingtársaság által nyújtott szolgáltatásokat levonási jogot keletkeztető, és levonási jogot nem keletkeztető tevékenységeikhez egyaránt felhasználják, úgy a hozzáadottérték-adó arányosításának van helye.

Források jegyzéke:

- A Tanács 2006/112/EK irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről
- 2007. évi CXXVII. törvény az általános forgalmi adóról
- C-496/11 – 2012. szeptember 6-i Portugal Telecom ítélet
- C-285/11 - 2012. december 6-i Bonik ítélet
- C-18/13 - 2014. február 13-i Maks Pen ítélet
- C-108/14 és C-109/14 - 2015. július 16-i Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet
- C-516/14 - 2016. szeptember 15-i Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet
- C-28/16 - 2017. január 12-i MVM Magyar Villamos Művek Zrt. ítélet
- Juhász Péter: Mikor áfaalany a holding? Példák, jogesetek. Forrás: https://adozona.hu/afa/Mikor_afaalany_a_holding_Peldak_birosagi
- <http://hbholding.hu/mi-is-az-a-holding>