

Transzferárazás – avagy a szokásos piaci ár meghatározása a gyakorlatban I.

A transzferár-nyilvántartások készítésére vonatkozó szabályok Magyarországon

„A szokásos piaci ártól eltérő szerződési feltételeket alkalmazó kapcsolt vállalkozások ügyleteit adózási szempontból a szokásos piaci ár alapulvételével kell minősíteni.”

Az Art. idézett bekezdése azt jelenti, hogy ha a kapcsolt vállalkozások egymással megkötött ügyletükben a szokásos piaci ártól eltérő árat alkalmaznak, akkor társasági- és különadójuk alapját a szokásos piaci ár figyelembe vételével kell meghatározni. (Ha például egy Magyarországi leányvállalat a piaci árnál magasabb áron szerez be árut külföldi anyavállalatától – és ezzel külföldre jövedelmet csoportosít át –, abban az esetben az alkalmazott ár, és a piaci ár különbségével meg kell emelni a magyarországi jövedelemadók alapját.)

A társasági adóról szóló törvény (továbbiakban: Tao) 2003. óta tartalmazza, hogy az adózók bizonyos köre köteles kapcsolt vállalkozásaival kötött szerződéseiben a szokásos piaci árat nyilvántartásban rögzíteni. E nyilvántartás (a transzferár-nyilvántartás) tartalmi követelményeit írja le a 18/2003 PM rendelet, amelynek értelmezését mára több APEH iránymutatás is segíti.

Mely társaságok kötelezettek transzferár-nyilvántartás készítésére?

A szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartást azoknak az adózóknak (gazdasági társaság, külföldi vállalkozó, egyesülés és szövetkezet) kell készíteni, akik az adóév utolsó napján nem minősülnek kisvállalkozásnak, valamint egy, vagy több kapcsolt vállalkozásukkal az adóév során olyan szerződést kötöttek, amely alapján az adóévben teljesítés történt.

Azon adózókat, akik magánszeméllyel (jellemzően tulajdonosukkal) nem egyéni vállalkozóként kötnek szerződést, a nyilvántartási kötelezettség nem terheli. Nem terheli továbbá dokumentációs kötelezettség azt a középállalkozást, amely a közös beszerzés és közös értékestés érdekében létrehozott olyan kapcsolt vállalkozással kötött tartós szerződést, amelyben a kis- és középállalkozások szavazati joga együttesen meghaladja az 50%-ot.

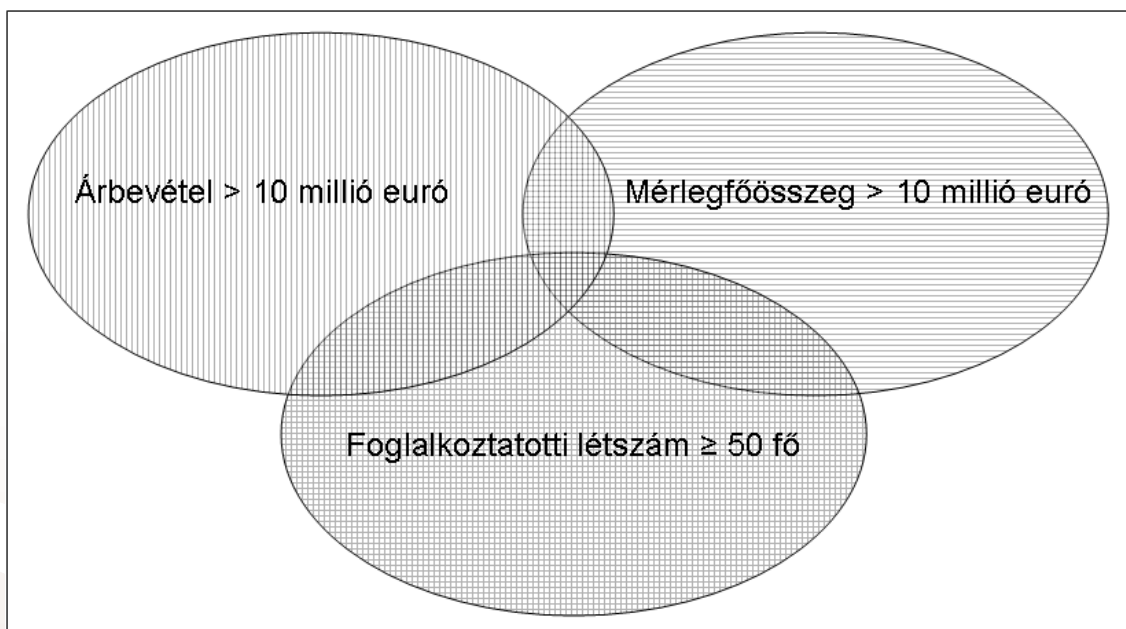
Az OECD transzferár irányelveivel összhangban nem szükséges transzferár-nyilvántartást készítenie annak a társaságnak sem, amely a tőzsdén köt ügyletet csoporttagjával, vagy olyan terméket értékesít, amelyre bármely jogszabályban hatósági ár került megállapításra. (Kivételt képez e szabály alól a tisztességtelen árfolyam-befolyásolás érdekében vagy jogszabályi előírások megszegésével megkötött szerződés.)

Az alábbiakban a fent hivatkozott jogszabály egyes olyan elemei kerülnek bemutatásra, amelyek segítséget nyújtanak annak megítélésében, hogy cégünk kötelezett-e a dokumentáció elkészítésére, és ha igen, mely ügyleteihez kapcsolódóan kell meghatározni a szokásos piaci árat.

Mely társaság nem minősül kisvállalkozásnak?

A Kis- és közép vállalkozásokról, fejlődésük támogatásáról szóló törvény (a továbbiakban: Kkv tv.) szabályozza, hogy mely társaságok minősülnek közép-, kis-, és mikro vállalkozásnak. A törvény a magasabb szinteket egyre szűkítve jut el kis-, és végül a mikro vállalkozások meghatározásához.

E szerint kisvállalkozásnak minősül az vállalkozás, amely összes foglalkoztatotti létszáma 50 főnél kevesebb, és éves nettó árbevétele, vagy mérlegfőösszege nem haladja meg a 10 millió eurót. (Az euróban meghatározott értékek forintba történő átszámításakor az adóév utolsó napján érvényes hivatalos MNB árfolyamot kell alkalmazni.) Az alábbi ábra négyzettrácsos területén elhelyezkedő vállalkozások nem minősülnek kisvállalkozásnak.



A kisvállalkozásnak nem minősülő társaságok

Nem tekinthető kis-és középvállalkozásnak az a társaság, amelyben az állam, vagy az önkormányzat közvetlen vagy közvetett tulajdoni részesedése – tőke vagy szavazati jog alapján – meghaladja a 25%-ot.

Korábban az adószakértők is sok esetben figyelmen kívül hagyták a fent hivatkozott törvény későbbi részeit, így az 5.§ (5) bekezdését is, amely szerint azoknak a vállalkozásoknak, amelyeknek kapcsolódó- vagy partner vállalkozásai vannak, a határértékeknek való megfelelést elsődlegesen a konszolidált éves beszámoló alapján, ennek hiányában a társaság nyilvántartásai alapján kell megállapítani.

Partnervállalkozásunknak minősül az a társaság, amelyben saját, vagy több kapcsolódó vállalkozásunkkal együttesen számított tulajdoni hányadunk (szavazati jogunk) eléri a 25%-ot, vagy amely vállalkozásnak – kapcsolódó cégeivel együttesen számított – tulajdoni hányada a mi társaságunkban eléri a 25%-ot.

Kapcsolódó vállalkozásnak tekintendő az a társaság, amely egy másik vállalkozásban a tulajdoni részesedések – szavazati jogok – többségével rendelkezik, vagy jogosult a vezető tisztségviselők, felügyelő bizottsági tagok kinevezésére (visszahívására), vagy bármely más módon döntő irányítást, ellenőrzést gyakorol. Mindezek a kritériumok megvalósulhatnak közvetlenül, vagy más vállalkozásokon keresztül, közvetetten.

A kisvállalkozási státusz meghatározásánál is figyelembe kell venni az un. „kétéves szabályt”, amely szerint ha egy vállalkozás túllépi, vagy elmarad a fent bemutatott határértékektől, akkor csak abban az esetben változik a besorolása, ha két egymást követő beszámolási időszakban is meghaladja a küszöbértékeket, vagy elmarad azoktól.

Mely társaságokat kell kapcsolt vállalkozásnak tekintenünk?

A kapcsolt vállalkozási státusz némileg eltér a kapcsolódó vállalkozásokról korábban leírtaktól, hiszen ezt nem a KKV tv., hanem Tao. szabályozza.

Kapcsolt vállalkozások

- az adózó és az a személy, amelyben az adózó közvetlenül vagy közvetve többségi befolyással rendelkezik (tehát a leányvállalatok),
- az adózó és az a személy, amely az adózóban közvetlenül vagy közvetve többségi befolyással rendelkezik (azaz az anyavállalatok), illetve
- az adózó és más személy, amennyiben harmadik személy mindkettőjükben többségi befolyással rendelkezik (bárki, akivel van közös az anyavállalatunk).

A többségi befolyás fogalmát a Polgári törvénykönyv (továbbiakban: Ptk.) írja le, amely szerint a szavazati jogok többségén alapuló lehetőség mellett az is többségi befolyásnak minősül, ha valamely személy jogosult a vezető tisztségviselő, vagy a felügyelő bizottsági tagok többségének kinevezésére.

A szerződés minősítése a felek viszonya alapján

A 18/2003 PM rendelet kimondja, hogy a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartás készítésére vonatkozó kötelezettség „az adózót a kapcsolt vállalkozásával kötött, hatályos szerződés alapján terheli, feltéve, hogy a szerződés alapján az adóévben teljesítés történt”. Amennyiben az adózó a kapcsolt viszony létrejöttét megelőzően kötött szerződést, akkor csak abban az esetben köteles az ügyletre vonatkozóan a dokumentációt elkészíteni, ha a szerződéses feltételek a kapcsolt viszony létrejöttét követően módosításra kerültek, vagy az adott termék (szolgáltatás) piaca megváltozott.

A fenti – rendeletben szabályozott – kérdés mellett a gyakorlatban sűrűn előfordul az a fordított helyzet is, amikor a szerződés megkötésekor a felek kapcsolt viszonyban állnak, de ez a viszony a szerződés teljesítése előtt megszűnik. Az APEH és a PM közös iránymutatása alapján ebben a helyzetben is el kell készíteni a nyilvántartást mindazon évekre, amelyekben a kapcsolt félként kötött szerződés alapján teljesítés történt, függetlenül attól, hogy a teljesítés időpontjában milyen viszonyban állnak a vállalkozások.

Összefoglalásként elmondható, hogy a kapcsolt vállalkozási viszonyt minden szerződéskötés és -módosítás esetében egyedileg szükséges minősíteni, így csökkenthetők a legalacsonyabb szintre a nyilvántartás hiányából adódó kockázataink.

A transzferár-nyilvántartás készítéséhez kapcsolódó határidők

A transzferár-nyilvántartások készítésének határidőit a Tao. szabályozza. A hatálybalépést szabályozó átmeneti rendelkezés kimondja, hogy az adózó a miniszteri rendelet hatálybalépésének napjától – azaz 2003. szeptember 1-jétől – megkötött szerződéseire köteles a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartást elkészíteni, 2005-től pedig már minden kapcsolt ügylet nyilvántartás-köteles.

Mindez azt jelenti, hogy egy 2003. október 4-én megkötött szerződésre már 2003-ra vonatkozóan is el kell készíteni a nyilvántartást, míg egy 2003. augusztus 28-án megkötött határozatlan idejű szerződés esetében – amennyiben az a miniszteri rendelet hatálybalépését követően nem került módosításra – elsőként 2005-re szükséges dokumentációt írni.

A szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartás megírásának határideje a társasági adóról szóló bevallás benyújtásának időpontja, tehát a 2003-ra vonatkozóan elkészítendő nyilvántartást a

2003-as adóbevallás benyújtásáig, de legkésőbb 2004. május 31-ig köteles az adózó megírni. A nyilvántartás hiánya vagy késedelmes elkészítése magával vonhatja a 2 millió Ft-ig terjedő mulasztási bírságot.

A transzferár-nyilvántartás tartalma

A szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartás kötelező tartalmi elemeit az OECD irányelvekkel összhangban a kapcsolódó – 18/2003 – PM rendelet szabályozza. Az adózó olyan dokumentációt köteles készíteni, amely tartalmazza azokat az adatokat, tényeket és körülményeket, amelyek alapján megítélhető az adott ügylet keretében értékesített termék (szolgáltatás) szokásos piaci ára.

A nyilvántartásnak tartalmaznia kell az ügyletben résztvevő felek nevét, címét és adószámát. Abban az esetben, ha az adószám nem áll rendelkezésre, meg kell jelölni a társaság cégjegyzékszámát, valamint a cégjegyzéket vezető bíróság (hatóság) nevét és címét.

A dokumentáció második nagy egységét a szerződés bemutatása alkotja. Ebben a részben le kell írni a szerződés tárgyát, megkötésének és módosításának időpontját, valamint a szerződés időbeli hatályát. Be kell mutatni az átadott eszköz (nyújtott szolgáltatás) fizikai jellemzőit, így ki kell térni minőségére, mennyiségére, jellegére, terjedelmére, valamint le kell írni a teljesítés szerződésben rögzített módját és feltételeit.

Az OECD irányelvekben javasolt funkcionális analízist a hazai jogalkotás konkretizálta, így rögzítenünk kell a tevékenység elemeit és jellemzőit (pl. K+F, tervezés, gyártás, reklám, marketing), a felhasznált erőforrásokat, (pl. költségek, ráfordítások, beruházások), a vállalt üzleti- és egyéb kockázatot (pl. árfolyamkockázat, garanciális kockázat, pénzügyi kockázat).

A szokásos piaci ár megállapításához elengedhetetlenül szükséges annak a piacnak az ismerete, amelyhez az adott tevékenység kapcsolódik. Be kell tehát mutatni az érintett piac nagyságát, liberalizáltságát, a vevők és eladók piaci helyzetét, az esetlegesen figyelembe vehető helyettesítő árukat (szolgáltatásokat). A nemzetközi ügyletekhez készített piacelemzésnél fontos annak az OECD irányelvekben is rögzített követelménynek a figyelembe vétele, mely szerint azon földrajzi piacnak az elemzését kell elvégezni, amelyiken az ügylet megvalósult. Ezáltal elkerülhető, hogy eltérő árszínvonallal rendelkező piacok kerüljenek figyelembe vételre, és ez rontsa az ügyletben alkalmazott árak összehasonlíthatóságát.

A transzferár-nyilvántartásnak tartalmaznia kell a szokásos piaci ár meghatározására kiválasztott módszer megnevezését (összehasonlító árak módszere, viszonteladási árak módszere, költség és jövedelem módszer) és a módszer választásának indoklását. Amennyiben az adózó az előzőektől eltérő nem

hagyományos módszert kíván használni a szokásos piaci ár meghatározására, úgy a nyilvántartásban pontosan be kell mutatni a használni kívánt „egyéb” módszert.

A módszer kiválasztása után ki kell jelölni az összehasonlításra használt adatokat, valamint be kell mutatni az összehasonlító adatok kiválasztásának menetét, kiválasztásuk indokát. Az összehasonlító adatokkal kapcsolatban hasonlóan a funkcionális analízisben foglaltakhoz, meg kell vizsgálni azokat a tényeket és körülményeket, amelyek befolyásolhatják az összehasonlíthatóságot.

A módszer és az összehasonlító adatok kiválasztását követően meg kell határozni azt az árat, árrést, hasznot, vagy ezek tartományát, amelyet a továbbiakban a szokásos piaci árnak – ártartománynak – tekintünk. Végül a funkcionális analízisben bemutatott tényeknek és körülményeknek megfelelő kiigazításokat végre kell hajtani, hogy megállapíthassuk azt az árat vagy ártartományt, amelyet független felek a legnagyobb valószínűséggel alkalmazták volna az ellenőrzött ügylethez hasonló szerződésükben.

Amennyiben a szokásos piaci ár megállapításával kapcsolatban van folyamatban levő, vagy lezárt hatósági – bírósági – eljárás, abban az esetben a nyilvántartásban be kell mutatni az eljáró hatóság nevét, székhelyét és az ügy számát, az eljárás megkezdésének, és esetleges lezárásának időpontját, valamint az ügy során vitatott vagy hatóságilag megállapított szokásos piaci árat.

Végül, a nyilvántartásnak tartalmaznia kell elkészítése, illetve módosítása időpontját.

Az összevont nyilvántartás készítésének kritériumai

A PM rendelet kimondja, hogy az adózó a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartásokat köteles szerződésenként elkészíteni, bizonyos feltételek megvalósulása esetén azonban készíthető összevont transzferár-nyilvántartás is. A kapcsolódó OECD irányelvek rendelkezéseivel összhangban a jogszabály két lehetőséget biztosít a nyilvántartási kötelezettség összevont teljesítésére:

Abban az esetben, ha a szerződések szorosan összefüggnek – azaz az egyik szerződésben foglalt termék vagy szolgáltatás piaci ára nem határozható meg megbízhatóan a másik szerződés tartalmának ismerete nélkül –, az összefüggő szerződések tekintetében készíthető összevont nyilvántartás. Az összevont nyilvántartás ebben az esetben minden szorosan az ügylettel összefüggő szerződésre kiterjed.

A másik összevonásra lehetőséget adó eset az, amikor „a szerződések tárgya azonos, továbbá teljesítésük minden lényeges feltétele előre rögzített és azonos, vagy a feltételek között az eltérések nem jelentősek”. Az OECD irányelvek tartalmát törvényhozói akartnak tekintve mindez azt jelenti, hogy azokban az esetekben, amikor a szerződéses feltételek, valamint a külső, piaci körülmények olyan

nagyfokú hasonlóságot mutatnak két szerződés esetében, hogy a piaci ártartomány egyazon feltételrendszer alapján megbízhatóan kijelölhető a szerződésekre, abban az esetben nem szükséges szerződésként elkészítenünk a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartást.

Az összevonhatóság utolsó, ugyanakkor legfontosabb formai feltétele, hogy az összevonás tényét a nyilvántartásban rögzíteni és indokolni kell. E nélkül a nyilvántartást az APEH nem tekinti összevont nyilvántartásnak, így formai hibákra hivatkozva mulasztási bírságot szabhat ki.

Az egyszerűsített nyilvántartás készítésének kritériumai

A PM rendelet a transzferárazáshoz kapcsolódó OECD irányelvek szellemiségének megtartásával lehetőséget biztosít arra, hogy bizonyos kisebb volumenű ügyletek esetében dokumentációs kötelezettségünket csökkentsük. Ennek megfelelően, ha egy szerződésben szereplő ügylet értéke általános forgalmi adó nélkül számított szokásos piaci áron nem haladja meg az 50 millió Ft-ot, egyszerűsített nyilvántartás készíthető.

Fontos szabály, hogy az összeghatárnak való megfelelés vizsgálatok azoknak az ügyleteknek az értékét, amelyek a korábban bemutatottaknak megfelelően összevonhatók lennének, – függetlenül az összevonás tényétől – összevontan kell számításba venni. Több szállításra vonatkozó (keret) szerződések vagy határozatlan időre megkötött szerződések esetén, amikor a szerződés lejártáig nem állapítható meg egyértelműen, hogy a szerződés alapján megvalósult ügyletek értéke meghaladja-e az 50 millió Ft-os összeghatárt, nem készíthető egyszerűsített nyilvántartás. Ha azonban a nyilvántartás elkészítéséig a szerződés megszűnt, és megállapítható, hogy a szerződéses érték nem haladja meg az összeghatárt, már készíthető egyszerűsített nyilvántartás.

A fent bemutatott – objektív – tényezők mellett problémát vet fel a szóban-, illetve ráutaló magatartással kötött szerződések kérdése, amelyek kezelése minden esetben kockázatelemzéssel egybekötött egyedi elbírálást igényel.

Az egyszerűsített nyilvántartás tartalma

Az egyszerűsített nyilvántartások készítése jelentősen csökkenti az adózók adminisztrációs terheit, mivel a tartalmával szemben állított követelmények jóval kisebbek, mint láttuk azt a teljes nyilvántartás esetében.

Az egyszerűsített transzferár-nyilvántartásnak tartalmaznia kell az ügyletben résztvevő vállalkozások nevét, székhelyét és adószámát, pontosan úgy, mint ahogy azt a korábban bemutatott „teljes” nyilvántartások esetében leírtam.

Be kell mutatni továbbá a szerződés tárgyát, megkötésének és módosításának időpontját, valamint a szerződés időbeli hatályát. A teljes transzferár-nyilvántartással szemben a nagy könnyebbséget az okozza, hogy a tevékenység-, költség- és kockázat elemzést, csakúgy, mint a piacelemzést nem szükséges dokumentálni, elégséges az ezek felhasználásával meghatározott szokásos piaci ár rögzítése.

Végül a nyilvántartás határidőben történt elkészítésének bizonyítására bele kell foglalnunk elkészítése és esetleges módosítása dátumát.

- 2009. március 23. -

Kerényi Máté Fülöp
Kolchis Kft.