

KIVA és transferár – sosem áll ez össze?

A KIVA törvény a kezdetek óta hadilábon áll a transferárázással, valahogy úgy tűnik, hogy sosem lesz kerek ez a történet...

A KIVA törvény hatályba lépése óta szerepel a törvény szövegében egy olyan elírás, amely értelmetlenné teszi a jogszabályban szereplő transferáras szabályozást. De ez csak az egyik gond: sokkal izgalmasabb kérdés, hogy a 2017-től hatályba lépett „új KIVA rendszerben” az alapvetően jövedelemadókra szabott transferáras szabályok miként tudnak érvényesülni. Nem árulok el nagy titkot azzal, hogy ezen a terepen van tere az adótervezésnek...

Nem sikerült a copy-paste...

A KIVA törvény – mint minden korszerű adójogszabály – rendelkezik a piaci ártól eltérő árak alkalmazásához kapcsolódó rendelkezéssel, így a 20.§ (5) bekezdésében kimondja, hogy

„amennyiben az adózó kapcsolt vállalkozásával kötött szerződésében (megállapodásában) olyan ellenértéket (ügyleti értéket) határoz meg, amely nem felel meg a szokásos piaci árnak, - ... - az adóalapot a szokásos piaci ár és az ügyleti érték különbségével úgy módosítja, hogy az olyan adóalaphoz feleljen meg, mint ha független vállalkozással kötött volna szerződést (megállapodást), feltéve, hogy a szerződés (megállapodás) alapján az adóévben teljesítés történt.”

A szabály tehát azt mondja, hogy ha nem piaci árakat alkalmazunk, akkor korrigálnunk kell az adóalapunkat. Igen ám, de a Tao. 18.§ (1) bekezdésével ellentétben – ahol egy, a nemzetközi terminológiából átvett „jó” szabályt látunk – ebben a rendelkezésben nem szerepel a „piaci ár” fogalma. A fogalom értelmezését a jogalkotó nem bízta az olvasóra, hanem a törvény 2. § 16. pontjába az alábbiakat írta:

„szokásos piaci ár: az az ellenérték, amelyet független felek összehasonlítható körülmények között egymás közötti szerződésükben vagy megállapodásukban érvényesítenek vagy érvényesíthetnének”.

Első olvasatra talán nem tűnik fel, de kicsit jobban odafigyelve mégis szemet szúr, hogy a definíció nem esik egybe a Tao. fent hivatkozott rendelkezésében foglaltakkal, amely szerint

„...amilyen ellenértéket független felek összehasonlítható körülmények esetén egymás között érvényesítenek vagy érvényesítenének (a továbbiakban: szokásos piaci ár)”

A Tao. szabályozásban tehát az „érvényesítenének”, míg a KIVA törvényben az „érvényesíthetnének” szó szerepel, ami rettenetes különbséget jelent. Az előbbi arra vonatkozik, hogy ha nem is kötnek egymással hasonló szerződést független felek, akkor is meg kell vizsgálnom, hogy hasonló körülmények között milyen árat alkalmaznának, és ezt kell piaci árnak tekintenem.

Ezzel szemben a KIVA rendelkezése azt mondja, hogy vizsgáljam meg, hogy milyen áron szerződhetnek egymással független felek, és ha egy adott ár mellett jogosultak egymással szerződést kötni, abban az esetben ez az ár piaci árnak tekinthető. De kérem! Amennyiben egy terméknek vagy szolgáltatásnak nincs hatóságilag szabályozott ára, abban az esetben a szerződéses szabadságból levezethetően bármely áron jogosultak egymással független felek szerződés kötni. Így tehát minden ár megfelel a KIVA piaci ár definíciójának, azaz a törvényben szereplő transzferáras szabály értelmetlen.

Van ennél nagyobb gond is – bevezetés...

A KIVA törvény 2017-től hatályos új verziójában a jogalkotó szakított a pénzforgalmi eredmény – mint "nyers" adóalap – használatával, és a KIVA-t egy beruházásösztönző rendszerré alakította át.

A KIVA-t választó cégek évről évre megfizetik a személyi jellegű kifizetéseknek a különféle egyedi tételekkel növelt és csökkentett értéke után a 14%-os adót.

Növelő tételek a teljesség igénye (és a szabályok pontos kifejtése) nélkül:

- tőkekivonás esetén a saját tőke csökkentéseként elszámol összeg;
- az adóévben jóváhagyott osztalék;
- a pénztár növekménye meghatározott szabályrend szerint;
- a nem a vállalkozási tevékenység érdekében felmerült költségek és ráfordítások értéke;
- a megfizetett bírságok, pótlékok összege;
- az elengedett követelések értéke.

Az adóalapot csökkentő tételek:

- tőkebevonás esetén a saját tőke növekedéseként elszámolt összeg;
- a kapott osztalék összege;
- a pénztár értékének csökkenése, stb...

A profitot tehát önmagában nem adóztatja a KIVA. A törvény 28.§ (4a-4b) bekezdése szabályozza a KIVA-ból való kilépés során követendő magatartást:

Amennyiben a kisvállalati adóalanyiság időszaka alatt keletkezett eredménytartaléknak a bevételként elszámolt osztalék összegével, a megszerzett, előállított immateriális jószág, tárgyi eszköz könyv szerinti értékével csökkentett értéke pozitív (tehát a KIVA alany egyfajta profitot termelt) akkor a kisvállalati adóalanyiság megszűnésére tekintettel az eredménytartalékból ezzel az értékkel azonos összegű lekötött tartalékot kell képezni.

Az így keletkezett lekötött tartalék felhasználásával és feloldásával összefüggésben alapvetően a – Tao. szerinti – fejlesztési tartaléokra vonatkozó szabályokat kell alkalmazni, tehát vagy beruházásra kell fordítani, vagy – ha az adózó kifut az időből, késedelmi pótlék mentesen – meg kell adózni.

Amennyiben a kisvállalati adóalanyiság időszaka alatt keletkezett eredménytartaléknak a bevételként elszámolt osztalék összegével, a megszerzett, előállított immateriális jószág, tárgyi eszköz könyv szerinti értékével csökkentett értéke negatív, annak abszolút értéke a Tao szerinti elhatárolt veszteséget növeli.

A szabály tehát nagyon leegyszerűsítve azt mondja, hogy ha a KIVA alanyiságunk ideje alatt „profitot” termeltünk, akkor a társasági adóra való visszatérésünkkor ezt a profitot kezeljük úgy, mintha fejlesztési tartalékot képeztünk volna, abban az esetben viszont, ha „veszteséges” volt ez az időszak, a KIVA alatt összegyűjtött veszteség a Tao. szerinti elhatárolt veszteséget növeli.

Összefoglalva: a KIVA úgy működik, hogy a KIVA időszak alatt a személyi jellegű kifizetések (növelő és csökkentő tételekkel korrigált) értéke – mint adóalap – után fizetjük a 14%-os adót, majd amikor kilépünk a KIVA-ból, akkor a keletkezett „profitot” vagy „veszteséget” betudjuk meghatározott szabályrend szerint a Tao. alapunkba (vagy felhasználjuk beruházásra).

De mi köze ennek a transzferárakhoz?

A KIVA fentiekben bemutatott működési rendjének és a törvényben meghatározott transzferáras szabályoknak a disszonanciáját egy példán keresztül szeretném szemléltetni. (Példámban úgy tekintem, mintha az első cím alatt ismertetett elírás már kijavításra került volna, azaz a törvény 20.§ (5) bekezdésében foglalt és a fentiekben idézett transzferáras szabályok alkalmazhatók lennének.)

Kisvállalat és Nagyvállalat kapcsolt vállalkozásoknak minősülnek. Kisvállalat KIVA alany, míg Nagyvállalat a társasági adó alanya. Kisvállalat vásárol egy tubus ragasztót 100 millió Ft-ért (a piaci ár 1 000 Ft) Nagyvállalattól, és a ragasztót az adóév során üzleti tevékenysége érdekében felhasználja (elszámolja költségként).

Nagyvállalat az adóévről szóló társasági adó bevallásában transzferár korrekciót szerepeltet, 99,999 millió Ft-tal csökkenti társasági adója alapját, mert az adóalap csökkentés minden feltételét teljesíti. (Rendelkezik olyan okirattal, amely tartalmazza a piaci ár és a kapcsolt vállalkozások között alkalmazott ellenérték különbségét, és Kisvállalat adott neki egy nyilatkozatot, amely szerint Kisvállalat ugyanezt az összeget figyelembe veszi majd saját adóinak meghatározásakor.)

Kisvállalat elkezdni kitölteni KIVA bevallását, és ekkor szembesül vele, hogy a piaci ártól eltérő árak alkalmazása következtében neki az adóévi KIVA alapja nem változott, így transzferár korrekciót adóbevallásában nem kell szerepeltetnie. A 20.§ (5) bekezdése ugyanis úgy szól, hogy

„amennyiben az adózó kapcsolt vállalkozásával kötött szerződésében (megállapodásában) olyan ellenértéket (ügyleti értéket) határoz meg, amely nem felel meg a szokásos piaci árak, - ... - az adóalapot a szokásos piaci ár és az ügyleti érték különbségével úgy módosítja, hogy az olyan adóalaphoz feleljen meg, mint ha független vállalkozással kötött volna szerződést (megállapodást), feltéve, hogy a szerződés (megállapodás) alapján az adóévben teljesítés történt.”

Telik-múlik az idő, eltelik 7 év... Kisvállalkozás úgy dönt, hogy ismét társasági adó alanyként kíván működni. Ha jóhiszeműen jár el – és az elévülési szabályokat figyelmen kívül hagyja –, akkor a KIVA 28.§ (4a-4b) bekezdései szerinti, fentiekben ismertetett tartalmú „profit” vagy „veszteség” meghatározásánál figyelembe veszi, hogy egy 7 évvel ezelőtti tranzakció következtében eredménytartaléka 99,999 millió Ft-tal alacsonyabb lett, mint amennyi piaci árak alkalmazása esetén lett volna, így ennyivel több lekötött tartalékot (fejlesztési tartalékot) képez.

De nem a fentiekben idézett KIVA szabály alapján teszi mindezt, mert annak az utolsó fordulata („feltéve, hogy a szerződés (megállapodás) alapján az adóévben teljesítés történt”) nem teszi ezt lehetővé. Sokkal inkább az Art. I.§ (8) bekezdésére való hivatkozással, amely kimondja, hogy

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

Ezen a ponton azonban legalább két égető kérdés felmerül:

1. Mi van, ha Kisvállalat az eltelt időre tekintettel a KIVA-ból való kilépéskor „elfelejti” a korrekciót végrehajtani? Milyen módszerekkel és eszközökkel fogja ezt feltárni az adóhatóság?
2. Ha a KIVA alany tulajdonosa osztalékfizetést hagy jóvá, akkor azt a cégnek az adóévben meg kell adóznia. Ha ugyanazt a jövedelmet egy ellenőrzött ügylet keretében átcsoportosítja Tao. alany kapcsolt vállalkozásához, akkor ott társasági adó nélkül kifizethető osztalékként, miközben a KIVA alany meghatározatlan időre elhalaszthatja (és a KIVA kulcsnál alacsonyabb társasági adókulcs miatt csökkentheti) az adófizetését?

2017. szeptember 27.

Kerényi Máté Fülöp
kamarai tag könyvvizsgáló, adószakértő
Kolchis Kft.