

Várható adószabályok a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok alkalmazása során

A Deloitte Magyarország havi megjelenésű hírlevelében tájékoztatja ügyfeleit a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokhoz (továbbiakban „IFRS”) kapcsolódó aktualitásokról, valamint az alkalmazását érintő legfontosabb kérdésekről. Jelen hírlevelünkben az IFRS alkalmazására vonatkozó adószabályok ismertetésével foglalkozunk.



A Kormány az 1387/2015. (VI. 12.) számú határozatában döntött az IFRS-ek egyedi beszámolási célokra történő hazai alkalmazásáról. Ezzel összefüggésben a Nemzetgazdasági Minisztérium 2015. szeptember 24-én közzétette az IFRS-ek egyedi beszámolási célokra történő hazai alkalmazásának bevezetéséhez szükséges törvény-módosítási javaslatokat („Javaslat”), melyek legfőképpen a következő törvényeket érintik (nem teljes körű felsorolás):

▶ A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény

▶ A helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény

▶ A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény

A Javaslatra beérkezett vélemények alapján a végleges törvénytöveg még akár jelentősen is eltérhet. Természetesen későbbi hírlevelünkben a végleges szabályokról, a Javaslatához képest bekövetkezett változásokról is hírt adunk majd.

A törvény indoklása szerint az intézkedés javítja a hitelintézetek, biztosítók és egyéb pénzügyi vállalkozások, tőzsdén jegyzett vállalkozások pénzügyi kimutatásainak átláthatóságát, ezáltal javul a külföldi tőkebevonás lehetősége.

Az IFRS-ek szerinti éves beszámolóra történő áttérés szabályai

A jelenlegi elérhető törvénytervezet alapján az IFRS-ekre történő áttérésről szóló döntést a gazdálkodónak legkésőbb az áttérés napja előtt 90 nappal be kell jelentenie a Nemzeti Adó- és Vámhivatal részére. A bejelentéshez csatolni kell a az áttérésre való felkészültségét igazoló könyvvizsgálói jelentést, melyet IFRS minősítéssel rendelkező kamarai tag könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég bocsáthat ki.

Az IFRS minősítéssel rendelkező kamarai tag könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég a felkészültségre vonatkozó vizsgálat során ellenőrzi, hogy a gazdálkodó

- a) Alkalmaz-e az IFRS-ek szerinti éves beszámolója összeállításához olyan személyt, aki IFRS regisztrálási szakterületen szerepel a könyvviteli szolgáltatást végzők nyilvántartásában vagy IFRS minősítéssel rendelkező kamarai tag könyvvizsgálót,
- b) Rendelkezik-e az IFRS-ek szerinti éves beszámolójának összeállításáért felelős személy által jóváhagyott számviteli politikával,
- c) Elvégezte-e az IFRS 1 A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása című standard szerint az áttérés első éve előtti üzleti évre vonatkozó összehasonlító adatainak előállítását.

HIPA-t érintő IFRS specialitások

A törvény egy külön szabályrendszerrel egészül ki az egyedi beszámolóját az IFRS-ek szerint készítő vállalkozóra vonatkozóan.

Értelemszerűen az egyik legfontosabb szabályozási teendő a nettó árbevétel, eladott áruk beszerzési értéke és anyagköltség fogalmának meghatározása volt e vállalkozói körre, külön specifikálva a pénzügyi és biztosítói szektorra.

Nettó árbevétel meghatározása

Normál adózók esetében a Javaslat szerint az általános szabályok szerinti nettó árbevétel fogalma alapvetően az IAS 18 Bevételek című standard szerinti áru értékesítése, szolgáltatás nyújtása, jogdíjra való jogosultság miatt bevételként elszámolt összegből indul ki. Ehhez hozzá kell adni még a nem szokásos tevékenység keretében eladott termékek, nyújtott szolgáltatások árbevételét, valamint a beruházási szerződésekhez kapcsolódó szolgáltatásnyújtási bevételeket. Továbbá az IFRS-ek szerint bizonyos ügyletek kapcsán bevétel nem kell (nem lehet) elszámolni, illetve az elszámolt bevételt csökkenteni kell, emiatt az előzőek szerint meghatározott bevétel-fogalom jellemzően még szűkebb tartalmú lehet, mint a magyar számviteli szabályozás szerinti nettó árbevétel, ezért addicionális növelő tételeket is előír a Javaslat (pl. nem számlázott, utólag adott, bevételként figyelembe nem vett engedmény összege, a bevételt csökkentő kötbér összegével, stb.).

Hasonlóan, előfordulhatnak olyan esetek is, amikor az IFRS szerinti bevétel olyan elemeket tartalmaz, mely a magyar számviteli standardok szerint nem jelennének meg a bevételben, ezek meghatározott esetekben csökkentik majd a nettó árbevételt (pl. saját használatú ingatlan, vagy befektetési célú ingatlan eladásából származó bevétel, bevételként elszámolt állami támogatások, stb.).

Hitelintézet, pénzügyi vállalkozás, befektetési vállalkozás esetén nettó árbevétel az IAS 18 Bevételek című standard szerint kamatként elszámolt bevétel a kiindulópont az adóalap meghatározása során. Ezt a bevételt növelni kell bizonyos fizetett, járó díjak, jutalékok összegével melyek a kamatbevételt csökkentették, a kapott, járó díjak, jutalékok összegével, pénzügyi eszköz eladása esetén, az elért nyereséggel, lízingügyletek bizonyos elemeivel és a nem szokásos tevékenység folytatása során elszámolt bevétellel, egyéb bevétellel. A Javaslat előírja a kapott osztalékok hozzáadását is a nettó árbevételhez, mely a jelenlegi, a számviteli törvény előírásain alapuló szabályokhoz képest egyértelmű eltérést és addicionális adóterhet eredményezne!

Az így meghatározott bevételt csökkenteni kell az üzleti évben ráfordításként elszámolt (fizetett, járó) kamattal.

Biztosítók esetén is alapvetően a fentiek szerint kell a nettó árbevételt meghatározni, a Javaslat azonban további szektor specifikus módosításokat is tartalmaz.

Eladott áruk beszerzési értéke, anyagköltség

Az árbevétel szabályozásához képest kisebb az eltérés a magyar számviteli szabályok és az IFRS-ek között az eladott áruk beszerzési értéke, az anyagköltség és a közvetített szolgáltatások fogalma tekintetében. A Javaslat célja e kisebb fogalmi eltérésekből eredő különbségek közömbösítése.

TAO

Az IFRS-ek szerinti beszámolót készítő adózók társasági adóalapjának megállapítására az általános szabályok vonatkoznak azonban hasonlóan a HIPA szabályozáshoz, a TAO törvény is egy külön fejezettel egészül ki ami az IFRS szerinti beszámolókra vonatkozó különös, az általános szabályokat kiegészítő vagy ahhoz képest teljesen új rendelkezéseket tartalmazza. Emellett több a törvény által használt fogalom (pl. árbevétel) pontosítása is szükségessé vált, ezek többségében követik a HIPA fogalomrendszerét, adott esetben konkrétan a HIPA vonatkozó szabályaira utal vissza.

TAO megállapítás folyamata IFRS adózók esetében:

1.	IFRS szerinti adózás előtti eredmény
2.	Korrigált adózás előtti eredmény
3.	Speciális IFRS esetén alkalmazandó adóalap módosító tételek
4.	Normál adóalap módosító tételek a Tao tv. 7-8. paragrafusa szerint, az –IFRS-ek szerinti beszámolót készítő adózókra vonatkozó speciális szabályokra tekintettel
5.	Adóalap

Adózás előtti eredmény megállapítása TAO célokra

A számviteli törvény új IFRS-re vonatkozó szabályai definiálják az adózás előtti eredmény fogalmát, amelyet az IFRS-ek szerint adózónak adózás előtti eredményként, kiinduló adatként kell figyelembe venni a társasági adóalap számítása során, azzal, hogy a társasági adó alapját (növelő, csökkentő tételeket) a folytatódó és a megszűnt tevékenységek figyelembevételével kell meghatározni.

Az IFRS-ek szerint adózónál a vállalkozó bizonyos tételeket nem az adózás előtti eredmény terhére számolhat el, melyek a magyar számviteli standardok szerint viszont az adózás előtti eredményt terhelnek (pl. a helyi iparüzési adó és az innovációs járulék nyereségadó-ráfordítások soron elszámolva vagy előfordulhat számviteli politikában történő változás visszamenőleges alkalmazása esetén, saját részvény, a saját üzletrész értékesítésekor, nem pénzbeli hozzájárulásként történő átadásakor, stb.). Ez esetekben az adósemlegesség érdekében ezért az IFRS-ek szerint beszámolót készítőknél az adózás előtti eredmény csökkentése szükséges az előírt tételekkel. Hasonló elven azonban azon tételek miatt is (növelő irányú) korrekció szükséges a TAO célokra alkalmazandó adózás előtti eredmény meghatározása kapcsán. E lépéseken keresztül kerül megállapításra a korrigált adózás előtti eredmény, mely a további adókalkuláció kiindulópontja, azaz ezen korrigált adózás előtti eredményt kell az általános előírások szerinti csökkentő és növelő (a Tao. törvény 7. § és a 8. §-ában meghatározott) tételekkel módosítani, azonban figyelemmel az IFRS-ek szerinti beszámolót készítő adózókra vonatkozó speciális szabályokra.

A teljesség igénye nélkül, a speciális szabályok például a következő eseteket kezelik:

Tulajdonos társaságnak történő ingyenes juttatások
Bekerülési érték és leszerelési költségek, illetve átértékelési modell / valós érték modell és TAO szerint elismert értékcsökkenés kapcsolata
Céltartalékkal (és hasonló tartalékolással) összefüggő különös megfontolások
IFRS-ek szerinti beszámolóra (könyvvezetésre) történő áttérés következtében a saját tőke változása (annak érdekében, hogy az áttérési különbözetet ne terhelje a kétszeres adóztatás, illetve a kétszeres nem-adóztatás elkerülése érdekében). Az áttéréssel kapcsolatos speciális módosító tételek arról is rendelkeznek, hogy adóalap csökkentés esetén azt áttérés adóévében és az azt követő két adóévben három egyenlő részletben alkalmazza azt az adózó, míg a növelés esetén választása szerint az áttérés adóévében egy összegben vagy az áttérés adóévében és az azt követő két adóévben három egyenlő részletben alkalmazza.

Funkcionális pénznem

Az IFRS-ekben a könyvvezetés pénzneme („funkcionális pénznem”), illetve a beszámoló készítés pénzneme („prezentációs pénznem”) eltérhet egymástól: a könyvvezetés a funkcionális pénznemben történik, majd az alapján kerülnek összeállításra a beszámoló adatai esetleg ettől eltérő devizában. A Javaslat rögzíti, hogy az adóalap számítás során a funkcionális pénznemben feltüntetett adatokat kell figyelembe venni. Amennyiben ez a forinttól eltérő pénznem, akkor a Tao. törvény 5. § (8) bekezdésének megfelelő alkalmazásával kell elvégezni a forintra történő átszámítást.

Speciális szabályokkal nem kezelt IFRS – magyar számviteli standardok közötti eltérések

A Javaslat kidolgozása során a rendező elv az volt, hogy a ritka vagy nem jelentős, illetve 5 éven belül visszaforduló tételekre nem határoz meg a szabályozó speciális rendelkezéseket, mivel hatása nem jelentős, illetve belátható időn belül visszafordul a hatása.

Áttéréssel kapcsolatos speciális szabályok HIPA és TAO

Minden áttérőnek be kell jelentenie áttérési szándékát a NAV számára (MNB által felügyelt áttérő intézménynek be kell jelentenie MNB számára is) 90 nappal korábban, illetve 2016-ban áttérők az áttérést követő 15 napon belül. Az áttérés másik feltétele, hogy a társaság rendelkezzen az áttérésre való felkészültségét igazoló könyvvizsgálói jelentéssel és ezt mellékelni kell a hatósági szándék-bejelentéshez.

A szabályozó azon eltérések adókezelésére vonatkozóan is meghatározott szabályokat, melyek az IFRS-ek alkalmazására való áttérés miatt eredményezhetnének olyan helyzetet, hogy valamely, egyébként az áttérés évét megelőző adóévben adóköteles bevétel ne tartozzék az iparüzési adó alapjába, illetve ne álljon elő ugyanazon bevétel kétszeres (áttérés évét megelőző és az áttérés évére vonatkozó) adóztatása sem.

A Javaslat továbbá garanciális szabályokat is előír annak biztosítása érdekében, hogy az IFRS-ekre való tömeges áttérés ne lehessen negatív hatással a költségvetési bevételekre. A garanciális szabályok alapeszméje, hogy az áttérés adóévének adóalapja és az áttérés adóévet követő adóév adóalapja nem lehet kisebb, mint az áttérés évét megelőző adóév adóalapja.

Ezen garanciális szabály erős kétségeket vet fel, hiszen az IFRS-re áttérő adózók esetében eltéríti az adóterhelést a tényleges jövedelemterhelő képességtől, azaz esetükben egy előző adóévi teljesítményhez kötött minimum adót ír elő és kimentési lehetőséget sem teremt, amellyel élve az adózó adott esetben a kedvezőtlenül megváltozott gazdasági környezetből eredő jogos enyhítési igényét érvényesíteni tudná.

További garanciális szabály, hogy az áttérés adóévet követő évben kezdődő előlegfizetési időszakban fizetendő adóelőleg sem lehet kisebb, mint az áttérés évében kezdődő előleg-fizetési időszak adóelőlege.

Szintén a költségvetési bevételek biztosítása érdekében irányozza elő a Javaslat az áttérni szándékozó vállalkozások külön, a jogszabály-módosítási szükségégek felmérését szolgáló többszöri adatszolgáltatási kötelezettséget.



Kapcsolat

Amennyiben bármilyen kérdése merül fel, kérjük, vegyék fel a kapcsolatot szakértőinkkel:



Bodor Kornél

Partner, Könyvvizsgáló
Tel./közvetlen: +36 (1) 428 6866
Mobil: +36 (20) 938 6601
E-mail: kbodor@deloittece.com



Veszprémi István

Partner, Adó- és jogi tanácsadás
Tel./közvetlen: +36 (1) 428 6907
Mobil: +36 (20) 910 9436
E-mail: iveszpremi@deloittece.com



Molnár Gábor

Partner, Tanácsadás és könyvvizsgáló
Tel./közvetlen: +36 (1) 428 6450
Mobil: +36 (20) 582 2505
E-mail: gmolnar@deloittece.com



Bíró Balázs

Partner, Tanácsadás
Tel./közvetlen: +36 (1) 428 6865
Mobil: +36 (20) 326 2211
E-mail: bbiro@deloittece.com

IFRS-el kapcsolatos bővebb információkat a lenti weboldalon talál:

Deloitte. IASPlus
The #1 website for global accounting news