

A szokásos piaci ár hatósági meghatározása Magyarországon

Az OECD irányelvekben¹ foglalt ajánlással összhangban 2007. január 1-jétől Magyarországon is bevezetésre került az APA (Advance Pricing Arrangement), a szokásos piaci ár adóhatósági megállapításának jogintézménye. Az előzetes ármegállapítás célja, hogy az adózók már a szerződés megkötése előtt megállapodjanak az adóhatósággal az adott – egyedi – ügylet szokásos piaci árában – vagy ennek meghatározási módszerében –, és ezáltal lehetőségük nyíljon adókockázatuk csökkentésére. Az APA egy olyan meghatározott időre szóló megállapodás, amelyben a felek (az adóhatóság(ok) és az adózó) meghatározzák egy bizonyos kapcsolt ügyletük árképzésének feltételrendszerét. Az APA mindkét fél részére jelentős előnyökkel jár. A vállalatoknak adókockázataik csökkentésében, adófizetési kötelezettségük tervezhetőségében segít, míg az adóhatóságok munkáját a gyorsabban lefolytatható ellenőrzések teszik hatékonyabbá.

Az APA-t, a szokásos piaci ár megállapítását mindenképpen szükséges elkülöníteni az adó feltételes megállapításának intézményétől, amelynek célja egy adott szerződéshez, tényálláshoz kapcsolódó adózási és jogi kérdések megválaszolása. A feltételes adó megállapítás lefolytatásakor az APEH nem vizsgálja a részére átadott dokumentumok valóságosságát, nem végzi az adózó által bemutatott, az ügyletet befolyásoló tények és körülmények ellenőrzését. Szemben ezzel a szokásos piaci ár megállapítására vonatkozó kérelemhez kapcsolódóan az APEH azt vizsgálja, hogy az adózó által bemutatott tények és körülmények, alapján az általa javasolt transzferár megfelel-e a szokásos piaci ár elvének, vagy az adózó adóelkerülése kockázatainak csökkentésére kérte-e a transzferár megállapítását.

Fontos különbség a fentiek mellett az, hogy az OECD ajánlásaival összhangban megvalósuló szokásos piaci ár meghatározására vonatkozó eljárás „tárgyalásos eljárás”, szemben a feltételes adó megállapítással, amelyet az APEH önállóan folytat le.

¹ OECD irányelv IV. fejezet F.

A szokásos piaci ár meghatározására irányuló eljárások fajtái, ezek előnyei, hátrányai

A szokásos piaci ár megállapítására vonatkozó kérelemben az adózó megjelöli, hogy egyoldalú, kétoldalú, vagy többoldalú eljárást kérvenyez-e. Az egyoldalú eljárás során a magyar adóhatóság az adózó által rendelkezésére bocsátott – és más, számára elérhető – adatok alapján hoz határozatot az ügylet szokásos piaci árának, árképzésének kérdésében. Az egyoldalú eljárás – bizonyos körülmények fennállása esetén – kötelezi a magyar adóhatóságot az általa jóváhagyott ár (árképzés) későbbi elfogadására, ugyanakkor semmilyen kötőerővel nem bír külföldi adóhatóságokkal szemben. Ezzel szemben a két- és többoldalú eljárások során hozott határozat nem csak a magyar, de az eljárásban résztvevő minden ország adóhatóságát köti.

A két- és többoldalú eljárások legfőbb előnye, hogy az adóhatóságok egyezsége jutása esetén megfelel az OECD irányelvben kitűzött legfontosabb jogalkotói akaratnak, így mind az adóalapok védelme megvalósul, mind a kettős adóztatás elkerülhetővé válik. Természetesen elképzelhetők olyan helyzetek is, amikor az eljárásban résztvevő országok adóhatóságai – az OECD ajánlásaival összhangban – legnagyobb igyekezetük ellenére sem jutnak konszenzusra. Ilyen esetekben az APEH felajánlja az adózónak, hogy az ügyletben résztvevő másik ország kihagyásával, egyoldalú eljárásban hoz határozatot.

Habár a két- és többoldalú eljárások eredményeként megszülető határozatoknak elvitathatatlan előnyei vannak, mégis igen ritka, hogy ilyet kezdeményeznek az adózók. A külföldi adóhatóságok bevonásával megvalósuló eljárások hazai népszerűtlenségét egyrészt rendkívüli időigényük, másrészt magas díjuk magyarázza.

A szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő határozat meghozatalára az APEH-nak 120 nap áll rendelkezésére, amely kétszer 60 nappal meghosszabbítható. Az elintézési határidőbe nem számít bele a külföldi állam hatóságával folytatott egyeztetés, az adóhatóság által lefolytatott valódiságvizsgálat időtartama, illetve az esetleges hiánypótlásra megállapított határidő. Abban az esetben pedig, ha az ügyletbe kapcsolódó tényekben vagy körülményekben az eljárás során változás következik be, az eljárási idő újraindul.² E szabály alapján könnyedén belátható, hogy egy-egy ilyen eljárás még a benne résztvevő felek jóhiszeműsége esetén is könnyen elérheti, a tapasztalat szerint meg is haladhatja az egy évet.

Az adózás rendjéről szóló törvény 2008-as változásával a korábbi 50 millió Ft-ról jelentősen lecsökkent a szokásos piaci ár megállapításával összefüggő APEH eljárás maximális díja. Habár a törvénymódosítással a szabályozás törzsét képező számítási módszer nem változott, eljárás típusonként megha-

² Art. 132/B.§ (5)

tározásra kerültek a szokásos piaci ár hatósági meghatározásának maximális díjai. Az új szabályozás értelmében az APEH által megállapított szokásos piaci ár, illetve ártartomány középértékének 1%-a,

- egyoldalú eljárás esetén legalább 5 millió Ft, legfeljebb 12 millió Ft,
- kétoldalú eljárás esetén legalább 10 millió Ft, legfeljebb 17 millió Ft,
- többoldalú eljárás esetén legalább 15 millió Ft, de legfeljebb 20 millió Ft kerülhet eljárási díjként kiszabásra.³

A hatósági ármegállapítás folyamata, szabályai

A szokásos piaci ár megállapítására vonatkozó kérelem benyújtása előtt az adózó jogosult előzetes konzultációs eljárást kezdeményezni. E megbeszélések során az adózó és az APEH egyeztetnek az eljárás lefolytatásának feltételeiről, időbeni ütemezéséről, módszereiről, valamint az együttműködés lehetséges módjairól. Habár az eljárás lefolytatása sem az adózót, sem az adóhatóságot nem köti, mégis segítséget nyújthat annak megítélésében, hogy milyen eredmény várható a – költséges – egyeztető eljárás végén.⁴

Tekintettel az eljárás nagy erőforrás- és időigényére, azok az adózók amelyek a 18/2003 PM rendelet alapján nem kötelezettek a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartás elkészítésére, nem nyújthatnak be az ármegállapításra vonatkozó kérelmet.⁵

Amennyiben az adózó úgy dönt, hogy belevág az eljárásba, elsőként a 38/2006 (XII. 25.) PM rendeletben hivatkozott (APIAC jelű) nyomtatványt kell meghatározott példányszámban, két- vagy többoldalú eljárás esetén hiteles angol nyelvű másolataival együtt ügyvéd, adótanácsadó, adószakértő vagy okleveles adószakértő ellenjegyzésével eljuttatnia az APEH illetékes igazgatóságához. A nyomtatványhoz csatolni kell hiteles cégkivonatot, aláírási címpéldányt, valamint az eljárási díj befizetését bizonyító banki igazolást. Az átadott dokumentumok formai és tartalmi ellenőrzését követően az adózó bevonásával – vagy anélkül – az APEH meghatározza, majd határozatban rögzíti a szokásos piaci árat. (Két- vagy többoldalú eljárás esetén a hatóságnak lehetősége van további adatok, információk bekérésére az adózótól.) A határozat legalább három, de legfeljebb öt évig érvényes, ami a lejárat előtt hat hónappal, legfeljebb egy alkalommal további három évre meghosszabbítható.⁶

³ Art, 132/A.§ (9)-(10)

⁴ Art, 132/A.§ (3)

⁵ Art, 132/A.§ (6)

⁶ Art, 132/A.§ (7)

A határozat kézhezvételét követően – annak időbeli hatályát figyelembe véve – az adózó mindaddig jogosult a hatóság által megállapított szokásos piaci árat, árképzési módszert használni, amíg az azt megalapozó tényekben vagy körülményekben nem következik be számottevő változás. A határozat időbeli hatálya alatt az adózónak éves jelentéstételi kötelezettsége van. Ennek keretében az APEH-nál rendszeresített elektronikus űrlapon tájékoztatni köteles az adóhatóságot a szokásos piaci árat megállapító határozatban rögzített kritikus feltételek, tények körülmények megváltozásáról, illetőleg annak hiányáról.⁷

A hatósági ármegállapítás elutasítása

Az adóhatóság kérelmező mulasztására (esetleges adóelkerülési, csalási szándékára) hivatkozva jogosult az ár-megállapítási kérelem elutasítására, ha

- a kérelmező a tényállásról valótlan tartalmú nyilatkozatot tett,
- a kérelmező által közölt tényállás hiányos, és a hiánypótlásra megállapított határidő is eredménytelenül eltelt, valamint a rendelkezésre álló adatok a piaci ár meghatározásához nem elegendőek,
- adat merül fel arra vonatkozóan, hogy a közölt tényállása valamely más szerződést, ügyletet, cselekményt leplez,
- a kérelmező a díjat késedelmesen sem fizette meg hiánytalanul,
- a kérelemben foglalt tényállás már teljesített ügyletre vonatkozik.

Az APEH jogosult továbbá a kérelem elutasítására, ha a két- vagy többoldalú eljárás esetén az illetékes külföldi hatóság a szükséges adatokat nem adja meg, és az adózó nem kéri az eljárás egyoldalú lefolytatását, valamint azokban az esetekben, amikor jogszabály megalkotása vagy módosítása lenne szükséges az egyeztető eljárások lefolytatásához.⁸

A határozat módosítása, fellebbezések

Elképzelhető olyan eset, amikor a határozat érvényességi idején belül a szokásos piaci ár meghatározásában figyelembe nem vett új tények merülnek fel vagy a piaci ár szempontjából lényeges körülmények megváltoznak. Ilyen esetben kérvényezhető a határozat módosítása, amelynek az adóhatóság egy újabb határozattal tesz eleget. Abban az esetben, ha megállapításra kerül, hogy a korábban figyelembe

⁷ 38/2006 PM rendelet 10.§

⁸ Art. 132/A.§ (11)

nem vett tények és a valós körülményektől való eltérés az adózó rosszhiszemű magatartására vezethetők vissza, a hatóság elutasítja a határozat módosítására irányuló kérelmet. A módosítási kérelem alapján induló eljárásban a korábban már bemutatott, eredeti kérelem benyújtásával kapcsolatos eljárási szabályokat – és díjakat – kell alkalmazni.⁹

Az adózó jogosult fellebbezni a szokásos piaci ár megállapítására, a határozat módosítására, illetve a határozat érvényességének meghosszabbítására irányuló kérelem tárgyában hozott elsőfokú végzés ellen. A fellebbezés speciális szabályai a 38/2006 PM rendeletben kerültek rögzítésre.

Ellenőrzés az eljárás ideje alatt, és önellenőrzés

A szokásos piaci ár meghatározására vonatkozó kérelem benyújtásának napjától kezdődően a kérelem alapjául szolgáló ügylet tekintetében – amennyiben a szerződést a felek már megkötötték – ellenőrzési tilalom lép életbe. Tekintettel a folyamatban levő eljárásra, és az adózó ebből fakadó kiszolgáltatottságára, ellenőrzés egészen a határozat jogerőre emelkedésétől számított 60 napig nem kezdeményezhető. Amennyiben az eljárás végeztével a határozatban megállapításra kerül a szokásos piaci ár, vagy ennek elfogadott meghatározási módszere, abban az esetben az adózónak 60 nap áll rendelkezésére a szükséges önellenőrzések benyújtására.¹⁰

– 2009. március 2. –

Kerényi Máté Fülöp
KOLCHIS Kft.

⁹ Art. 132/B.§ (1)

¹⁰ Art. 132/B.§ (3)