

## SZATMÁRI ZSOLT

*Pénzügyi Jogi Tanszék*

*Témavezető: dr. Simon István tanszékvezető egyetemi docens*

### AZ IMMATERIÁLIS JAVAK NEMZETKÖZI ADÓZÁSÁNAK KÉRDÉSEI

#### 1. Általános problémafelvetés

1. A modernkori gazdaságban a termékek fogyasztása mellett egyre nagyobb szerepet kap a különféle szolgáltatások fogyasztása. A modern fogyasztási szokásokat már nem feltétlenül csak a funkcionalitás határozza meg, illetve egy fogyasztási cikk értékét gyakran nem kvantifikálható tényezők befolyásolják. A fogyasztók jelentős hányada márkajelzés, vagy akár divat alapján választja ki az általa megvásárolt terméket vagy szolgáltatást.<sup>1</sup>

Az immateriális javak a fentiekből is következően meghatározó részét képezik a modern gazdaságnak. Az immateriális javak megjelennek a gyártási folyamatokban (pl. szabadalmak), megjelennek magukban álló fogyasztási javakként (pl. szerzői művek), betöltenek értéket növelő funkciót (pl. márka), vagy komplex gazdasági/gazdálkodási megoldások (pl. know-how) formájában is jelentkezhetnek.<sup>2</sup> Éppen ez a sokrétűségük okozza az egyik központi problémát az adóztatás területén is, hiszen nehéz meghatározni, hogy adóztatási szempontból mi tekinthető immateriális jószágnak.

2. Az immateriális javak adóztatása egyaránt megvalósulhat a közvetlen (elsősorban a társasági adózásban), illetve a közvetett adók révén.

3. A nemzetközi adóztatás alapvető kérdése az, hogy melyik országot illeti meg az adóztatás joga.<sup>3</sup> Ez azért fontos kérdés, mivel a kettős adóztatás (vagy akár a többszöri adóztatás) a határon átnyúló ügyletek jövedelmezőségét erőteljesen rontja, ezzel a modern gazdaság alapvetésének számító szabad versenyt hátráltatja.

A jövedelemadó terén a kettős adóztatás az adóalany szintjén valósul meg, azaz egy adózó jövedelmét két különböző állam is adóztatni kívánja egy adóidőszakban. Határon átnyúló ügyletekkel kapcsolatban így jövedelemadózási szempontból két ország adóztatási joga merülhet fel: az egyik az adózó illetősége szerinti állam, másrésről pedig a forrásország, azaz ahonnan a jövedelem származik. Az illetőség szerinti adózás

---

<sup>1</sup> B. Joseph PINE II and James H. GILMORE: 1998. 97-105.

<sup>2</sup> Verna ALLEE: 2008. 5-24.

<sup>3</sup> John K. SWEET: 1998. 1953-1955.

elsősorban a tőkekihelyező, fejlett országok érdeke, míg a forrásadózás inkább a tőkebevonó, fejlődő országok érdeke.

A közvetett adók területén a kettős adóztatás a jövedelemadóktól különböző módon jelentkezik. A jövedelemadókat minden állam maga határozza meg, ezzel kapcsolatban teljes autonómiával rendelkeznek, a kettős adóztatás elkerülése pedig bilaterális egyezményekkel történik. A közvetett adók terén a hozzáadott érték adó („héta”) rendszerét az Európai Unióban a Héta Irányelv harmonizálja, kötelezően átültetendő szabályok meghatározásával.<sup>4</sup> Ennek megfelelően a tagállamok héa szabályai nagyban harmonizáltak egymással, a kettős adóztatást így nem kell külön tiltani, az a rendszer logikájából, illetve a héa rendszer alapelvét képező adósemlegesség elvéből következik.<sup>5</sup> A Héta Irányelv meghatározza az egyes ügylettípusokkal kapcsolatban a teljesítés helyét, azaz azt a tagállamot, melynek nemzeti héa szabályait az adott ügyletre alkalmazni kell. Így héa szempontból annak meghatározása az elsődleges, hogy az adott ügylet milyen kategóriába sorolható, így melyik teljesítési hely szabályt kell rá alkalmazni.

Egy megfelelően kidolgozott hozzáadott érték adó választ jelenthet a forrásországok azon problémájára, hogy az immateriális jogok fogyasztásából keletkező bevételt valamilyen módon megadóztathassák. A Héta irányelv szerint az immateriális javakhoz kötődő ügyletek a szolgáltatás nyújtás körébe tartoznak.<sup>6</sup> A szolgáltatások közül ki kell emelni az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat, melyek esetében fizikális jelenlét nélkül vagy minimális fizikális jelenléttel (pl. szerver) a szolgáltatás nyújtója hatalmas nemzetközi piacokat tud lefedni.

4. Az immateriális javak nemzetközi adóztatása az utóbbi években azért került a figyelem középpontjába, mivel a modern társadalmak egyre nagyobb jelentőséget és értéket tulajdonítanak az emberi kreativitásnak. A számítógépek és okostelefonok elterjedésével komoly piaca alakult ki a különféle programoknak, illetve appoknak, az ezekhez kapcsolódó sajátos marketing megoldásoknak (pl. webmesterek) és számos speciális tudás alapú megoldásnak (ld. Google kontra Oracle az Android rendszerek programozásához felhasznált Java technológiák).

Az immateriális javak számos sajátos vonással rendelkeznek. Egyrésztől gyakran nehéz egymástól elhatárolni azt, hogy éppen egy immateriális jószág használatba adásáról vagy egy szolgáltatás nyújtásáról lehet beszélni. Például a szoftvereket hagyományosan egy szoftver licen szerződés alapján adják át a felhasználónak. A sávzélesség növekedésével azonban olyan technikai megoldás is elérhetővé vált, hogy

---

<sup>4</sup> A Tanács 2006/112/EK irányelvének 401. cikke értelmében a tagállamok nem jogosultak – néhány, az irányelvben meghatározott kivételtől eltekintve –, a hozzáadott érték adó mellett más forgalmi adót bevezetni. Ezzel a kérdéssel foglalkozott egyebek mellett az Európai Unió Bírósága a C-290/05. és C-333/05. sz. egyesített ügyekben hozott ítéletében

<sup>5</sup> Az adósemlegesség elve az Európai Unió Bíróságának esetjogában kidolgozott alapelv, ami a hozzáadott érték adó rendszerében valósítja meg az egyenlő bánásmód elvét (lásd. pl. C-174/08. sz. ügy).

<sup>6</sup> A Tanács 2006/112/EK irányelvének 25. cikke

a szoftverhez történő hozzáférést egy távoli asztal kapcsolattal valósítsák meg, így nem szükséges a szoftvert licencbe adni (SaaS – software as a service).

Másrészről fontos kérdés, hogy melyik állam jogosult az immateriális jószágból befolyt jövedelem adóztatására. A fejlett országok érdeke egyértelműen az, hogy az országuk adózója által kifejlesztett immateriális jószág haszna az immateriális jószág tulajdonosának illetősége szerint adózzon. Azon országok viszont, amelyek főleg fogyasztói az immateriális jószágoknak (akár lakossági szinten, akár a beruházások szintjén) szintén szeretnék valamilyen mértékben részesülni a nyereségből, hiszen az az állampolgárai, illetve gazdálkodói által fizetett díjakból keletkezik.

5. Sok esetben a multinacionális cégek megpróbálják kihasználni a különböző államok adórendszerei közötti különbséget, ezért jövedelmüket alacsony adókulcsú országokba igyekeznek telepíteni. Ez az immateriális jogok vonatkozásában relatív egyszerűen megvalósítható, hiszen nem szükséges gyárat, nagyszámú munkavállalót vagy eszközöket egyik országból a másikba fizikálisan áthelyezni, elegendő szerződéssel az immateriális jószágot az alacsony adókulcsú országban létrehozott cégcsoport céghez áthelyezni. A jövedelemadók terén a cégcsoporton belüli ügyletek esetében az adójogszabályokban meghatározott általános elv, hogy a cégcsoporthoz tartozó cégek között alkalmazott árak ne térjenek el a független felek között alkalmazott szokásos piaci ártól. Ennek jelentősége abban áll, hogy az immateriális jószágot elméletileg nem lehetne piaci ár alatt átadni az alacsony adókulcsú országban működő cégcsoport tagnak, illetve aztán az sem adhatja vissza az immateriális jószág használati jogát a szokásos piaci ártól eltérő (jellemzően magasabb) értéken a magasabb adókulcsú országban működő társaságoknak. A szokásos piaci ár hagyományos meghatározási módja, hogy ugyanolyan vagy hasonló ügyletet független felek milyen értéken valósítanak meg. Az immateriális javak vonatkozásában azonban nehéz vagy akár lehetetlen meghatározni egy reprezentatív mintát, mivel az immateriális javak éppen egyediségükből nyerik értéküket. Ezért kérdésként merül fel, milyen alternatív módokon lehet a szokásos piaci ár követelményét megvalósítani az immateriális jószágok esetében.

## **2. A transzferárazás sajátos kérdései az immateriális javak körében**

1. A transzferárazás speciális problémakör, ami a kapcsolt vállalkozások közötti ügyletek esetében hivatott a – jogszabályokban követelményként meghatározott – szokásos piaci árat biztosítani. A nemzetközi gazdaságot a határokon átnyúló cégcsoportok határozzák meg, így a nemzetközi ügyletek jelentős része zajlik kapcsolt vállalkozások között.<sup>7</sup> Cégcsoporton belül lehetőség adódna a társasági adóalap olyan

---

<sup>7</sup> Bizonyos kutatások 2007-ben a cégcsoporton belüli ügyletek arányát az összes globális szinten kötött ügylet 35%-ban határozták meg. Ld. Paweł FOLFAS M.Sc.: 2009 <http://www.etsg.org/ETSG2009/papers/folfas.pdf>

módon történő befolyásolására, hogy a cégcsoporton belüli társaságok az egymás közötti ügyletek esetében a szokásos piaci árnál magasabb vagy alacsonyabb árakat érvényesítenek.<sup>8</sup> Ezáltal lehetőség adódna arra, hogy cégcsoporton belül az adóalapot (üzleti profitot) egy magas adókulcsú államból alacsony adókulcsúbaallokálják, majd például osztalék formájában juttassák vissza a magas adókulcsú államba. Ilyen profitallokáció történhet magas beszállítói árakkal, management díjakkal stb.

2. Az OECD alapvetően öt különböző módszert határoz meg a szokásos piaci ár meghatározására.<sup>9</sup> A leginkább tradicionális módszer ezek közül az összehasonlító árak módszere (*comparable uncontrolled price method*, CUP), ami a független felek között az összehasonlítható termék vagy szolgáltatás értékesítésekor a gazdaságilag összehasonlítható piacon alkalmazott árat kívánja azonosítani. Az OECD Irányelve a CUP módszeren kívül még a viszonteladási árak módszerét (*resale price method*), valamint a költség és jövedelem módszert (*cost plus method*) határozza meg tradicionális módszerekként. E három tradicionális módszer mellett az OECD Irányelve a haszonmegosztási módszert (*profit split method*) és az üzleti nettó hasznon módszert (*transaction net margin method*) is említi mint az üzleti profiton alapuló módszereket. Az OECD Irányelv nem határoz meg kötelezően alkalmazandó módszert, jóllehet egyfajta hierarchiát felállít.<sup>10</sup>

A magyar Tao tv. – összhangban az OECD által kialakított transzferárazási szabályokkal – a 18. §-ban szabályozza a kapcsolt vállalkozások között alkalmazott árak módosítását. A vonatkozó rendelkezések értelmében, amennyiben a kapcsolt felek az egymás között alkalmazott árak esetében eltérnek a szokásos piaci ártól, akkor az eltérés irányától függően csökkentő vagy növelő tétellel módosítaniuk kell az adózás előtti eredményüket. A Tao tv. – az OECD Irányelvnek megfelelően – tartalmazza az ármeghatározás módszereit, azonban ezek között nem határoz meg kötelezően alkalmazandó sorrendiséget.

#### a) Az immateriális javak fogalmának meghatározása a transzferárazás területén

3. Az immateriális javakkal kapcsolatban az OECD Irányelve is elismeri, hogy azok számos olyan speciális vonással rendelkeznek, ami miatt adóztatásuk külön problémákat vet fel.<sup>11</sup> Az immateriális javak meghatározásáról is csupán egy példálódzó felsorolást tartalmaz az Irányelv, melyben hivatkozik az ipari felhasználású immateriális javakra (pl. szabadalmak vagy védjegyek), a szerzői (pl. szoftver, vers, dal, könyv)

---

<sup>8</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010. 18.

<sup>9</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, II. Fejezet

<sup>10</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, II. Fejezet 2.3. pont

<sup>11</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, VI. Fejezet 6.1. pont

alkotásokra, továbbá olyan szellemi tulajdonra, mint például a know-how vagy az üzleti titok. Az Irányelv azt is kiemeli, hogy ezen javak egy részének adott esetben nincs is könyv szerinti értéke (például amikor egy belső kutatás-fejlesztési tevékenység értékét költségként számolják el ahelyett, hogy azt a létrejövő immateriális jószágra ráaktiválnák), viszont jelentős kockázatok kapcsolódhatnak hozzá (például a környezet terheléséért viselendő felelősség).

4. Tekintettel arra, hogy az OECD Irányelv nem tartalmaz pontos definíciót az immateriális javakról, ez jogbizonytalanságot okozott mind az adózók, mind pedig az adóhatóságok szempontjából. Az OECD erre a helyzetre kívánt reagálni BEPS (base erosion and profit shifting) Akcióprogramjának 8. akciópontjában, amikor funkcionális meghatározást ajánlott alkalmazni a kapcsolt vállalkozások közötti ügyletekben. Eszerint immateriális jószágnak minősülne minden (i) nem tárgyi vagy pénzügyi jellegű eszköz, (ii) ami a gazdasági tevékenység érdekében birtokolható, és (iii) melynek átadása esetén független felek ellenértéket fizetnének.<sup>12</sup> Ez a funkcionális definíció rendkívül közel áll az IAS 38 számviteli ajánlás immateriális jószágokkal kapcsolatos ajánlásához,<sup>13</sup> azonban az Ajánlás hangsúlyozza, hogy önmagában az nem tekinthető döntő szempontnak egy eszköz kategorizálása során, hogy azt számviteli szempontból immateriális jószággént kezelik-e. Sok esetben K+F vagy marketing kiadásokat költségként számolnak el, és nem aktiválják azokat, így az ilyen K+F, illetve marketing tevékenységek során létrejövő immateriális javak nem is jelennek meg a könyvekben. Fontos arra is rámutatni, hogy a jogszabályokból vagy szerződésekből eredő jogi védelem befolyásolhatja egy immateriális jószág értékét, azonban ezt a jogi védelmet nem tartja az OECD elengedhetetlennek ahhoz, hogy egy eszköz immateriális jószágnak minősüljön.

Végezetül az Akcióprogram arra is utal, hogy nem elegendő csupán annak megállapítása, hogy immateriális jószágról van szó, azt is meg kell határozni funkcionális analízis útján, hogy azok az immateriális javakon belül milyen alkategóriába sorolhatóak, mivel a szokásos piaci ár alkategóriánként eltérő lehet. Ezért fontos azt vizsgálni, hogy az adott immateriális jószág milyen módon járul hozzá az értékteremtéshez, továbbá ennek keretében mi a kapcsolata más immateriális jószágokkal, tárgyi eszközökkel és az üzleti tevékenység egyes elemeivel.

#### *b) Immaterialis javak összehasonlíthatóságának szempontjai*

5. Az Akcióprogram arra is iránymutatást ad, hogy milyen szempontokat kell figyelembe venni a szokásos piaci ár meghatározása során immateriális javaknál. Az immateriális javak esetében nehézséget okozhat egy hasonló, független felek között

---

<sup>12</sup> Revised discussion draft on transfer pricing aspects of intangibles - 30 July 2013, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/revised-discussion-draft-intangibles.pdf>, 14.

<sup>13</sup> <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38>

létrejövő ügylet azonosítása. Ezért szükséges azoknak a jellemzőknek a megnevezése, melyek alapján két immateriális jószágról kijelenthető, hogy azok hasonló tulajdonságokkal bírnak. Ilyen összehasonlítható tényezők a következők lehetnek:

- Kizárólagosság: a felhasználó kizárólagos használati, hasznosítási jogot szerzett-e;
- A jogi védelem terjedelme és ideje: bizonyos immateriális javak esetében (pl. szabadalmak) jogszabályi rendelkezések olyan védelmet biztosítanak, ami folytán a versenytársak nem tudnak ugyanolyan feltételek mellett hozzáférni az adott piachoz;
- Felhasználás földrajzi határai: gyakran a használati jogot a felhasználó csak egy meghatározott földrajzi területre kapja;
- Immateriális jószág élettartama: egy immateriális jószág hasznos élettartamát nagyban befolyásolja a technika fejlődése (például a BlackBerry volt az első általánosan elterjedt okos telefon, azonban megfelelő fejlesztések hiányában fokozatosan kiszorult a rohamos tempóban fejlődő okos telefonok piacáról);
- Fejlesztés fázisa: egy immateriális jószágot gyakran a fejlesztés olyan fázisában adnak át, amikor még ismeretlen, milyen hasznot hoz majd a hasznosítása. Például a gyógyszeriparban hatóanyagokat még az előtt szabadalmaztatnak, és adnak át, hogy annak klinikai tesztelése megtörtént volna;
- Fejlesztés, átalakítás joga: sok gazdasági szektorban (például az IT szektorban) egy-egy immateriális jószág hamar elavulttá válhat, így fontos szempont, hogy mennyiben van hozzáférés a verzió-frissítésekhez, illetve mennyiben van lehetőség az adott immateriális jószág testre szabására;
- Várható jövőbeli nyereség: amennyiben két immateriális jószágból elérhető várható eredmények lényegesen eltérnek egymástól, azokat az immateriális jószágokat nem lehet összehasonlíthatónak tekinteni.

Azokban az esetekben, amikor a fenti szempontok alapján lehet összehasonlítható, független felek között létrejövő ügyletet meghatározni, akkor az adott immateriális jószág szokásos piaci árának meghatározására a CUP módszer is alkalmazható lehet. Azonban nyilvánvaló, hogy sok esetben nem lehet ilyen összehasonlítható ügyletet találni, és ilyenkor a *profit split módszer* tűnhet a leginkább praktikus transzferár módszernek.

### c) A profit allokáció szempontjai

6. Az immateriális javak cégcsoporton belüli közös hasznosításából eredő nyereség megosztása során azonban a feleknek komoly figyelmet kell szentelni az immateriális jószág vonatkozásában betöltött funkcióknak, a viselt kockázatoknak és a felhasznált eszközöknek.

7. *Független felek közötti* tranzakciók esetében ezek a szempontok, határozzák meg a kikötésre kerülő ellenértéket, így a kapcsolt vállalkozások közötti ügyleteknél is érvényesülniük kell ezeknek a szempontoknak. Független felek például egy bérgyártás esetén a szerződésben meghatározzák melyek a bérgyártó kötelezettségei (gyártás, tárolás, engedélyek beszerzése stb.) és milyen kötelezettségek terhelik a bérgyártatót (alapanyagok biztosítása, speciális berendezések átadása, ellenőrzése stb.). Kockázatok tekintetében nem csupán a szerződésben meghatározott kockázatok (kárviselés, kötbér, stb.) vizsgálandóak, hanem az egyéb üzleti kockázatok is fontosak lehetnek, mint például az adott piac sajátos szabályozási rendje, hatóságok eljárása, az elszámolás alapjául használt deviza értékállósága. A felhasznált eszközöknek jellemzően a termelési folyamatoknál van a legnagyobb jelentőségük, hiszen gyakran a gyártó a megrendelő eszközeit is felhasználja, amit nem feltétlenül külön bérleti szerződésben ad át számára a megrendelő, hanem a vállalkozási szerződésben rendelkeznek erről, és a bérleti díjat a szerződés szerinti árba építik be. A felhasznált eszközöknek azonban nem kizárólag a termelésben lehet jelentőségük, hanem a K+F tevékenységeknél is, ahol a megrendelésre végzett fejlesztéshez a megrendelő átadhatja a korábbi kutatások ismeretanyagát.

A három szempont a profitallokáció során együtt vizsgálendő, hiszen mindegyik hatással lehet a szokásos piaci árra. Például ha a szerződés szerint egy immateriális jószágot (például egy szoftvert) átadnak egy kapcsolt vállalkozásnak, az elvileg az átvevő cég számára termel profitot. Amennyiben azonban az adott immateriális jószág hasznosításával kapcsolatos funkciókat (pl. fejlesztés, frissítés) az átadó társaság gyakorolja továbbra is, illetve a kockázatokat is ez viseli (pl. az átvevő által fizetendő díj a forgalomtól függ és nem fix összegű), akkor a profit allokáció során az átadó társasághoz a fenti szempontok figyelembevételével megfelelő mértékű profitot kell allokálni, azaz adóalapját növelni szükséges.

A felmerült költségek azonban önmagukban nem feltétlenül állnak arányban a profittermelő képességgel, így a profitallokáció során nincsen kiemelkedő jelentőségük. Például egy még csak részben kifejlesztett immateriális jószág jövőbeli bevétel-teremtő képességét befolyásoló hozzájárulás vizsgálata során tekintettel kell lenni arra, hogy a hozzájárulás értéke nem feltétlenül áll összhangban az ennek során felmerülő költségekkel (például az Oculus Rift eszköz fejlesztése adományokból történt, de a még el nem készült eszközt 2 milliárd dollárért adták el a Facebooknak<sup>14</sup>).

---

<sup>14</sup> <http://time.com/37842/facebook-oculus-rift/>

### 3. A jogdíj jövedelmek elhatárolása a vállalkozási nyereségtől a nemzetközi adózásban

1. A gazdálkodó lényegében három módon hasznosíthatja az immateriális javakat. Egyrészt a saját tulajdonában álló immateriális javak elidegeníthetőek, amely esetben az átruházó valamennyi, az immateriális jószággal kapcsolatos jogáról lemond. Fontos megjegyezni, hogy bizonyos immateriális jószágok esetében (pl. szerzői alkotások) bizonyos jogokról jogszabályi rendelkezés erejénél fogva nem mondhat le a tulajdonos (személyhez fűződő jogok), és csak a fennmaradó jogok (vagyoni jogok) átruházásáról lehet beszélni.<sup>15</sup> Ilyen esetben az átruházható jogoknál szükséges azt vizsgálni, hogy azok teljességét átadták-e, az átvevő kizárólagos jogosultságot szerez-e ezek felett. Másrészt a gazdálkodó korlátozott hozzáférést is biztosíthat a tulajdonában maradó immateriális jószághoz, melynek folytán a használatba vevő nem teljes, de bizonyos fokú jogosultságot szerez a hasznosításra. Ezt a helyzetet például a magyar számviteli törvény úgy kezeli, hogy az immateriális javakon belül megkülönbözteti a szellemi termékeket (melyeket vagy maga a gazdálkodó hozott létre, vagy azokra kizárólagos hozzáfélési jogot szerzett), illetve a vagyoni értékű jogokat (melyeket az eredeti jogtulajdonostól korlátozott felhasználási jog mellett szerzett a gazdálkodó).<sup>16</sup> Végezetül az immateriális jószágot a tulajdonos is felhasználhatja oly módon, hogy másnak semmilyen jogosultságot nem biztosít, kizárólag saját tevékenységének végzéséhez használja fel az immateriális jószágot, azaz ennek révén nyújt szolgáltatást.

2. Abban az esetben, amikor egy immateriális jószágot nem idegenítenek el, csupán azt másnak felhasználás céljából átadják, akkor e használatba adásért fizetett ellenértéket nevezzük a jogdíjnak. Amennyiben egy immateriális jószágot az egyik ország adóalánya vesz használatba egy másik ország adóalanyától, akkor kérdésként merül fel, hogy a haszonhúzó (a használatba adó) illetősége szerinti állam, vagy a forrásország (a használatba vevő állama) jogosult a jogdíj jövedelem adóztatására. Az OECD kettős adóztatás elkerüléséről szóló Modellegyezményének 12. cikkelye erre a helyzetre adja meg az iránymutatást, amit az országok többsége az egymás között kötött bilaterális jövedelemadózásról szóló egyezményekben követ. A Modellegyezmény 12. cikkelye a haszonhúzó illetősége szerinti állam adóztatási jogát határozza meg, mikor úgy fogalmaz, hogy: „*a jogdíj, amely az egyik Szerződő Államban keletkezik, és amelynek haszonhúzója a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű személy, csak ebben a másik államban adóztatható*”.

Fontos azonban kiemelni, hogy sok esetben a bilaterális kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények szerződő felei a jogdíj jövedelmeket illetően lehetőséget biztosítanak a forrásországnak meghatározott mértékű forrásadó kivetésére. Magyarország már régóta ösztönözni kívánja az IP befektetéseket hazánkban, így a Tao.

---

<sup>15</sup> A szerzői jogról szóló 1999. évi LXXVI. törvény 9. §-a

<sup>16</sup> A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 25. §, 19/2006. Számviteli kérdés



törvény által biztosított különféle kedvezmények mellett (jogdíj bevételek 50%-ával lehet csökkenteni az adózás előtti eredményt, továbbá a bejelentett immateriális jószág átadásából keletkező bevétel szintén Tao adózás előtti eredményt csökkentő tétel<sup>17</sup>), igen kedvező kettős adóztatási rendszerrel is rendelkezünk, ami a jogdíjknál kizárja a forrásadóztatás lehetőségét. Ugyanakkor számos ország él ezzel a lehetőséggel, és vezet be forrásadó fizetési kötelezettséget a jogdíj kifizetések után.<sup>18</sup> Mivel azonban a Modellegyezmény teljességgel kizárja a vállalalkozási nyereségek forrásadóztatását, így kiemelkedő jelentősége lehet bizonyos országokban annak, hogy jogdíj bevételről vagy vállalalkozási nyereségről beszélünk-e.

3. A Modellegyezmény 12. cikkelye azt is definiálja, hogy milyen bevételeket lehet jogdíjnak tekinteni. E szerint jogdíj *„bármely olyan jellegű kifizetés, amelyet irodalmi, művészeti, tudományos vagy más művek szerzői jogának, bármilyen szabadalomnak, védjegynek, formatervezési vagy más mintának, tervnek, titkos formulának vagy eljárásnak hasznosításáért vagy hasznosítási jogáért, valamint ipari, kereskedelmi vagy tudományos tapasztalatokra vonatkozó információért ellenértékként kapnak”*. Az idézett definícióból következik, hogy nem tekinthető jogdíj jövedelemnek a 12. cikkben megnevezett immateriális jószágokra vonatkozó jogok teljességének átadásáért járó összeg, mert ez vállalalkozási nyereség. Ez azonban olyan esetekben problémát jelenthet, amikor egy immateriális jószágra kizárólagos használati jogosultságot biztosítanak korlátozott időtartamra és/vagy korlátozott földrajzi területen. Amennyiben megállapítható, hogy elidegenítés történt és nem használatba adás, akkor nem lehet jogdíj jövedelemről beszélni.<sup>19</sup>

4. Figyelemmel a fentiekben meghatározott definícióra, kijelenthető, hogy a 12. cikkely szerint nem minősül jogdíj bevételnek meghatározott termék vagy szolgáltatás kizárólagos forgalmazási jogának biztosítása meghatározott földrajzi területen. A kizárólagos forgalmazási jog komoly értéket képezhet egy társaság számára, azonban a használati jog biztosítása ilyen esetben értelmezhetetlen. Egy piac felett valójában a gazdálkodó nem bír rendelkezési jogosultsággal, így ilyen esetben inkább cselekvéstől történő tartózkodásra vállalalkozik a forgalmazási jogot biztosító társaság, ami inkább a Modellegyezmény 7. cikkelye alá eső vállalalkozási nyereségnek minősíthető.<sup>20</sup> Szintén nem jogdíj bevétel az az összeg, amit egy forma, modell vagy terv kifejlesztéséért fizetnek, hiszen ilyen esetben még az immateriális jószág, amire használati jogot lehetne biztosítani még nem is jött létre. Így az ilyen K+F kifizetések szintén a 7. cikkely alá esnének.<sup>21</sup> A filmkölcsonzással kapcsolatban azonban megoszlik a szakmai álláspont.<sup>22</sup> Egyrésztől ilyen esetben a filmhez korlátozott felhasználási jogot biztosítanak, ami

---

<sup>17</sup> A társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény 7. § (1) bekezdés s) pont

<sup>18</sup> Ld. például az Egyesült Királyság kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeit: <http://www.hmrc.gov.uk/cnr/withholding-tax.pdf>

<sup>19</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010. 222.

<sup>20</sup> Jens WITTENDORFF: 2010. 201.

<sup>21</sup> John MUTTI and Harry GRUBERT: 2009. május

<sup>22</sup> Arthur J. COCKFIELD: Yale Journal of Law and Technology: Vol. 8: Iss. 1, Article 5., 8-9.

megalapozhatja a jogdíj jövedelem megállapítását. Másrészt viszont a filmkölcsönzés rendszeresen teljesített ügylet, ahol gyakorlatilag a kikölcsönzőnek azon kívül nincsen más jogosultsága, mint hogy a filmet saját otthonában megtekintse. Tehát a kikölcsönző nem folytat gazdasági célú hasznosítást, csupán fogyaszt. Ennek alapján pedig a kölcsönzési díjat vállalkozási nyereségként is fel lehet fogni.<sup>23</sup>

5. A jogdíj bevételeken belül külön problémakört képeznek a *know-how* átadásából származó bevételek. A *know-how* esetében a Modellegyezmény nem a pontosan megnevezett immateriális jószág használati jogának átadásáért járó díjat határozza meg jogdíjként, hanem azt „*ipari, kereskedelmi vagy tudományos tapasztalatokra vonatkozó információért ellenértékként*” definiálja. Ebből következik, hogy a *know-how* speciális, de külön nyilvántartásba be nem jegyzett tudás, amit gazdasági tevékenység folytatása érdekében fel lehet használni. Tekintettel arra, hogy ez az ismeretanyag azt követően, hogy a licencbe vevőnek átadják, elveszti kizárólagos jellegét, így ebben az esetben nem lehet korlátozott használatba adásról beszélni. A *know-how* licencbe adása esetén azonban az átadó azért nem vállal semmiféle felelősséget, hogy a speciális ismeretből az átvevőnek bármiféle előnye, eredménye keletkezne. Tehát a *know-how* esetében csupán az átadás a licencbe adó kötelezettsége, míg szolgáltatás nyújtás esetén a speciális ismeret felhasználásával végez tevékenységet a szolgáltatás nyújtója a szolgáltatás igénybevevője számára.

*Know-how* átadás és a szolgáltatás nyújtás elhatárolása tehát alapvető jelentőségű annak eldöntése szempontjából, hogy jogdíj bevételről vagy vállalkozási nyereségről lehet-e beszélni. Kiemelendő, hogy jogdíjat már létező *know-how* átadásáért fizetnek, azonban a szolgáltatást a speciális tudás felhasználásával, annak átadása nélkül nyújtják. Nyilvánvalóan vannak azonban olyan helyzetek, amikor a speciális tudás felhasználásával nyújtják a szolgáltatást, azonban ennek során a másik fél eltanulja a speciális ismeretet. Ilyen helyzet lehet, amikor például egy szoftvert annak szerzője finomhangolja a saját speciális programozási ismereteivel, de ennek során ezek a programozási technikák a felhasználó tudomására jutnak. Ebben az esetben a felek szerződéses akarata mellett az eset összes körülményeit is fontos vizsgálni, hogy ténylegesen milyen gazdasági tartalmú ügylet valósult meg.

Tekintettel arra, hogy speciális ismeretet nem adnak át, ezért az értékesítést követően nyújtott segítség, illetve a pusztán technikai segítségnyújtás után kapott ellenértéket nem lehet jogdíjnak tekinteni. Ezért például egy komplex hálózati rendszer kezelésével kapcsolatos telefonos vagy távoli eléréses technikai asszisztencia után fizetett havidíj minden esetben vállalkozási jövedelemnek fog számítani. Vannak azonban komplex jellegű ügyletek, mint például a franchise, amelynél egyszerre történik egy *know-how* átadás és egy technikai segítségnyújtás is. Például a McDonald's esetében a gyorsétterem üzemeltetésével kapcsolatos ismeretanyagot átadják az adott üzemeltetőnek, de emellett folyamatosan szolgáltatást is nyújtanak, például a beszállítói

---

<sup>23</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010, 224.

hálózathoz történő hozzáféréssel. Ilyenkor a befolyó franchise bevétel megosztása válik szükségessé jogdíj bevételre és vállalkozási nyereségre.

#### **4. Lehetséges megoldás az immateriális javak forrásadóztatására: hozzáadott érték adó**

1. A digitális gazdaságban rendkívül kiterjedt az immateriális javak lakossági fogyasztása, az internetezők naponta vásárolnak zenéket, filmeket, alkalmazásokat stb. a világhálóról. Miközben ezeknek az immateriális javaknak a fogyasztói lényegében a világ bármely pontján lehetnek és közel azonos feltételekkel juthatnak hozzá az általuk fogyasztani kívánt immateriális javakhoz, addig az immateriális javak tulajdonosai jellemzően néhány fejlett országban rendelkeznek illetőséggel. A jövedelem típusú adók területén jellemzően az ilyen ügyletek után az immateriális jószág haszonhúzójának illetősége szerinti állam rendelkezik az adóztatás jogával, azonban kérdésként merül fel, hogy a fogyasztó állama milyen módon érhetne el adóbevételt olyan ügyletek után, ahol a jövedelmet egy másik állam adózója számára a saját államának fogyasztói teremtik meg. Miután hagyományos értelemben vett fizikális jelenlétről nem lehet beszélni, így a kettős adóztatási egyezmények által definiált telephely fogalom az ilyen szolgáltatásokra nem alkalmazható.<sup>24</sup> A forrásadóztatás esetében pedig kérdésként merül fel, mely szereplőhöz telepítse a jogalkotó az adólevonás kötelezettségét.

A hozzáadott érték adó megoldás lehet a forrásadóztatás fenti problémájára. Az Európai Unió területén már évtizedek óta működő hozzáadott érték adó rendszer úgy tud a forrásország számára adóztatási jogot generálni, hogy ahhoz a szolgáltatás nyújtójának nem kell telephellyel rendelkeznie.

2. A HÉA Irányelv rendszerében a teljesítési hely szabályok határozzák azt meg, hogy melyik tagállam általános forgalmi adó szabályait kell alkalmazni, azaz főszabály szerint melyik tagállam rendelkezik az adóztatás jogával. Néhány speciális esetet leszámítva, amennyiben az ügylet teljesítési helye egy adott tagországba esik, akkor a szolgáltatás nyújtója köteles abban az államban regisztrálni. Fontos azonban megjegyezni, hogy a regisztráció folytán csupán az adott tagállam adószámával fog rendelkezni a szolgáltatás nyújtója, ez nem keletkeztet belföldi illetőséget jövedelemadó szempontjából.

Főszabályként a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye, ahol a szolgáltatás nyújtója gazdasági céllal letelepedett.<sup>25</sup> Ehhez képest az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra a HÉA Irányelv speciális, kiegészítő szabályokat határoz meg. Elektronikus úton nyújtott szolgáltatások körébe tartozik egyebek mellett a szoftver

---

<sup>24</sup> A probléma elemzését ld.: RÁCZ Dániel: *A nemzetközi adózás új kihívásai: az elektronikus kereskedelem* című, e kötetben megjelenő írásában.

<sup>25</sup> A Tanács 2006/112/EK Irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről 43. cikk

értékesítés, illetve a zenék, filmek és játékok biztosítása.<sup>26</sup> A speciális teljesítési hely szabályok<sup>27</sup> és a főszabály együttes olvasata szerint a Közösségen belül letelepedett nem adóalany természetes személyek részére nyújtott ilyen szolgáltatásoknál a teljesítés helye a szolgáltatás nyújtójának letelepedési helye, míg harmadik országba nyújtott szolgáltatások esetében ez a harmadik ország a teljesítés helye, azaz az ügylet a HÉA Irányelv területi hatályán kívüli. Ha azonban a szolgáltatást harmadik országbeli adóalany nyújtja egy Közösségen belüli nem adóalany részére, akkor az igénybevevő lakóhelye a teljesítés helye.<sup>28</sup> Ez harmadik országbeli szolgáltatók esetében azt jelentené, hogy lényegében a Közösség valamennyi tagállamában regisztrálniuk kellene magukat, de az adminisztratív terhek csökkentése érdekében regisztrációs kötelezettségüknek az általuk szabadon választott tagállamban tehetnek eleget.<sup>29</sup>

3. A hozzáadott érték adó összefüzésű forgalmi adó, ebből következően azt az értékesítési folyamat minden pontján felszámítják, de a végső fogyasztó kivételével a lánc valamennyi tagja jogosult az adólevonás jogát is gyakorolni. Így elválnak egymástól az adóalany (az adókötelezettséget viselő entitás) és az adóterhet gazdasági értelemben viselő entitás személye. Gazdasági értelemben a végső fogyasztó viseli csupán az adóterhet, mivel ő nem élhet adólevonási jogával. Tehát a hozzáadott érték adó – a végső fogyasztó kivételével – csupán átfolyó költség az értékesítési lánc szereplői számára, az valódi terhet nem jelent, így az egyes országok eltérő hozzáadott érték adó mértéke nem válik adótervezési szemponttá.

4. A fenti általánosan érvényesülő szabály azonban egyes elektronikus úton nyújtott szolgáltatások esetében torzulhat, és így az adott ország adókulcsának tényleges hatása lehet az adózó profitjára. Az internetes tartalomszolgáltatásoknál nem ritka, hogy a fogyasztó kis értékű egységeket (egy zeneszám, egy kredit) tud vásárolni annak érdekében, hogy minél inkább személyre tudja szabni a fogyasztását. Például az iTunes elterjedésével vált általánosan elfogadott gyakorlattá, hogy a fogyasztóknak nem kellett a teljes zenei albumot megvásárolniuk, hanem lehetőségük volt csupán egy-egy zeneszám kiválasztására. Ezeknek az egységeknek az árát a szolgáltató azonban kénytelen bruttó összegben meghatározni, mivel nagyon látványos eltérések lennének, ha az egységesen meghatározott nettó árra országonként eltérő HÉA mértéket számítanának fel. Például egy CD esetében annak kereskedelmi árát számos körülmény befolyásolja a tényleges tartalma mellett: gyártási költség, szállítási költség, polcpénz stb. Ezzel szemben egy letöltött zeneszám esetében valamennyi fogyasztó egységes feltételekkel fér hozzá a zeneszámhoz, így fogyasztói elvárásként jelentkezik, hogy az ár is egységes legyen.

---

<sup>26</sup> A Tanács 2006/112/EK Irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről II. melléklet

<sup>27</sup> A Tanács 2006/112/EK Irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről 56. cikk

<sup>28</sup> A Tanács 2006/112/EK Irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről 57. cikk

<sup>29</sup> A Tanács 2006/112/EK Irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről XII. cím 6. fejezet 2. szakasz

Amennyiben viszont a szolgáltatónak bruttó értéken kell egységesen beáraznia a szolgáltatásait, akkor a héra mértéke országonként eltérő profitot eredményezhet. Tekintettel a fentiekben ismertetett speciális teljesítés hely szabályokra a Közösségen belül letelepedett szolgáltatást igénybevevők részére nyújtott szolgáltatások esetében a szolgáltatás nyújtójának (legyen akár Közösségen belüli, akár harmadik országbeli) érdeke lehet alacsony adókulcsú országból nyújtania szolgáltatásait, ezzel magasabb profitot elérve.

5. Az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások jellegükből adódóan viszonylag kevés fizikális erőforrást igényelnek, illetve az erőforrások földrajzi elhelyezkedése csaknem mindegy. Ebből az is következik, hogy amíg a szolgáltatás nyújtója alacsony héra kulcsú tagállamban (például Luxemburg) telepedik le, addig a szolgáltatás nyújtásával kapcsolatos funkciók jelentős részét (pl. szerver, pénzügyi funkciók, helpdesk) minden további nélkül ki tudja szervezni egy másik tagállamba (ahol azonban adott esetben magasabb a héra kulcs). Ebben az esetben kérdésként merülhet fel, hogy a kialakított struktúra *megvalósít-e joggal való visszaélést*, és a valódi szolgáltató az a társaság-e, amelyik a tényleges funkciók többségét ellátja.

Erre vonatkozóan ugyan az Európai Unió Bíróságának még nincsen kialakult joggyakorlata, a Bíróság a hozzáadott érték adó esetében már vizsgálta a visszaélésszerű magatartás, illetve az adóelőny elérésének a kérdését. A Halifax-ügyben hozott ítélet<sup>30</sup> 73. pontja például rögzíti, hogy amennyiben az adóalany választhat a kétféle ügylet között, a Héra Irányelv nem írja elő, hogy a magasabb összegű Héra befizetésével járó ügyletet kell választania. A Part Service Srl. ügyben<sup>31</sup> az Európai Unió Bírósága azt is kiemeli, hogy csak akkor állja meg a helyét a visszaélésszerű joggyakorlás, ha az adózó kizárólagos célja a konstrukcióval adóelőny elérése, más üzleti cél nem fedezhető fel. Azt azonban az Európai Unió Bírósága a nemzeti bíróságok hatáskörébe utalja, hogy megítélik, van-e az ügyletnek az adóelőnyön túli üzleti célja. Ilyen üzleti cél lehet adott esetben olyan jogi, közigazgatási és üzleti környezet, ami az adott szolgáltatás nyújtását megkönnyíti, biztonságosabbá teszi. Másrésztől a fenti ítéletekből azt a következtetést is le lehet vonni, hogy az adókulcsok esetében akkor lehet visszaélésszerűségről beszélni, ha az adózó egy tagállamon belüli két adókulcs közül alkalmazza visszaélésszerűen az alacsonyabbat, azonban amennyiben két tagállam közül az alacsonyabb adókulcsút választja letelepedési helyéül, akkor az önmagában nem minősülne visszaélésszerűnek.

Ellenben a Newey-ügyben az Európai Unió Bírósága azt is kimondta, hogy „*a valós gazdasági és kereskedelmi tartalom figyelembevétele a közös héra-rendszer alkalmazásának alapvető követelménye*”.<sup>32</sup> Ez tehát arra engedne következtetni, hogy az Európai Unió Bírósága adott esetben az ügylet megvalósulásának részletes és konkrét körülményeit is szükségesnek tartja vizsgálni az ügylet megítéléséhez. Márpedig ebben az esetben az egyéb gazdasági cél fennállta ellenére is juthat az Európai Unió Bírósága

---

<sup>30</sup> C-255/02 – Halifax és társai ügy

<sup>31</sup> C-425/06 – Part Service ügy

<sup>32</sup> C-653/11 – Newey ügy 42. pont

arra a következtetésre, hogy visszaélésszerű magatartás történt. Ehhez viszont szükséges lehet a vizsgált gazdasági szektor működésének mélyreható ismerete, hiszen a digitális gazdaság számos olyan sajátos technikai, illetve pénzügyi megoldással bír, ami más szektorban szokatlan lehet, azonban az ebben a szektorban tevékenykedők számára ez a szokásosan elfogadott.

Bár a fenti ítéletek hasznos szempontokat tartalmaznak a visszaélésszerű magatartás megítéléséhez, fontos azonban kiemelni, hogy a közösségi jogalkotó az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat tekintve az Európai Unió Bíróságát megelőzve adott megoldást a visszaélések elkerülésére. 2015. január 1-jétől új teljesítési hely szabályok lépnek hatályba<sup>33</sup>, melyek szerint a magánszemély igénybevevők esetében a teljesítés helyét e magánszemély igénybevevők letelepedési helye fogja meghatározni. Ezzel megszűnhetnek az ilyen szolgáltatásokkal kapcsolatos adótervezési struktúrák a hozzáadott érték adó rendszerében, és számos nagy tartalomszolgáltató (például Google) kötelessé válhat arra, hogy például Magyarországon magyar áfa felszámításával nyújtsa szolgáltatásait. A hazai átültető rendelkezések azonban egyelőre még kidolgozás alatt állnak, illetve nagy valószínűséggel ezen a területen a jövőben is lesznek adótervezési struktúrák, csupán más tartalommal, így az Európai Unió Bíróságának a joggyakorlata a továbbiakban is fontos iránymutatás lehet az adózók számára.

## Felhasznált irodalom

Arthur J. COCKFIELD: The rise of the oecd as informal 'world tax organization' through national responses to e-commerce tax challenges, Yale Journal of Law and Technology: Vol. 8: Iss. 1, Article 5.

Dr. CSÁTALJAY Zsuzsanna [et al]: Nagy Áfa Kézikönyv I., Nemzetközi ügyletek ÁFÁ-ja és számlázása, 2013.

Paweł FOLFAS M.Sc.: Intra-firm trade and non-trade intercompany transactions: changes in volume and structure during 1990–2007  
<http://www.etsg.org/ETSG2009/papers/folfas.pdf>

John MUTTI and Harry GRUBERT: The Effect of Taxes on Royalties and the Migration of Intangible Assets Abroad, University of Chicago Press, 2009. május

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 2010

---

<sup>33</sup> A Tanács 2008/8/EK Irányelve

OECD Revised discussion draft on transfer pricing aspects of intangibles, 2013. július 30.

B. Joseph PINE II and James H. GILMORE: Welcome to the experience economy; Harvard Business Review July-August 1998

John K. SWEET: Formulating international tax laws in the age of electronic commerce; University of Pennsylvania Law Review Vol. 146, No. 6, 1998

Verna ALLEE: Value Network Analysis and value conversion of tangible and intangible assets; Journal of Intellectual Capital Volume 9, No. 1, 2008

Jens WITTENDORFF: The Object of Art. 9(1) of the OECD Model Convention: Commercial or Financial Relations, International Transfer Pricing Journal May/June 2010. 201.