

Transzferárzás – lehetlent kérnek tőlünk

Az Európai Unióban található kapcsolt vállalkozások transzfer árképzési dokumentációjára (EU TPD) vonatkozó magatartási kódexről szóló állásfoglalás (2006/C 176/01) a „masterfile concept” alkalmazását és szabályait foglalja össze. Magyarország elfogadta a magatartási kódex tartalmát, és igyekezett annak megfelelő szabályokat alkotni, de – mint eddig oly sokszor – most is túllőtt a célon...

A 32/2017. (X. 18.) NGM rendelet szerint a transzferár-nyilvántartás készítésére kötelezett adózónak rendelkezniük kell egy – a jogszabályban előírt tartalmú fődokumentummal, valamint egy hozzá kapcsolódó helyi dokumentummal. Ha ezeket az adózó nem tudja bemutatni adóellenőrzése során, akkor kiszabható rá a 2-4-8 millió forintos mulasztási bírság. A baj csak az, hogy a hatályos szabályok szerinti fődokumentumot egy nemzetközi cégcsoport magyar leányvállalata – információ hiányában – nem tudja elkészíteni, a külföldiek pedig nem fogják érteni, hogy minek nyaggatjuk őket, miért akarjuk rájuk erőltetni helyi szabályainkat. Így vagy úgy, de mostantól majdnem minden esetben a revizor jóindulatán fog múlni, hogy megbüntet-e minket.

Pontosan hol van itt a baj?

Az október közepén megjelent NGM rendelet lényegesen bővebb tartalmú fődokumentum készítését írja elő, mint az EU magatartási kódexe, ez pedig óhatatlanul oda fog vezetni, hogy a multinacionális vállalatok magyarországi leányai nem fognak tudni hibáktól és kihagyásoktól mentes dokumentációt bemutatni adóhatósági ellenőrzésük során. Az alábbi táblázat a fődokumentum kötelező tartalmi elemeit foglalja össze magatartási kódex szerint és az új NGM rendelet szerint.

A fődokumentumnak az alábbi elemeket kell az EU TPD szerint tartalmaznia	A fődokumentum az NGM rendelet szerint az alábbiakat tartalmazza
<p>a) az üzleti vállalkozás és az üzleti stratégia általános leírása, beleértve az üzleti stratégiában az előző adóévhez képest bekövetkezett változásokat;</p> <p>b) az MNE-csoport szervezeti, jogi és működési szerkezetének általános leírása (beleértve a szervezeti ábrát, a csoporttagok felsorolását és az anyavállalat leányvállalatok működésében való részvételének leírását);</p> <p>c) az EU-n belüli vállalatokkal ellenőrzött ügyleteket folytató kapcsolt vállalkozások általános megnevezése;</p> <p>d) az EU-n belüli kapcsolt vállalkozásokat érintő ellenőrzött ügyletek általános leírása, azaz a következők általános leírása:</p> <p>i. ügyletek (tárgyi és nem tárgyi eszközök, szolgáltatások, pénzügyek);</p> <p>ii. számlák; valamint</p> <p>iii. ügyletek értéke;</p> <p>e) az elvégzett feladatok és a vállalt kockázatok általános leírása, valamint a feladatokban és a kockázatokban az előző adóévhez képest bekövetkezett változások, pl. független forgalmazóból bizományossá válás;</p> <p>f) nem tárgyi eszközök tulajdonlása (szabadalmak, védjegyek, márkanevek, know-how, stb.), valamint kifizetett vagy kapott jogdíjak;</p> <p>g) az MNE-csoport vállalaton belüli transzfer árképzési politikája vagy a csoport transzfer árképzési rendszerének leírása, amely bemutatja a vállalat transzferárainak tisztességességét;</p> <p>h) a költséghozzájárulási megállapodások jegyzéke, az előzetes árképzés megállapodások és a transzfer árképzési szempontokra vonatkozó</p>	<p>a) szervezeti felépítést illetően a csoport jogi és tulajdonosi struktúráját, valamint a szervezetek földrajzi elhelyezkedését szemléltető ábrát;</p> <p>b) a csoport bemutatását illetően:</p> <p>ba) az üzleti eredmény mozgatórugóit;</p> <p>bb) a csoport öt legnagyobb termékéhez és szolgáltatásához, továbbá a csoport forgalmának 5 százalékát meghaladó forgalmú termékéhez és szolgáltatásához tartozó ellátási lánc bemutatását árbevétel szerint, mely bemutatás táblázat vagy grafikon formában is megjelenhet;</p> <p>bc) a csoport tagjai közötti, jelentős szolgáltatási megállapodásokról - kivéve a kutatás-fejlesztési szolgáltatásokat - szóló listát és a megállapodások rövid leírását, beleértve a jelentős szolgáltatásokat nyújtó fő helyszínek kapacitásainak leírását, valamint a transzferár képzési politikát a szolgáltatási költségek allokálására és a csoporton belül fizetendő szolgáltatási díjak meghatározására vonatkozóan;</p> <p>bd) a csoport a bb) alpont szerinti hivatkozott termékei és szolgáltatásai főbb földrajzi piacainak bemutatását;</p> <p>be) tömör funkcionális elemzést, amely bemutatja az egyes csoporton belüli szereplők értékkeremtéshez való hozzájárulását, különösen az elvégzett kulcsfontosságú funkciókat, a jelentős viselt kockázatokat, a jelentős felhasznált eszközöket;</p> <p>bf) a üzleti évben megvalósult jelentős üzleti átszervezésekhez, felvásárlásokhoz (akvizíciókhoz) és üzletágak értékesítéséhez kapcsolódó tranzakciók bemutatását;</p> <p>c) a csoport immateriális javait illetően:</p> <p>ca) a csoport immateriális javak fejlesztését, tulajdonlását és hasznosítását érintő átfogó stratégiájának bemutatását, beleértve a fő kutatás-fejlesztési létesítmények és a kutatás-fejlesztési menedzsment földrajzi elhelyezkedését is;</p> <p>cb) a jelentős immateriális javak vagy azok csoportjainak, továbbá azok jogi tulajdonosainak felsorolását;</p>

<p>olyan bírósági döntések, melyek az EU-n belüli csoporttagokat érintik; valamint</p> <p>i) kötelezettségvállalás minden hazai adófizető részéről arra vonatkozóan, hogy kérésre a megadott határidőn belül kiegészítő információt szolgáltatasson a hazai előírásoknak megfelelően.</p>	<p>cc) az immateriális javakra vonatkozó, kapcsolt vállalkozásokkal kötött megállapodások felsorolását, beleértve a költség-hozzájárulási megállapodásokat, legfontosabb kutatási szolgáltatási és licenc megállapodásokat;</p> <p>cd) a csoport transzferár-megállapítási politikájának általános bemutatását a kutatás-fejlesztési és az immateriális jóságok vonatkozásában;</p> <p>ce) kapcsolt vállalkozások közötti, az érintett üzleti év során bekövetkezett bármely, immateriális jóságban fennálló jelentős érdekeltség átengedésének általános bemutatását, beleértve a kapcsolt vállalkozásokat, az országokat és az átengedésért kapott vagy nyújtott kompenzációt;</p> <p>d) a csoport csoporton belüli pénzügyi tevékenységeit illetően:</p> <p>da) a csoport finanszírozásának általános bemutatását, beleértve a nem kapcsolt hitelezőkkel kötött jelentős finanszírozási megállapodásokat;</p> <p>db) a csoport valamennyi olyan tagjának azonosító adatait, amely a csoport részére központi finanszírozást nyújt, beleértve az országot, amelynek joga irányadó a finanszírozó szervezet működésére, továbbá a szervezet tényleges üzletvezetésének helyét;</p> <p>dc) a csoport a kapcsolt vállalkozások közötti finanszírozási megállapodásokat illető általános transzferár-megállapítási politikájának bemutatását;</p> <p>e) a csoport pénzügyi és adózási helyzetét illetően:</p> <p>ea) a csoport üzleti évre vonatkozó éves konszolidált beszámolóját, ennek hiányában egyéb pénzügyi beszámolási, szabályozási, belső menedzsment, adózási vagy egyéb célból készített beszámolóját;</p> <p>eb) a csoport hatályos egyoldalú szokásos piaci ár-megállapítási megállapodásainak felsorolását és rövid bemutatását, továbbá más adózási megállapodásokat (ideérve többek között a feltételes adómegállapítási határozatokat), amelyek a jövedelem országok közötti elosztásával kapcsolatosak; és</p> <p>f) a fődokumentum elkészítésének időpontját.</p>
---	--

I. táblázat: A fődokumentum tartalma az EU TPD és az NGM rendelet szerint

Ha megnézzük az NGM rendelet szerinti fődokumentum kötelező tartalmi elemeit, világosan látszik, hogy ezt csak a cégcsoport központjában lehet összeállítani. Ha pedig összevetjük a táblázat két oszlopának tartalmát, akkor kiderül, hogy a magyar szabályozás bár elemeiben hasonlít a nemzetközi ajánlásra, lényegesen több adat szerepeltetését írja elő.

MIndez azt fogja okozni, hogy a cégcsoport központjából – amely valószínűsíthetően a magatartási kódexben foglalt szabályokat tekinti irányadónak – hiányos tartalmú fődokumentumot fogunk kapni, amelyet a végső anyavállalat munkatársainak segítségével nélkül a megfelelő tartalomra ki sem fogunk tudni egészíteni.

Aki látott már nagy nemzetközi cégcsoportot, vagy dolgozott ilyenben, az jól tudja, hogy milyen ellenállásba ütközik az, aki a cégcsoport működésébe igyekszik „alulról” betekintést nyerni. (A legtöbb esetben még az egyes testvérvállalatok ügyvezetői is titkolóznak egymás előtt.) Ilyen körülmények között pedig nem sok sikerrel kecsegtet elmagyarázni a cégcsoport vezetésének, hogy nekünk jelentősen bővebb tartalmú fődokumentumra van szükségünk, mint amit az EU-s magatartási kódex előír.

Van ennél nagyobb baj is...

A különféle országok kapcsolt vállalkozási fogalmai eltérnek egymástól. A számviteli szabályok szerinti kapcsolt fél fogalom már valamelyest harmonizál az EU-n belül, de mint tudjuk adózási kérdések tekintetében Magyarország eltérő tartalommal határozta meg a kapcsolt vállalkozások körét. És ez itt is galibát fog okozni.

A hatályos rendelet szerint a „csoport” kifejezés az adózót és kapcsolt vállalkozásait (ideértve a telephelyeket is) takarja. Megtekintve a fenti táblázat jobb oldali oszlopában a fődokumentum kötelező tartalmi elemeit, látható, hogy a „csoport”-ra vonatkozó számos adatot kell a dokumentációban rögzíteni. De mi van, ha nem a mi fogalmaink szerinti kapcsolt vállalkozásokra vonatkozó adatokat kapjuk meg az anyavállalattól?

Néhány példa, amely szemlélteti, hogy mi vár ránk:

A Tao 4.§ (23) c) kimondja, hogy kapcsolt vállalkozás az adózó és más személy, ha harmadik személy mindkettőjükben többségi befolyással rendelkezik. A közeli hozzátartozók befolyását össze kell számítani.

Gondoljunk elsőként egy német családra, ahol a szülők tulajdonosai egy több országban érdekeltségekkel rendelkező cukorka gyárnak, míg gyermekük alapított egy ingatlan közvetítő vállalkozást Németországban, és ő maga ebben a cégben dolgozik. A magyar előírások szerint a szülők cégcsoportjának magyarországi leányvállalata kapcsolt vállalkozási viszonyban áll a gyerekük ingatlan közvetítő cégével, ebben az esetben pedig a magyarországi cukorkagyártó üzem fődokumentumában szerepeltetni kell egy Németországban működő ingatlanközvetítéssel foglalkozó vállalat adatait. Még extrémebb a helyzet, ha az ingatlan közvetítő cégnek vannak leányvállalatai, és így a magyarországi cukor-

kagyártó cég fődokumentuma „ki lesz tömve” az ingatlan közvetítő cégcsoport adataival, tranzakcióinak bemutatásával. Úgy vélem, igen nehéz lesz a németországi tulajdonosoknak megmagyarázni, hogy erre feltétlenül szükség van...

Új magyar találmány az „ügyvezetés egyezőségére tekintettel” létrejött kapcsolt vállalkozási viszony. Képzelnék el, hogy a Bosch konszern egyik magyar leányvállalatának az ügyvezetője a felesége lakberendező cégében is ügyvezető. Ebben a pillanatban a konszern által készített fődokumentumot ki kell egészíteni az ügyvezető úr feleségének lakberendező cégére vonatkozó adatokkal, így a Magyarországon alkalmazott fődokumentum eltér a többi országban használt fődokumentumtól. Ha két magyarországi leányvállalata van a konszernnek (ahogyan a valóságban van is) e két, azonos tulajdonosi körrel rendelkező cégnek eltérő lesz a fődokumentuma.

A pénzügyi befektetők, illetve az általuk tulajdonolt cégek is kellemetlen helyzetbe kerülnek: mindazon cégekre, amelyekben többség befolyással bírnak, közös fődokumentumot kell készíteni. De ezeknek a struktúráknak jellemzőjük, hogy a különféle befektetésekben „benne ülnek” kisebbségi tulajdonosként a projektgazdák, akik – alkupozíciójuktól függően – eltérő feltételek tárgyalnak ki a pénzügyi befektetővel. A közös fődokumentum készítésekor minden egyes cégnek meg kell osztania a pénzügyi befektető más tulajdonosi körrel, más iparágban, és más szerződéses struktúrával működő cégeivel saját üzleti titkait? A pénzügyi befektetőnek minden „üzleti partnerével” meg kell osztania, hogy mással hogyan szerződött? Üzleti titkok tekintetében ez minimum aggályos...

A fenti problémákra azonban lenne megoldás, és nem is újszerű. A magatartási kódex 4. szakasz 31. pontja ugyanis kimondja, hogy

„Jól indokolt esetekben – pl. ha egy MNE-csoportot decentralizált szervezeti, jogi illetve működési szerkezet jellemez, vagy pedig egymástól teljesen eltérő termékíná-lattal és transzfer árképzési politikával rendelkező több nagy osztályból áll, vagy ha nincsenek vállalaton belüli ügyletek, továbbá ha egy nemrégiben beolvadt vállalatról van szó – az MNE-csoportnak megengedhető, hogy egynél több fődokumentumot állítson össze vagy hogy az EU TPD elkészítése alól mentességet biztosítson egyes csoporttagoknak.”

Csak ezt a jogalkotó nem emelte be a magyar szabályozásba...

A legizgalmasabb kérdés még vissza van

Mi történik, ha valamely nagy nemzetközi cégcsoport eladja egy magyarországi érdekeltségét a versenytársának? Képzelnék el, hogy az adóév során a Tesco elad egy áruházat (és az azt üzemeltető leányvállalatát) az Auchannak. Ebben az esetben ki és milyen tartalommal fogja összeállítani a leányvállalat fődokumentumát az adóévre vonatkozóan? A Tesco – az értékesített leányvállalatra való tekintettel – átadja egyik legnagyobb konkurensének a cégcsoportjára, annak működésére, immateriális javaira, tranzakcióira vonatkozó legféltebb üzleti titkait?

És még a határidőkkel is baj van...

A rendelet kimondja, hogy

„Ha az adózó a társasági adóbevallása benyújtásáig a helyi dokumentumot elkészítette, azonban az érintett adóévre vonatkozó fődokumentum a csoport végső anyavállalatára vonatkozó jogszabályok miatt nem áll rendelkezésre, akkor a csoport végső anyavállalatára vonatkozó, e rendelet szerinti fődokumentumnak megfeleltethető nyilvántartás elkészítésére nyitva álló határidőig, de legkésőbb az adózó adóévének utolsó napjától számított 12 hónapon belül a nyilvántartás kizárólag a helyi dokumentumból áll.”

Összefoglalva tehát az adóév utolsó napjától számított 12 hónapon belül mindenképpen meg kell szerezni a fődokumentumot, különben kiszabható ránk a mulasztási bírság.

Képzeld el azt, hogy két magyarországi leányvállalat összeolvad tárgyév január 31-én. 90 napon belül benyújtják a Tao. bevallásukat és jóhiszeműen elkészítik a helyi dokumentumokat. A fenti szabály értelmében a tárgyévet követő év január 31-én rendelkezniük kellene a fődokumentummal is, holott ekkor még a cégcsoport sehol sem áll a csoporttagok egyedi beszámolóival, és még csak készül a konszolidációra. A megszűnő vállalatoknak esélyük sincs elkerülni a mulasztási bírságot, hiszen a fődokumentum kötelezően tartalmazza a csoport pénzügyi és adózási helyzetét illetően:

„ea) a csoport üzleti évre vonatkozó éves konszolidált beszámolóját, ennek hiányában egyéb pénzügyi beszámolási, szabályozási, belső menedzsment, adózási vagy egyéb célból készített beszámolóját;”

Szintén problémát okoz az az előírás, amely szerint ha cégünk a Tao. törvény hatálya alól kikerül, köteles a társasági adóbevallása benyújtásáig a fődokumentumot is elkészíteni. Mi van akkor, ha az adóév első felében végelszámolással jogutód nélkül megszüntetjük cégünket? Megint csak esélytelen, hogy a fődokumentumot határidőben el tudjuk készíteni, mivel a cégcsoport adóéve még csak le sem zárult. Így pedig nehéz a konszolidált beszámolót megszerezni...

Összefoglalás

A fődokumentumhoz kapcsolódó, fentiekben példalózó jelleggel bemutatott nyitott kérdések csak a dokumentáció egyik felét érintik, ám nyilvántartások másik kötelező részét jelentő a helyi dokumentummal kapcsolatban is legalább ennyi bizonytalanságot, disszonáns szabályt össze lehet gyűjteni.

Mindezekre tekintettel azt gondolom, hogy helyes lenne a hatályos NGM rendeletbe visszaemlíteni az önálló nyilvántartások készítésének lehetőségét, vagy az uniós magatartási kódex – egyébként Magyarország által elfogadott – szabályaival összhangban lehetővé tenni, hogy a magatartási kódexben szereplő tartalommal készüljön el a hazai dokumentáció. Mert ami a hatályba lépett rendeletben szerepel, az valami egészen más tartalom, csak a neve hasonlít...

Búcsúzóul két gondolat a Magyarország által is elfogadott magatartási kódexből:

„Az EU TPD használata önkéntes lesz a multinacionális vállalati csoport számára.”

*„A tagállamok nem vezethetnek be a dokumentációval kapcsolatos szankciókat abban az esetben, ha az adófizetők jóhiszeműen, ésszerű módon és határidőn belül eleget tesznek a mellékletben leírt, szabványosított és konzisztens dokumentációval kapcsolatos követelményeknek **vagy** az adott tagállam hazai, dokumentációra vonatkozó követelményeinek, dokumentációjukat pedig megfelelően alkalmazzák tisztességes transzferárik meghatározásához.”*

2017. november 3.

Kerényi Máté Fülöp
kamarai tag könyvvizsgáló, adószakértő
az Adótanácsadók Egyesületének szervezetfejlesztési alelnöke

Kolchis Kft.