

pmXpert

a {pmx} Consulting Group adózási kiadványa

2024

AZ APPORT ADÓZÁSI KÖTELEZETTSÉGEI

2024. december 5.

Tartalomjegyzék

1.	Bevezető.....	3
2.	Az apport szabályainak rövid bemutatása.....	3
3.	Az apport áfakötelezettsége.....	5
4.	Az apport illetékkötelezettsége.....	9
5.	Az apport számviteli kezelése és társasági adó kötelezettsége.....	11
6.	Összefoglalás	12

1. Bevezető

Legújabb pmXpert szakmai kiadványunk egy mindenki által ismert ügylet adózási, számviteli kezelését mutatja be, kitekintést adva egyes jogi részeire is.

A gazdasági életben megszokott, hogy vállalkozások alakulnak, egyesülnek, szétválnak, meglévő vállalkozások újat alapítanak. Az is közzismert, hogy minden gazdasági társaságnak szüksége van vagyoni hozzájárulásra (alaptőke, törzstőke), mely lehet pénzbeli és nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás is. Ugyanakkor, habár sok esetben triviálisnak tűnik egy apportálás kezelése adózásiilag, sok olyan kötelezettség van, amelyeknek - ha nem teljesítik ezeket időben a vállalkozások, vagy nem gondolják át előre a kialakítandó struktúrát ezen szempontok alapján - jelentős adózási és adófizetési következményei lehetnek.

Éppen ezért ebben a kiadványunkban szeretnénk bemutatni a nem pénzbeli hozzájárulás, közzismertebb nevén az **apportálás adózási szabályait** és felhívni a figyelmet arra, hogy milyen kötelezettségekre kell odafigyelni.

Ez az anyagunk csak a vállalkozások által alapított társaságok apportálási szabályait tárgyalja, a magánszemély alapítók általi apportálást egy másik kiadványban mutatjuk majd be.

2. Az apport szabályainak rövid bemutatása

Egy gazdasági társaságnak már az alapításakor szüksége van vagyonra, amely lehet pénzbeli és nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás is. **Viszonylag szabadon határozható meg, hogy milyen pénzbeli és apport arányban lehet teljesíteni a vagyoni hozzájárulást.** A Ptk.¹ az apport esetében **csak a részvénytársaságokra vonatkozóan ad meg korlátokat**, így előírja, hogy alapításkor a pénzbeli hozzájárulás összege nem lehet kevesebb az alaptőke 30%-ánál, a többi társasági forma esetén nincs ilyen megkötés, így azok kizárólag nem pénzbeli vagyoni hozzájárulások rendelkezésre bocsátásával is alapíthatóak. A Ptk. annyi korlátot állít, hogy ha

¹ a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (továbbiakban: Ptk.)

alapításkor a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás értéke eléri vagy meghaladja a törzstőke felét, a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulást a nyilvántartásba-vételi kérelem benyújtásáig teljes egészében a társaság rendelkezésére kell bocsátani.

Apportálásra nem csak az alapításkor van lehetőség, hanem később, egy már működő társaság tőkeemelése esetén is.

Apportként vagyoni értékű jog, dolog tulajdonjoga, illetve adós által elismert vagy jogerős bírósági határozaton alapuló követelés kerülhet átruházásra.

Részvénytársaságok esetében apport átadása során **az átadott vagyont vagy könyvvizsgálóval, vagy az adott vagyontárgy értékeléséhez szükséges szakértelemmel rendelkező szakértővel kell értékelteni** és egy jelentést készíteni, amely tartalmazza a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás leírását, értékét, értékelését, az alkalmazott értékelési módszer ismertetését és azt, hogy az értékelést érintő új befolyásoló körülmény nem merült fel. A könyvvizsgálónak vagy szakértőnek a jelentésben nyilatkoznia kell arról, hogy a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulásnak az alapítók által előzetesen megállapított értéke egyensúlyban van-e az ellenében adandó részvények számával, névértékével.

Korlátolt felelősségű társaság esetén **a nem pénzbeli hozzájárulás értékét a tagok állapítják meg és fogadják el**, a Ptk. nem ír elő sem szakértői, sem könyvvizsgálói értékelési kötelezettséget, szemben a részvénytársaságokkal. Ugyanakkor, a bejegyzési kérelem kötelező melléklete az ügyvezetői nyilatkozat az apport rendelkezésre bocsátásáról, illetve a tagok értékelésre vonatkozó nyilatkozata, a Ctv.² 1. számú melléklet II. 1. bb) pontja alapján. Amennyiben az apport értékének megállapításához könyvvizsgálót vagy szakértőt vettek igénybe – ez nem kötelező –, akkor ebben az esetben az általa készített véleményt is csatolni kell a cégiratokhoz.

Ugyan Kft esetén az apport értékét meghatározhatják maguk a tagok, **a tagok azonban felelősséggel tartoznak az általuk megállapított értékért**. Így, ha utólag kiderül, hogy az apport értéke szolgáltatáskor alacsonyabb volt, mint amennyit megjelöltek, a társaság 5 évig kérheti még a

² a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény (továbbiakban: Ctv.)

különbözet megfizetését. Azok a tagok pedig, akik jobb tudomásuk ellenére magasabb értéken fogadták el, egyetemlegesen felelnek (azaz, mindegyik tag a teljes kár megtérítéséért felelős) a társasággal szemben az ebből eredő károkért. Erre a kártérítésre a szerződésszegéssel okozott károkért való felelősség szabályai az irányadók.

Példa:

„A” és „B” társaság egy új társaságot („C”) alapít, melybe az alapításkor „A” társaság egy ingatlant apportál. Az ingatlan könyvszerinti értéke a piaci ár alatt van. Mivel az új társaság formája kft, ezért az ingatlant nem kell szakértővel felértékelteni, így akár a könyvszerinti értéken, de akár a piaci érték felett is apportálásra kerülhet.

„A” társaság a piaci értéknél magasabb értéken apportálja az ingatlant az új társaságba, majd két év múlva az ingatlan értékesítésekor derül ki, hogy az ingatlan értéke alacsonyabb volt, emiatt a „C” társaság kötelezi „A” tagot, hogy az apportálási érték és a piaci érték közötti különbséget fizesse meg részére. Mivel „B” tagnak az alapításkor nem volt tudomása róla, hogy az ingatlan értéke alacsonyabb, így tőle nem követelhető a különbség megtérítése.

3. Az apport áfakötelezettsége

Az Áfa törvény apport esetében a **főszabály szerint adófizetési kötelezettséget állapít meg**, ugyanis a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás teljesítése esetén az azt teljesítő fél – az Áfa tv. 259. § 6. pontja szerinti ellenértékként – üzletrészt (tulajdoni részesedést) kap cserébe, a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás rendelkezésre bocsátása az általános forgalmi adó rendszerében (az Áfa tv. 9. §-a vagy 13. §-a szerinti) **ellenérték fejében teljesített ügyletnek tekintendő**, mely után főszabály szerint adófizetési kötelezettség keletkezik.

Ugyanakkor, az Áfa tv. 17. § (1) bekezdése **kivétel szabályként előírja, hogy amennyiben** az adóalany a terméket, vagyoni értékű jogot nem pénzbeli betétként, hozzájárulásként bocsátja rendelkezésre, és az a 18. § (1) és (2) bekezdésében **meghatározott feltételek szerint történik**, a

termék értékesítéséhez, szolgáltatás nyújtásához fűződő joghatás nem áll be. Vagyis, **nem keletkezik áfafizetési kötelezettség az apport átadása után.**

Az Áfa törvény termékről és vagyoni értékű jogról rendelkezik, így felmerült kérdésként, hogy követelés apportba adása esetén a követelésre vonatkoznak-e az Áfa törvény apport szabályai. Erre az adóhatóság megadta a választ [2016/3-as Adózási kérdése], eszerint mivel a Ptk. 3:99. § (1) bekezdése értelmében – a vagyoni értékű joggal megegyező módon – nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás (apport) tárgya lehet, a követelés – függetlenül attól, hogy azt az Áfa tv. 17. § (1) bekezdésében foglalt kivételes szabály kifejezetten nem nevesíti – az Áfa tv. 17. § (1) bekezdésének alkalmazásában vagyoni értékű jognak tekintendő. Emiatt, amennyiben a gazdasági társaság tagja a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás (apport) tárgyaként követelést szolgáltat a társaság részére (függetlenül attól, hogy az adott pénzkövetelés harmadik féllel vagy azzal a társasággal szemben áll fenn, amely a pénzkövetelésért cserébe az üzletrészt adja), a követelést rendelkezésre bocsátó adóalany – az Áfa tv. 18. § (1) és (2) bekezdésében előírt feltételek teljesülése esetén – az Áfa tv. 17. § (1) bekezdése alapján mentesül az apport (követelés) átadását terhelő adófizetési kötelezettség alól, vagyis az apport (követelés) átadását ez esetben adófizetési kötelezettség nem terheli.

A fentiek alapján **nem keletkezik áfafizetési kötelezettsége sem az apportálónak, sem az új társaságnak, ha teljesítik az Áfa törvény 18. § (1) és (2) bekezdését.**

Eszerint

- a szerzőknek a szerzésekorföldön nyilvántartásba vett adóalanyoknak kell lenniük;
- illetve, kötelezettséget kell vállalniuk arra, hogy a szerzéshez és a szerzett vagyonhoz fűződő, az e törvényben szabályozott jogok és kötelezettségek – a (2) bekezdésben említett eltéréssel – a szerzéstől kezdődően jogutódként őket illetik és terhelik;
- és sem a szerzésekorf, sem azt követően nincs olyan, e törvényben szabályozott jogállása, amely természeténél fogva összeegyeztethetetlen lenne a b) pontban említett kötelezettségek teljesítésével, vagy annak csorbítására lenne alkalmas;

- továbbá az elévülési időn belül a szerzőkkel együtt egyetemleges felelősség terheli az apportálókat, azon e törvényben szabályozott kötelezettségek teljesítéséért, amelyek a vagyonhoz fűződően a szerzésig bezárólag keletkeztek.

Vagyis, kell egy olyan megállapodást kötniük a feleknek, amelyben a fenti kötelezettségvállalásokat megteszik. Ha ez nem teljesül, akkor az apportálás áfaköteles és arról egyrészt számlát kell kiállítani, másrészt az áfát is meg kell utána fizetni.

Továbbá, egy **ingatlanapport** esetében nagyon fontos, hogy az **apportálás előtt történjen adótervezés** is, mivel ebben az esetben többféle lehetőség is felmerülhet, mivel az ingatlan értékesítése főszabály szerint adómentes, de lehet rá választani adókötelezettséget is. Így például, ha egy apportáló társaság választotta az ingatlanértékesítésre az adókötelezettséget és az apportáláskor nem teljesítik az Áfa törvény 18. § (1)-(2) bekezdésében foglaltakat és az apportot fogadó társaság nem adóköteles tevékenységhez használja az ingatlant, akkor az apportáláskor rá áthárított adót nem helyezheti levonásba, így jelentős többlet adófizetési kötelezettség keletkezik. Emellett ebben az esetben az is problémaként felmerülhet, hogy ha az apportáló társaság az ingatlan beszerzésekor levonásba helyezte az áfát, de az apportot fogadó cég adómentes tevékenységhez használja fel, emiatt az apportot fogadó félnek, mint jogutódnak az ingatlannak, mint tárgyi eszköznek a beszerzése kapcsán levont áfa utólagos kiegészítési kötelezettsége keletkezhet.

Ezen résznél szeretnénk **felhívni a figyelmet egy olyan NAV álláspontra**, mely szerint, **ha teljesül is a 18.§ (1)-(2) bekezdése, akkor is kell számlát kiállítani, mert az ügylet áfa hatálya alá tartozik és nincs mentesítés a számla kibocsátására**. Ezt több szakmai cikkben is megerősítették és arra hivatkoznak, hogy azért nem minősíthetők az Áfa tv. 17–18. §-aiban szereplő ügyletek az áfatörvény hatályán kívüli ügyleteknek, mert mindegyik esetben adóalany által - ilyen minőségében - belföldön és ellenérték fejében teljesített termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás történik. Az Áfa tv. 17. § (1)–(4) bekezdései azonban úgy rendelkeznek, hogy a meghatározott feltételek fennállása esetén nem áll be a termék értékesítéséhez, a szolgáltatás


nyújtásához fűződő joghatás, azaz nem keletkezik adófizetési kötelezettség. Vagyis, értelmezésük szerint az a szófordulat, hogy „nem áll be a joghatás”, az csak azt jelenti, hogy nem kell áfát fizetni, de az ügylet az Áfa tv. hatálya alá tartozik.

Szakmailag ezzel az érveléssel nem értünk feltétlenül egyet, ugyanis a HÉA. irányelv³ 19. cikke, amely az Áfa 17-18. alapját képezi, azt mondja ki: A vállalkozás vagyonának egészben vagy részben történő átruházását - akár ellenérték fejében, akár ingyenesen, akár apportként történő bevitellel - a tagállamok úgy tekinthetik, mintha nem történt volna termékértékesítés, és az átruházás kedvezményezettjét az átruházó jogutódjának tekintik. A HÉA. irányelv egyértelműen azt jelenti ki, hogy ilyen esetekben nem történik termékértékesítés és nem azt, hogy mentesül az adófizetési kötelezettség alól az apportálás.

Továbbá, a HÉA. irányelv ezen különös szabály alkalmazását nem kötelezően írja elő, csak lehetőséget ad az alkalmazásra, de ha egy adott tagállam ezt választja, akkor azt úgy kell alkalmaznia, ahogy a HÉA. irányelvben szerepel és attól nem térhetne el.

Ugyanakkor, mivel adófizetési kötelezettséget nem érint a fent írt NAV vélemény, emiatt **mindenképpen javasoljuk, hogy akkor is állítsanak ki számlát az apportról a felek, ha nem**

³ a Tanács 2006. november 28-i 2006/112/EK Irányelve - a közös hozzáadottértékadó-rendszerről (továbbiakban: HÉA irányelv)



keletkezik utána adófizetési kötelezettségük. A NAV értelmezés szerint a számlán fel kell tüntetni azt a tényt, hogy az Áfa tv. 17–18. §-ai alapján nem keletkezik áfafizetési kötelezettség.

Példa:

Az előző példánál maradva „A” társaság az ingatlant 5 éve szerezte be és levonásba helyezte az előzetesen felszámított áfát, mivel adóköteles tevékenységéhez használta, illetve az ingatlan értékesítésre is választotta az áfakötelezettséget, így az ingatlan apportálása áfaköteles a főszabály szerint.

Az ingatlant „C” társaság adómentes tevékenységhez kívánja felhasználni. A két társaság teljesíti az Áfa törvény 18. § (1)-(2) bekezdésben foglaltakat, így az ingatlan apportba adása áfamentesen történik meg, melyről az „A” társaság áfamentesen számlát is kiállít.

Ugyanakkor, a „C” társaságnak a szerzéstől jogutódként kell eljárnia, ezért az ingatlan, mint tárgyi eszköz beszerzése kapcsán levont áfa utólagos kiigazítására lesz kötelezett, mivel adómentes tevékenységhez használja az ingatlant és a 240 hónapos figyelési időszak még nem telt le. Emiatt hiába volt áfamentes az apportálás, utólagos áfafizetési kötelezettség így is keletkezett-

4. Az apport illetékkötelezettsége

Az apportálás nem tárgya az ajándékozási illetéknek, mert az apport tárgyának átadására nem ingyenesen, hanem a tagsági jogokért (pl.: szavazati, osztalék jog) cserébe kerül sor.

Emiatt viszont a **visszterhes vagyonátruházási illetékkötelezettség merülhet fel** az Itv.⁴ 18. §-a alapján, amennyiben – többek között – **ingatlan, ingatlanhoz kapcsolódó vagyoni értékű jog, belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban fennálló vagyoni betét** (részvény, üzletrész, szövetkezeti részesedés, átalakított befektetői részjegy) **vagy gépjármű kerül**

⁴ az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (továbbiakban: Itv)

apportálásra. Mivel az illeték a vagyonszerzőt terheli, ezért ilyen esetekben az illetéket annak a társaságnak kell megfizetnie, amelybe az apportálás történt. A visszterhes vagyonátruházási illeték általános mértéke a megszerzett vagyon terhekkal nem csökkentett forgalmi értéke után 4%, ingatlan, illetve belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban fennálló vagyoni betét megszerzése esetén ingatlanonként 1 milliárd forintig 4%, a forgalmi érték ezt meghaladó része után 2%, de ingatlanonként legfeljebb 200 millió forint.

Az Itv. 26. § (1) bekezdés t) pontja rögzíti, hogy mentes a visszterhes vagyonátruházási illeték alól az ingatlanok, valamint a belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban fennálló vagyoni betétnek a Tao. törvény⁵ 4. § 23. pont a)–e) alpontja szerinti kapcsolt vállalkozások közötti átruházása. Ugyanakkor, ez az **illetékmentesség ingatlanok esetében csak akkor áll fenn**, ha a **vagyonszerző előző adóévi nettó árbevételének legalább 50%-a saját tulajdonú, bérelt ingatlan bérbeadásából, üzemeltetéséből, saját tulajdonú ingatlan adásvételéből származott.** Új társaság alapításakor, amennyiben apportként ingatlan kerül átadásra, csak abban az esetben lehet élni az illetékmenteséggel, amennyiben az alakulás adóévében is már keletkezni fog árbevétele ezen ingatlan bérbeadásából, üzemeltetéséből és ezen árbevétele a teljes árbevételének az 50%-át eléri⁶. Emiatt mindenképpen szükséges lehet egy új működési modell esetén ezt is figyelembe venni,

Példa:

Az ingatlant apportáló „A” társaság és az apportot fogadó „C” társaság a Tao. törvény alapján kapcsolt vállalkozásnak minősülnek, így az ingatlanapport illetékmentességéhez az egyik feltétel fennáll.

A „C” társaság újonnan alakul meg, így nem volt még árbevétele. Az új cégmodell szerint az ingatlant „C” társaság fogja felújítani és utána kerül csak bérbeadásra, ezért az alakulás évében sem lesz árbevétele. Mivel az újonnan alakuló „C” társaságnak nem lesz árbevétele az ingatlan bérbeadásból, ezért nem tud élni az illetékmenteséggel.

⁵ A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao. törvény)

⁶ Itv 26. § (23)-(24) bekezdés

így például, úgy tervezni az ügyletet, hogy az apportálás évében mindenképpen keletkezzen már árbevétel bérbeadásból, üzemeltetésből.

5. Az apport számviteli kezelése és társasági adó kötelezettsége

Apportáló társaság esetén az átadott eszközt ki kell vezetni a nyilvántartásokból, az új részesedést pedig a létesítő okiratban szereplő értéken nyilvántartásba kell venni. Vagyis, az apportba adás alapesetben csak a mérleg eszközoldalát érinti, azon belül megváltoztatja az eszközök egymáshoz viszonyított arányát, de ez – hogy csak az eszközoldalt érinti - csak abban az esetben igaz, amennyiben az átadott eszközök könyv szerinti értéke és a létesítő okirat szerinti értéke ugyanannyi.

Ugyanakkor, ha **az átadott eszközök létesítő okiratban szereplő és a könyv szerinti értéke eltér egymástól, akkor eredmény (veszteség vagy nyereség) keletkezik**, ami már a mérleg forrásoldalát is érinti a mérleg szerinti eredményen keresztül és emiatt már **társasági adókötelezettség is keletkezhet**. Ugyanis, ha egy eszközt pl. ingatlant, a szokásos piaci értékén adja apportba az egyik társaság a másik társaság részére, a könyvszerinti értéke pedig alacsonyabb a szokásos piaci értéknél, akkor nyeresége keletkezik, amely társasági adóalapot jelent. Az apportot kapó társaságnál viszont nem keletkezik eredményhatás az apportálással.

Társasági adó vonatkozásában még a transzferár miatt keletkezhet kötelezettség, mivel a Tao. törvény 18. § (6) bekezdése alapján az apportálás is transzferárazási kötelezettség alá esik, ha az egyéb feltételek teljesülnek. Abban az esetben, ha az apport értéke a tényleges, valós piaci értéket képviseli, akkor nem kell kiigazítani az adóalapot, ugyanakkor transzferár-nyilvántartási kötelezettség ekkor is keletkezhet.

Példa:

„A” társaság az ingatlant a szokásos piaci értékét meghaladó értékben adta apportba „C” társaságnak, amely az ingatlan könyv szerinti értékét is meghaladta, emiatt az „A” társaságnál nyereség keletkezik, amely után adófizetési kötelezettsége is fennáll.

Ugyanakkor, mivel az apportot fogadó „C” társaságnál az apportálásnak nem lesz eredményhatása, így a társasági adóalapot sem érinti, emiatt az „A” társaság nem is fogja tudni csökkenteni az adóalapját a transzferárazás miatt sem, mivel nem teljesül az a feltétel, amely szerint a másik fél a különbözet összegét figyelembe veszi (vette) a társasági adó alapjának meghatározása során.

6. Összefoglalás

Ahogy az a fentiekből is jól látszik, egy apportálás esetén számos körülményre oda kell figyelni, hogy ne keletkezzen felesleges többlet-teher, emiatt mindenképpen szükséges egy előzetes adótervezés is, mivel számos olyan adókötelezettség merülhet fel, amely egy előzetes tervezéssel, megfelelő strukturálással elkerülhető, ugyanakkor utólag már nem korrigálható.

Amennyiben bármilyen kérdése merülne fel a leírtakkal kapcsolatban, keressen minket

bizalommal!

2024.12.05.

Üdvözlettel:

PMX Csapat

pmXpert

a {pmx} Consulting Group adózási kiadványa

2024

Tisztelt Olvasó!

Minden {pmx} kiadványt a lehető legnagyobb gonddal és figyelemmel állítunk össze, az elmúlt közel három évtized során megszerzett ismereteink és gyakorlati tapasztalataink birtokában. S éppen ezen ismeretek mondatják velünk azt, hogy adózási szempontból szinte nincs két egyforma eset, sokszor egy jelentéktelennek tűnő eltérés alapvetően érintheti, változtathatja meg egy ügylet, tranzakció vagy éppen juttatás adókötelezettségét. Erre tekintettel kérjük, hogy nagyon gondosan mérlegelje, ha üzleti döntéseit kizárólag ezen kiadványban foglalt tartalomra alapozva hozza meg és nem konzultál adószakértőjével a konkrét eset kapcsán. Mi nyomatékosan hangsúlyozzuk azt, hogy minden esetben ki kell kérni a konkrét ügyről a szakértő véleményét és megalapozott, felelősségteljes döntés csak ennek birtokában hozható.

A fentiek miatt a kiadvány nem megfelelő gondossággal történő felhasználásából fakadó semmilyen kárért nem tudunk felelősséget vállalni.

Megértését köszönjük!



Szalai János partner