

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

A transzferárazáshoz kapcsolódó adóhatósági szankciók

A kapcsolt vállalkozások közötti tranzakciók jelentős adókockázatot jelentenek. Nem csak a szokásos piaci ártól eltérő ár alkalmazása jelenthet veszélyt, de a bejelentési, nyilvántartási kötelezettség elmulasztása – vagy késedelmes teljesítése – is jelentős veszteségeket okozhat.

Bejelentési kötelezettség

Az Art. kimondja, hogy az adózó köteles kapcsolt vállalkozása adatait (nevét, székhelyét, adószámát) az első szerződéskötést követő 15 napon belül bejelenteni az adóhatósághoz. A bejelentés elmulasztása 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírság kiszabását teszi lehetővé az adóhatóság számára.

Habár tanácsadói tapasztalataink szerint viszonylag kevés vállalat felel meg maradéktalanul a törvény által támasztott, fent bemutatott követelményeknek, úgy látjuk, hogy csak igen ritkán kerül sor bírság kiszabására, és a kiszabott bírság meg sem közelíti a törvényes maximumot.

Mulasztási bírság

A nyilvántartási kötelezettség megsértéséhez kapcsolódó mulasztási bírság az elmúlt években parázsló vita középpontjában állt. Az APEH és a PM éveken át nem értett egyet abban a kérdésben, hogy az adózás rendjéről szóló törvény szerint kiszabható 2 millió Ft-os mulasztási bírság minden egyes késedelmesen elkészített, hiányzó vagy hibás nyilvántartásra kiszabható-e, vagy egy olyan maximális összegnek tekinthető, amelyet a mulasztási bírság mértéke a hiányzó vagy tartalmilag hibás nyilvántartások számától függetlenül nem haladhat meg.

A vita lezárásaként a két szervezet 2007. március 20-án közös iránymutatást adott ki, amely az APEH korábbi álláspontját tükrözi. Ez leírja, hogy a 2 millió Ft-ig terjedő mulasztási bírság minden egyes hiányzó vagy hibás nyilvántartásra kiszabható. Mára egy kis módosítás közbeiktatását követően az adózás rendjéről szóló törvényből is egyértelműen kiderül, hogy a törvényalkotó nyilvántartásonként (összevont nyilvántartásonként) kiszabható bírságot tekint mulasztás esetén megfelelő szankciónak.

A mulasztási bírság csökkentésének lehetősége

Az elmúlt évben megjelent jogesetek, valamint az Art. előző fejezetben bemutatott módosítása azt mutatják, hogy az APEH az adózó választásának – lehetőségnek – tekinti az összevont nyilvántartás készítését, így abban az esetben, ha például 10 db – egyébként összevonható – szerződéshez kapcsolódóan nem kerül elkészítésre a nyilvántartás, választás nélkül tízszer kétmillió forint kerül kiszabásra. Pontosán ezért minden esetben javasolható, hogy a nyilvántartás készítésére kötelezett adózók beszámolójuk kiegészítő mellékletében tüntessék fel, hogy az összevont nyilvántartás készítésének lehetőségével minden esetben élni kívánnak, így a hiányzó transzferár-nyilvántartásokra – amennyiben azok összevonhatók lennének, csak egyszer szabható ki kétmillió forintos mulasztási bírság.

Bizonyítási teher

Az OECD irányelv ajánlásával összhangban Magyarországon is érvényesül az a gyakorlat, amely szerint a transzferár-nyilvántartás elkészítésével az adózóról átszáll a bizonyítási teher az adóhatóságra. Mindaddig azonban, ameddig az ellenőrzött ügyleteket bonyolító vállalat nem tesz eleget a PM rendeletben foglalt nyilvántartási kötelezettségének, az adóhatóság a hiányzó nyilvántartásonként kiszabható 2 millió forintos bírság mellett jogosult – kedve szerint – meghatározni a szokásos piaci árat, és ennek megfelelően módosítani a jövedelemadók alapját. Ilyen esetben az adóhiány megállapítását követően az adózó jogosult megtámadni az elsőfokú határozatot, és elhúzódo bírósági procedúrán keresztül bizonyítani (a bizonyítási teher itt már az adózót sújtja) hogy az adóhatóság által megállapított szokásos piaci ár nem felel meg a valóságnak. (Figyelembe véve a hazai bírói gyakorlatot, a határozat sikeres megtámadásához sok esetben a legerősebb érvek és bizonyítékok is kevésnek bizonyulnak.)

A tartalmi- és formai előírásoknak megfelelően elkészített nyilvántartás azonban pontosan a bizonyítási teher fordított helyzete miatt nagyfokú biztonságot ad, különösen abban az esetben, ha valóban szakszerűen, a nyilvánosan hozzáférhető adatbázisok figyelembe vételével készítjük el.

Elsődleges módosítás

Az előző, bizonyítási teherről szóló fejezetben már utaltam a transzferárarázashoz köthető legnagyobb adókockázatot magában hordozó területre, az elsődleges módosításra. Az OECD irányelv megfogalmazásában az elsődleges módosítás egy társaság adóköteles nyereségének az egyik ország adóhatósága által végrehajtott módosítása a szokásos piaci ár elvének, egy másik országban található kapcsolt vállalkozással folytatott ügyletekre való alkalmazása eredményeként. Ez a definíció leírja ugyan az elsődleges módosítás lényegét, mégis szükséges valamelyest kiterjesztenünk annak érdekében, hogy a magyar joggyakorlatot is teljes mértékben lefedje. Elsődleges módosításra – a jövedelemadók alapjá-

nak megemelésére – ugyanis nem csak egy másik országban található kapcsolt vállalkozással folytatott ügyletnek kapcsolódóan kerülhet sor, hanem egy másik, azonos adórendszerben működő – magyar – vállalkozással kötött szerződés miatt is.

A fentiekkel összhangban tehát elsődleges módosításról abban az esetben lehet szó, ha a kapcsolt felek ügyletük keretében nem a szokásos piaci árat alkalmazták. Az adóalap megemelését – és az ehhez kapcsolódó adóhiány megállapítását – természetesen minden esetben annak az államnak az adóhatósága kezdeményezi, amelynek adóbevételei a szokásos piaci ártól eltérő ellenérték alkalmazásának következtében alacsonyabbak lettek.

Az elsődleges módosítás kockázata az adóalap megemeléséhez kapcsolódó adóhiány miatt rendkívül magas. Amennyiben az APEH adóhiányt tapasztal, a hiány 75%-áig terjedő adóbírságot, valamint hozzá kapcsolódóan késedelmi pótlékot is kiszabhat – és ki is szab.

Az OECD irányelv az elsődleges, és a később bemutatásra kerülő másodlagos módosítás esetében egyaránt felhívja az adóhatóságokat arra, hogy a tőlük telhető legjobb együttműködést biztosítva igyekezzenek konszenzusra jutni a szokásos piaci árat illetően. Nem mellékes kérdés ennek az együttműködésnek a sikeressége, hiszen a csoporttagok egyikénél megállapított adóalap-emelés az ügyletben részt vevő másik félnél adóalap-csökkentést tehet(ne) lehetővé. Tekintettel azonban arra, hogy tapasztalataim szerint az adóhatóság kiemelt figyelmének elkerülése érdekében egyetlen vállalkozás sem meri az ügyleti és piaci ár eltérésére hivatkozva csökkenteni adóalapját, cégcsoport szinten mind a megállapított adóhiány, mind ennek szankciói veszteséget jelentenek.

Másodlagos módosítás

Az elsődleges módosítás bemutatása mellett az OECD irányelv kitér a másodlagos módosítások leírására is, amelynek megértéséhez elengedhetetlen a másodlagos ügyletek megismerése.

Az elsődleges ügyletről – amire transzferár-nyilvántartásunk is vonatkozik – a csoporttagok rendelkeznek szerződéssel, és ennek az – akár színlelt – ügyletnek köszönhetően kerülnek kapcsolatba egymással. Amennyiben az elsődleges ügylet a szokásos piaci áron valósult meg, nem beszélhetünk másodlagos ügyletről. Abban az esetben viszont, ha a piaci ártól eltérő árat alkalmaztak a felek, megjelenik a másodlagos ügylet, amit egy egyszerű példával szeretnék szemléltetni:

Tételezzük fel, hogy „A” társaság vásárol 1 millió euró piaci értékű szolgáltatást „B” társaságtól. A szerződésben lefektetett vételár 10 millió euró, amelyet „A” társaság azonnal el is számol igénybevett szolgáltatásként. Amennyiben „A” társaság nem módosítja jövedelemadóit alapját a vásárolt szolgáltatás piaci értéke és vételára közötti különbözettel, abban az esetben adókockázattal számolhat.

Tételezzük fel, hogy az adóhatóság vizsgálatainak középpontjába kerül a fent bemutatott ügylet, és a revizorok megállapítják, hogy a szolgáltatás piaci értéke 1 millió euró volt, míg vételára ennek tízszerese. A revizorok elsődleges módosítás keretében 9 millió euróval megemelik „A” társaság adóalapját, és minden, az előző fejezetben bemutatott szankcióval sújtják a céget. Ez volt az elsődleges módosítás.

Tovább vizsgálva az ügylethez kapcsolódó pénzmozgást, megállapításra kerül, hogy „B” társaság pénzeszközei 9 millió euróval magasabbak annál, mintha az ügylet szokásos piaci áron valósult volna meg, és ugyanez a pénz hiányzik „A” társaság pénzeszközei közül. A másodlagos módosítás keretében megállapításra kerül, hogy „A” társaság rejtett kölcsönt nyújtott, vagy rejtett osztalékfizetésre került sor. (Ez a másodlagos ügylet.) Rejtett kölcsön esetén követelhető „A” társaságtól a kölcsön piaci kamatának adóvonzata, rejtett osztalékfizetés esetén pedig az osztalékfizetést sújtó adók – természetesen minden bírsággal és pótlékkal növelve.

Habár több európai országban vizsgálja az adóhatóság a másodlagos ügyleteket, hazánkban mindeddig nem láttam példát másodlagos módosításra.

- 2009. március 23. -

Kerényi Máté Fülöp
Kolchis Kft.