

Adminisztráció-csökkentés a transzferárazásban

A két ünnep közötti időszakban került kihirdetésre az 54/2011. (XII. 29.) NGM rendelet, amely jelentősen átszabta a transzferár-nyilvántartások készítésére vonatkozó szabályokat, érdemben csökkentve az adózók adminisztrációs terheit. Az új előírások nagy része már a 2011-re vonatkozó dokumentáció elkészítésekor is alkalmazható, így mindenképpen fontos mélységében megismerni a változásokat.

2010. nyarán került elfogadásra az OECD irányelv¹ módosítása, amely a szokásos piaci ár meghatározására alkalmazható módszereket, ezek alkalmazási környezetét, a velük szemben támasztott követelményeket szabta át az elmúlt évek tapasztalatainak figyelembe vételével. Bár e módosítások szakértői szemmel jelentős előrelépést jelentettek (gondolva itt az új, 9 lépéses összehasonlító elemzésre), a hazai jogszabályokban csak egy kis változást figyelhettünk meg: 2011-től az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer és a nyereségmegosztásos módszer egyaránt nevesítésre került a Tao.² törvényben, így ma már egyenrangúnak minősül a korábbi „hagyományos módszerekkel”³.

Újdonságot jelent az Art.⁴ azon rendelkezése is, mely szerint a korábbi években is elrettentő erejű – hiányzó nyilvántartásonként kiszabható – 2 millió Ft-os mulasztási bírság mellett 2012-től a büntetés ismételt jogsértés esetén (nyilvántartásonként) már 4 millió Ft is lehet, ugyanazon nyilvántartás vezetésének ismételt elmulasztása esetén pedig az első esetben kiszabott mulasztási bírság mértékének négyszereséig terjedő büntetéssel is sújtható az adózó.

Bár a híradásokban a mulasztási bírság emelésénél jóval kisebb hangsúlyt kapott, mégis fontosnak tartom megemlíteni az Art. egy másik változását is: Az új szabályok szerint ugyanis a kapcsolt vállalkozásokra korábban előírt bejelentési kötelezettség⁵ kiegészült azzal, hogy a kapcsolt vállalkozási viszony megszűnését is jelezni kell az adóhatóság felé a megszűnést követő 15 napon belül. (Némi disszonanciát okoz az a kérdés, hogy a bejelentést minden kapcsolt vállalkozási viszony megszűnése esetén meg kell-e tenni, vagy csak az első szerződéskötést követően – korábban már – bejelentett kapcsolt vállalkozásokat kell „kijelenteni”?)

¹ Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára - OECD

² 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról (Tao.) 18.§

³ A korábbi OECD irányelvek a „hagyományos módszerek” közé az összehasonlító árak módszerét, a viszonteladási árak módszerét és a költség és jövedelem módszert sorolták.

⁴ 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről (Art.) 172.§ (16)

⁵ Art. 23.§ (4) b) Az adózó köteles bejelenteni az adóhatóságnak a kapcsolt vállalkozása azonosító adatait az első szerződéskötésüket követő 15 napon belül.

Bár mind az OECD irányelvek változásának bemutatása, mind az Art új előírásainak elemzése jó téma lehetne, jelen írásomban mégis a jogkövető adózókat leginkább érintő PM rendelet változást, ennek a mindennapi munkára gyakorolt hatását szeretném bemutatni.

Mely esetekben nem kell 2012-től transzferár-nyilvántartást készíteni?

A Tao. 18. § (5) bekezdése a magas adminisztrációs terhekre figyelemmel régóta kimondja, hogy kisvállalkozásoknak nem kell transzferár-nyilvántartást készíteniük. A vonatkozó PM rendelet⁶ 2011. december 31-ig hatályos változata szerint szintén nem kell transzferár-nyilvántartást készítenie

- a) az adózónak, ha magánszeméllyel nem egyéni vállalkozóként kötött szerződést, vagy
- b) ha a Tao. 18.§ (3) bekezdésének⁷ megfelelő közép vállalkozás.

A két ünnep között kihirdetett jogszabály további eseteket sorol fel, jelentősen bővítve a mentességek körét. Nem kell tehát transzferár-nyilvántartást készíteni abban az esetben sem, ha

- c) egy belföldi adózó külföldi telephelye és annak kapcsolt vállalkozása köt szerződést, amennyiben a belföldi illetőségű adózó nemzetközi szerződés rendelkezése alapján a társasági adóalapját úgy módosítja, hogy az ne tartalmazza a külföldön adóztatható jövedelmet,
- d) az adott ügylettel kapcsolatban az adózó a szokásos piaci ár meghatározására irányuló kérelmet (APA) nyújtott be az adóhatósághoz, és a piaci árat – vagy annak meghatározása módszerét – az adóhatóság határozatban rögzítette⁸,
- e) valamely kapcsolt fél nem főtevékenysége keretében értékesít terméket/nyújt szolgáltatást csoporttagjának, és az értékesített terméket/szolgáltatást független féltől vásárolja meg és változatlan áron adja tovább csoporttagjának (költség átterhelések),
- f) a kapcsolt felek között ingyenes pénzeszköz-átadásra kerül sor,
- g) a szerződés alapján történő teljesítések értéke Áfa nélkül számított szokásos piaci áron az 50 millió forintot nem haladja meg a szerződés megkötésétől az adóév utolsó napjáig terjedő időszakban⁹.

Az új mentesítési jogcímek mindegyike az adminisztrációs terhek csökkentését célozza. A c) pontban rögzített feltétel esetén egy olyan ügyletet mentesít a jogalkotó a nyilvántartási kötelezettség alól, amelynek a magyarországi adóalapra gyakorolt hatása biztosan nulla, így transzferárzás szempontból irreleváns.

A d) pontban leírt helyzetben a szokásos piaci ár meghatározására irányuló nyilvántartás hiánya esetén is biztosan megállapítható a szokásos piaci ár, hiszen azt az adóhatóság – az adózó kérelmére – már korábban határozatban rögzítette.

⁶ 22/2009. (X.16) PM rendelet

⁷ Tao. 18.§ (3) Az (1)-(2) és (4) bekezdésben foglaltakat nem kell alkalmaznia az adóév utolsó napján kis- és közép vállalkozásnak minősülő adózónak a közös beszerzés és értékesítés érdekében létrehozott olyan kapcsolt vállalkozással - a versenyhátrány megszüntetése céljából - kötött tartós szerződésre, amely kapcsolt vállalkozásban a kis- és közép vállalkozások szavazati joga együttesen meghaladja az 50 százalékot.

⁸ Ebben az esetben a határozat érvényességének időtartamára áll fenn a mentesség.

⁹ Az 50 millió Ft-os értékhatárnak való megfelelés vizsgálatakor az összevonható szerződésekben szereplő ügyletek értékét együttesen kell figyelembe venni.

Az e) pont azokat az eseteket írja le, amikor valamely független fél szolgáltatása (vagy egy független féltől megvásárolt termék) kerül azonos áron továbbértékesítésre kapcsolt felek között. Ebben az esetben szintén fölösleges a piaci ár külön dokumentációban történő meghatározása, mivel a független fél és a termék/szolgáltatás közvetítője között alkalmazott ár biztosan piaci, és ezzel alátámasztható, hogy a kapcsolt felek között alkalmazott ár is piaci volt.

Az f) pontban rögzített tényállás (térítés nélküli pénzeszköz átadás) esetére már korábban sem kellett transzferár-nyilvántartást készíteni, igaz, akkor csak egy APEH-PM közös iránymutatásra¹⁰ hivatkozhattunk.

A leglényegesebb változást az utolsó, g) pont elfogadása jelenti: E pont szövegezésében ráismerhetünk a 22/2009. PM rendelet korábban hatályos változatának egyszerűsített nyilvántartások készítésére vonatkozó előírására: Egyszerűsített nyilvántartás 2011. december 31-ig abban az esetben volt ugyanis készíthető, ha „a szerződés alapján történő teljesítések értéke (általános forgalmi adó nélkül számított) szokásos piaci áron az 50 millió forintot nem haladja meg a szerződés megkötésétől az adóév utolsó napjáig terjedő időszakban. Az értékhatár megállapításánál – az összevonás tényétől függetlenül – az e rendelet szerint összevonható szerződésekben szereplő ügyletek értékét együttesen kell figyelembe venni.”

Mindez tehát azt jelenti, hogy azokra az ügyletekre, amelyekre a korábbi évek szabályai szerint egyszerűsített nyilvántartást készíthettünk volna, az új előírások szerint már nem kell semmiféle dokumentációt írni. Az új mentesítési jogcímek már a 2011. adóévi adókötelezettséghez kapcsolódó nyilvántartási kötelezettség teljesítésénél is alkalmazhatók, feltéve, hogy a 2011-es nyilvántartás elkészítésének határideje nem korábbi, mint 2012. január 1-je.

Alacsony hozzáadott értékű, csoporton belüli szolgáltatások nyilvántartása

Amint azt a fentiekben látjuk, azok az ügyletek, amelyekre a korábbi szabályok szerint egyszerűsített nyilvántartást készíthettünk volna, 2012-től mentesülnek a dokumentációs kötelezettség alól. Ennek megfelelően a PM rendelet 6.§-a is megváltoztatásra került: Új címként került bevezetésre, az „alacsony hozzáadott értékű, csoporton belüli szolgáltatások nyilvántartása”.

Alacsony hozzáadott értékű, csoporton belüli szolgáltatásnak minősülnek a Tao. szerinti kapcsolt vállalkozások közötti olyan alacsony kockázattal járó, rutinjellegű szolgáltatások, amelyekre teljesül, hogy

- azokat a csoport egyik tagja a csoport másik, vagy több tagjának, vagy a vállalatcsoport valamennyi tagjának nem főtevékenysége (főszolgáltatása) keretében nyújtja, illetve az igénybevevő fél fő üzleti tevékenységéhez közvetlenül nem kapcsolódik,
- a nyújtott, illetve igénybevett szolgáltatás értéke áfa nélkül számított szokásos piaci áron a 150 millió Ft-ot nem haladja meg a vizsgálat tárgyát képező adóévben, és nem haladja meg a szolgáltatást nyújtó

¹⁰ Kapcsolt vállalkozások korrekciós tételei elengedett követelés, átvállalt tartozás esetén – [PM] Jövedelemadók főosztálya I 1395/2010. – APEH Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási főosztály 5228730838/2010.]

fél adóévi nettó árbevételének 5%-át, valamint a szolgáltatást igénybe vevő fél adóévi üzemi költségeinek és ráfordításainak 10%-át¹¹, és

- az igénybevevő számára gazdasági vagy üzleti értékkel bír.

A PM rendelet melléklete példálózva felsorol néhány szolgáltatást a hozzá kapcsolódó TESZOR számokkal együtt, amelyek – a jogalkotó szerint – alacsony hozzáadott értékű szolgáltatásnak minősülhetnek:

Információ-technológiai szolgáltatások	IT-alkalmazás tervezés, fejlesztés IT-hálózatrendszer tervezése, fejlesztése Hardver-szaktanácsadás Rendszer-, szoftver-szaktanácsadás IT műszaki támogatás; számítógép üzemeltetés Hálózatüzemeltetés Egyéb információ-technológiai szolgáltatás Adatfeldolgozás, hosztingfelhasználási egyéb IT-infrastrukturális szolgáltatás
Ingtatlanügyletek	Ingtatlankezelés
Szakmai, tudományos, kutatási, műszaki tevékenység	Jogi tevékenység Számviteli, könyvvizsgálói, adószakértői tevékenység Fordítás, tolmácsolás Piackutatás (mennyiségi és minőségi felmérés)
Oktatási tevékenység	Nyelvoktatás Informatikai oktatás Egyéb szakmai oktatás Oktatást kiegészítő tevékenység
Adminisztratív szolgáltatások	Adminisztratív, kiegészítő szolgáltatás Egyéb postai futárpostai tevékenység
Szállítás, szállítmányozás, rakományozás, raktározás, tárolás	Raktározás, tárolás Rakománykezelés Közúti áruszállítás Egyéb közúti áruszállítás Szállítmányozás Szállítást kiegészítő tevékenység Egyéb szállítmányozás Egyéb rakománykezelés
Egyéb szolgáltatások	Egyéb szálláshely-szolgáltatás Üzemi étkeztetés; őrző-védő szolgáltatás

A fent bemutatott alacsony hozzáadott értékű, csoporton belüli szolgáltatások esetében a korábbi szabályozás szerinti egyszerűsített nyilvántartáshoz hasonló dokumentációt lehet készíteni. E dokumentáció tartalmazza

¹¹ A feltételeket a nyilvántartást készítő adózó vonatkozásában kell vizsgálni, és az értékhatár megállapításánál – az összevonas tényétől függetlenül – a rendelet szerint összevonható szerződésekben szereplő ügyletek értékét együttesen kell figyelembe venni.

- az ellenőrzött ügyletben résztvevő kapcsolt vállalkozás nevét (elnevezését) és székhelyét, valamint adószámát vagy annak megfelelő azonosítót, ezek hiányában cégjegyzékszámát (nyilvántartási számát) és a cégjegyzéket (nyilvántartását) vezető bíróság (hatóság) megnevezését és székhelyét,
- a szerződés tárgyát (tárgyait), megkötésének és módosításának időpontját és a szerződés időbeli hatályát,
- a szokásos piaci árat (összehasonlító elemzés nélkül rendelkezésre álló információk alapján)
- a nyilvántartás elkészítésének és módosításának időpontját.

Amennyiben az adózó a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségének az előzőekben bemutatott tartalmú „rövid dokumentáció”¹² készítésével kíván eleget tenni, abban az esetben vállalnia kell, hogy az ellenőrzött ügylet szokásos piaci árát a költség és jövedelem módszer alkalmazásával határozza meg, ahol főszabály szerint a haszonkulcs piaci mértéke 3-7% közé esik.

Abban az esetben, ha az adott ügylet vonatkozásában a költség és jövedelem módszer alkalmazása félrevezető eredményt adna (a szokásos piaci ártól eltérő ár megállapítására vezetne), abban az esetben a fent bemutatott tartalmú rövid dokumentáció nem készíthető.

Ha a szolgáltatás nyújtója alacsony hozzáadott értékű szolgáltatás esetén a 3-7%-os tartományon kívül eső haszonkulcsot alkalmaz, és erről kívánja bizonyítani, hogy piaci, az érintett szolgáltatások tekintetében összehasonlító adatokkal köteles alátámasztani az alkalmazott haszonkulcs szokásos piaci voltát.

Amennyiben az adózó az adóévben, vagy az azt megelőző két adóévben bármikor összehasonlító körülmények között hasonló szolgáltatást független félnek¹³ is nyújtott, vagy független féltől is igénybe vett, és e szolgáltatás ellenértéke alapján megállapítható, hogy a 3-7%-os haszonkulcs a szokásos piaci ártól eltérő ár megállapítására vezetne, abban az esetben az adózó nem jogosult a fentiekben bemutatott rövid nyilvántartás elkészítésére, hanem dokumentációs kötelezettségének önálló nyilvántartás, vagy közös nyilvántartás készítésével kell eleget tennie.

Az alacsony hozzáadott értékű, csoporton belüli szolgáltatásokra vonatkozó nyilvántartások készítésének szabályai szerint már a 201 I. adóévi adókötelezettséghez kapcsolódó nyilvántartási kötelezettség is teljesíthető, feltéve, hogy a nyilvántartás elkészítésének határideje nem korábbi, mint 2012. január 1-je.

Az alacsony hozzáadott értékű, csoporton belüli szolgáltatások nyilvántartása több kérdést is felvet:

- Milyen költség-alapra (pl. közvetlen költségek, szűkített önköltség, teljes költség, üzemi költségek) vetítve kell vizsgálni, hogy a szokásos piaci haszonkulcs 3-7%-e?
- Mikor mondható el egy szolgáltatásról, hogy „alacsony kockázatú és rutin jellegű”?
- Mikor nem kapcsolódik egy szolgáltatás közvetlenül az igénybevevő fő üzleti tevékenységéhez?

¹² A 22/2009. PM rendelet 2012. január 1-jétől hatályos verziójában szereplő 6.§ (2) bekezdésében leírt tartalmú dokumentációt a továbbiakban önkényesen „rövid dokumentáció”-nak vagy „rövid nyilvántartás”-nak fogom nevezni.

¹³ Független félnek tekintendő minden személy, amely nem minősül kapcsolt vállalkozásnak.

- Nem ellentétes-e a szabályozás az OECD Irányelvekben foglalt szokásos piaci ár elvével, nem keletkeztet-e Magyarországon biztonságos adómenedéket („safe harbour”)¹⁴?

Bár a fenti kérdések megválaszolása még várat magára, mindenképpen üdvözlendő a jogszabályalkotó azon törekvése, amely szerint a jól standardizálható ügyletek vonatkozásában csökkenteni kívánja a dokumentációs terheket. A transzferár-nyilvántartások készítésének 2012-től használható új szabályai jelentős adminisztráció-csökkenést hoznak, így nem csak az EU által képviselt, de a magyar jogalkotók által oly sokat hangoztatott adó-egyszerűsítés irányába hatnak.

Kerényi Máté Fülöp
Kolchis Kft.
info@kolchis.hu

¹⁴ A jogszabály szövegezéséből érezhető, hogy a törvényalkotó nagy figyelmet fordított a rendelet OECD irányelvekkel történő harmonizációjára: Bár a piaci haszonkulcsra vonatkozó iránymutatással a jogalkotó ingoványos területre tévedt, jól látszik minden erővel igyekezett elkerülni a biztonságos adómenedék kialakítását, amely köztudottan nem egyeztethető össze a szokásos piaci ár elvével.

Alacsony hozzáadott értékű csoporton belüli szolgáltatások nyilvántartása (minta)

Az ügyletben résztvevő vállalkozás neve	Az ügyletben résztvevő felek székhelye	A résztvevő felek adószáma
TOM Kft.	1598 Budapest, Szőnyeg u. 1.	58793163-2-43
JERRY Kft.	1599 Budapest, Egérlyuk u. 1.	45446546-2-43

A szerződés tárgya(i):	<p>Tom Kft. (továbbiakban: TOM) és JERRY Kft. (továbbiakban: JERRY) szerződést kötött, melynek keretében TOM vállalja, hogy JERRY integrált ügyviteli rendszerét üzemelteti és karbantartja, a felmerülő hibákat a felmerülésüket követő 6 órán belül kijavítja. TOM a szolgáltatás keretében folyamatosan 4 programozó informatikust és 3 rendszergazdát foglalkoztat, akik hibák felmerülése esetén azonnal megkezdik annak kijavítását.</p> <p>JERRY a szolgáltatás ellenértékéért minden hónapban 10 millió Ft-ot köteles átutalással fizetni TOM-nak. TOM számláját tárgyhónap 5. napjáig köteles kiállítani, és e számlát köteles azonnal tértivevényes levélben elküldeni JERRY-nek. A szerződést bármely fél 30 napos felmondási idővel jogosult felmondani.</p>
A szerződéskötés időpontja:	Az ügyletre vonatkozó szerződést a felek 2011. január 3-án kötötték.
A szerződés módosításának időpontja:	A szerződés nem került módosításra.
A szerződés időbeli hatálya:	A szerződés megkötésétől kezdődően határozatlan időre szól.
A szokásos piaci ár meghatározásának módszere	Költség és jövedelem módszer
A szokásos piaci ár meghatározásánál alkalmazott szokásos piaci haszonkulcs	3-7%
A szokásos piaci ár:	<p>Megvizsgáltuk, hogy TOM milyen költségek mellett nyújtotta fenti szolgáltatását JERRY-nek. Megállapítottuk, hogy a JERRY-nek nyújtott szolgáltatás éves költsége TOM-nál 114 286 eFt volt.</p> <p>A fentiekre figyelemmel a szokásos piaci ártartomány</p> <ul style="list-style-type: none"> alsó határa (114 286 eFt x 103%) = 117 714,6 eFt felső határa (114 286 eFt x 107%) = 122 286,0 eFt
A kapcsolt vállalkozások között alkalmazott ár és a szokásos	A kapcsolt vállalkozások között alkalmazott ár (évi 120 millió Ft) és a fent kijelölt szokásos piaci ártartomány összevetéséből látjuk, hogy az

piaci ártartomány összevetése	ellenőrzött ügylet keretében alkalmazott ár bele esik a szokásos piaci ártartományba, így kijelenthető, hogy az ellenőrzött ügylet keretében alkalmazott ár is piaci.
A nyilvántartás elkészítésének időpontja:	2012. január 30.
A nyilvántartás módosításának időpontja:	A nyilvántartás nem került módosításra.