

A transzferár-nyilvántartások készítésének új szabályai

Október 16-án kihirdetésre került a transzferár-nyilvántartás készítési kötelezettségről szóló új PM rendelet, melynek egyes egyszerűsítő rendelkezéseit már az idei évre vonatkozó dokumentáció elkészítésekor alkalmazhatjuk. Írásomban az egyes változásokat, és a nyilvántartási kötelezettség teljesítésének új lehetőségeit mutatom be, kitérve a választási lehetőségek célszerű alkalmazására.

A szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről szóló új PM rendelet¹ elfogadásával a hazai jogszabályokba is beépítésre kerültek az EU Tanácsa által jóváhagyott² magatartási kódexben rögzített transzferár-képzési dokumentációra (EU TPD) vonatkozó szabályok. Az előbbi mondat elolvasása nyilván sokakban kétségeket ébreszt írásom további részével kapcsolatban. Olvasóimnak most ígéretet teszek, hogy idegeik további rángatásától tartózkodom, és értelmes mondatokkal igyekszem segíteni az új transzferáras szabályok megértését, alkalmazását. Kezdem hát az elején:

Az OECD szakértői 1995-ben megalkották a transzferárazás bibliájaként nyilvántartott „Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára” című dokumentumot. E transzferár irányelvek céljainak és előírásainak figyelembe vételével készítette el a Pénzügyminisztérium a ma is hatályos 18/2003 (VII. 16.) PM rendeletet, amely a transzferár-nyilvántartások készítésének szabályait, kötelező tartalmi elemeit írja le. Az OECD mellett az elmúlt években az Európai Unió is érzékelte a transzferárazás egyre növekvő jelentőségét, ezért életre hívta Joint Transfer Pricing Forum-ot, amelynek feladata a transzferárazás egységes szabályozásának kialakítása az EU-n belül. 2006. nyarára el is készült az Európai Unióban található kapcsolt vállalkozások transzfer árképzési dokumentációjára (EU TPD) vonatkozó magatartási kódex. A transzferárazásról szóló új PM rendelet egyrészt e magatartási kódex szabályait ülteti át a hazai jogrendbe, másrészt tartalmaz néhány, a korábbi előírások alkalmazhatóságát segítő javítást, pontosítást. Írásom első részében a 18/2003. PM rendelet előírásainak módosítását, második részében pedig az EU TPD-t, az új transzferár-dokumentációs lehetőséget mutatom be.

¹ 22/2009. (X. 16.) PM rendelet

² A Tanács és a tagállamok kormányainak a Tanács keretében ülésező képviselőinek állásfoglalása (2006. június 27.) az Európai Unióban található kapcsolt vállalkozások transzfer árképzési dokumentációjára (EU TPD) vonatkozó magatartási kódexről (2006/C 176/01)

Változások az általános szabályozásban

A 2010-től hatályos, új PM rendelet tartalmában és szerkezetében nagyon hasonlít a jelenleg is érvényes előírásra. Az első változást az alapelvek között találjuk: Korábban a transzferár-nyilvántartás elkészítésének idejéig, de legkésőbb az adóév utolsó napjáig rendelkezésünkre álló információt kellett a transzferár-dokumentációban felhasználnunk. 2010-től a kapcsolt ügylet megkötése, a szerződés módosítása, illetve legkésőbb a szerződés teljesítése idején megismerhető információkat kell a transzferár-nyilvántartás készítésénél figyelembe venni. Határozatlan idejű szerződés – pl. könyvelési szerződés – esetén az adóévben bekövetkezett utolsó teljesítésig megismerhető tényeket és körülményeket kell a nyilvántartáshoz felhasználnunk.³

Kedvező változás, hogy az egyszer már elkészített nyilvántartást a szerződés hatálya alatt csak akkor kell módosítani, „ha olyan változás következik be, amelyet független felek az ár meghatározásánál érvényesítenek, vagy érvényesítenének.” A jelenlegi, általánosan elfogadott álláspont szerint a transzferár-nyilvántartásokat évről évre el kell készíteni (vagy módosítani kell) minden olyan szerződésre, amellyel kapcsolatban az adóévben teljesítés történt.

Példa: 2005-ben könyvelési szerződést kötöttünk kapcsolt vállalkozásunkkal. A szolgáltatás díja 100 eFt + Áfa / hó. A szerződés határozatlan idejű, a könyvelési díj minden évben korrigálásra kerül az infláció mértékével.

Az eddigi szabályozás szerint a fenti ügyletre minden évben új transzferár-nyilvántartást kellett készíteni, vagy a már meglévő – előző évi – nyilvántartást kellett kiegészíteni, módosítani. A 2010-től hatályos szabályok szerint ilyen esetben csak az első évre kell a dokumentációt elkészíteni (és vizsgálni, hogy a benne alkalmazott ár, illetve árképzés piaci-e). E nyilvántartást mindaddig nem kell a módosítani, ameddig nem következik be olyan változás amelyet független felek az ár meghatározásánál érvényesítenek, vagy érvényesítenének. Adott esetben tehát, ha sem a munka mennyisége, sem a piaci könyvelési díjak vagy árképzés nem változik jelentősen, akár több évig is elkerülhető a nyilvántartás bolygatása.⁴

A 2009. végéig hatályos „rég” PM rendelet nem tartalmazott előírást arra vonatkozóan, hogy milyen nyelven kell a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartást elkészíteni. A 22/2009. PM rendelet kimondja, hogy a nyilvántartás nem magyar nyelven is elkészíthető, ám azt az APEH felhívására az adózó megfelelő határidőn belül köteles magyar nyelven is rendelkezésre bocsátani. A jelenleg

³ E változás a 2010-es adóévre – a Tao. bevallás benyújtásáig – elkészítendő transzferár-nyilvántartásokra vonatkozik először.

⁴ A bemutatott változás a 2010-es adóévre – a Tao. bevallás benyújtásáig – elkészítendő transzferár-nyilvántartásokra alkalmazható először.

hatályos, várhatóan jövőre megváltozó szabályok szerint az idegen nyelven elkészített nyilvántartásokról az adóhatóság hiteles fordítást kérhet⁵. A tervek szerint 2010-től hiteles fordítás helyett elegendő lesz szakfordítást készíttetni. A jogalkotó továbbra sem szabályozza, hogy milyen formában kell a nyilvántartást elkészíteni, így véleményem szerint nem csak papíron, de elektronikus formában is köteles az adóhatóság a dokumentációt elfogadni.

A „régí” PM rendelet előírásai szerint a szokásos piaci ár meghatározásához az adózó figyelembe veheti egyebek mellett saját, vagy csoporttagja független féllel kötött szerződését, független vállalkozások egymás közti szerződését, valamint az összehasonlító eszközökre (szolgáltatásokra) vonatkozó nyilvános adatbázisban tárolt adatokat. E rendelkezés 2010-től annyiban kiegészül, hogy az adózó csak az adóhatóság által ellenőrizhető összehasonlító adatokat (adatbázisokat) használhat fel.

Az egyszerűsített nyilvántartásra vonatkozó régi- és új szabályok

Az egyszerűsített nyilvántartásokkal már a 18/2003. PM rendeletben megismerkedhettünk. A 2009-ig hatályos szabályozás szerint, ha egy szerződésben szereplő ügylet értéke általános forgalmi adó nélkül számított szokásos piaci áron nem haladja meg az 50 millió Ft-ot, egyszerűsített nyilvántartás készíthető. (Az összeghatárnak való megfelelés vizsgálatakor azoknak az ügyleteknek az értékét, amelyek a PM rendelet szerint összevonhatók lennének, – függetlenül az összevonás tényétől – összevontan kell számításba venni.) Több szállításra vonatkozó (keret)szerződések vagy határozatlan időre megkötött szerződések esetén, amikor a szerződés lejártáig nem állapítható meg egyértelműen, hogy a szerződés alapján megvalósult ügyletek értéke meghaladja-e az 50 millió Ft-ot, nem készíthető egyszerűsített nyilvántartás. Abban az esetben azonban, ha a nyilvántartás elkészítéséig a szerződés megszűnt, és megállapítható, hogy a szerződéses érték nem haladja meg az összeghatárt, készíthető egyszerűsített nyilvántartás.

Példa: Egy vállalkozás anyavállalatától könyvelési szolgáltatást vesz igénybe szokásos piaci áron havi 1 millió Ft + Áfa összegben. A szolgáltatási szerződést a felek 2005. január 1-jén kötötték, a szerződés határozatlan időre szól. A szerződést a felek 2007. január 1-jén (a 2006-ra vonatkozó transzferár-nyilvántartás elkészítése előtt) felmondták. Milyen transzferár-nyilvántartást készíthetünk a 2005-ös és a 2006-os évekre vonatkozóan?

A 2009-ig hatályos szabályozás szerint a 2005-re elkészítendő dokumentáció nem lehet egyszerűsített nyilvántartás, mivel a Tao. bevallás benyújtásáig (ez a nyilvántartás-készítés határideje) a cégek még nem tudhatták, hogy a szerződés teljes időtartama alatt eléri-e a teljes szerződéses érték az 50 millió

⁵ 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről 95.§ (2)

Ft-ot. (5 év alatt elérhette volna.) A 2006-os évre vonatkozóan már készíthető egyszerűsített nyilvántartás, mivel 2007. januárjában szerződés megszűnt, így a Tao. bevallás benyújtásáig biztosan meg tudtuk határozni, hogy a teljes szerződéses érték a szerződés időtartamára (24 hónapra) 24 millió Ft + Áfa volt.

A 2010. január 1-jétől hatályos rendelkezés szerint (melyeket az átmeneti szabályok alapján már a 2009-re vonatkozó, 2010-ben elkészített transzferár-nyilvántartások esetében is alkalmazhatunk) az 50 millió Ft-os összeghatárnak való megfelelést a szerződés megkötésétől az adóév utolsó napjáig terjedő időszakra kell vizsgálni.

Példa: Egy vállalkozás anyavállalatától bérszámfejtési szolgáltatást vesz igénybe szokásos piaci áron havi 2 millió Ft + Áfa összegben. A szolgáltatási szerződést a felek 2009. január 1-jén kötötték, a szerződés határozatlan időre szól. Milyen transzferár-nyilvántartást kell írni a 2009-es, és a későbbi évekre vonatkozóan?

Ha 2010. elején írjuk meg a 2009-re vonatkozó transzferár-nyilvántartást, akkor az átmeneti szabályok alapján már készíthető egyszerűsített nyilvántartás, függetlenül a szerződés határozatlan időtartamától. Ha a feltételek nem változnak, akkor még 2010-re is elkészíthető az egyszerűsített nyilvántartás, mivel 2010. december 31-ig 48 millió Ft + Áfa⁶ kerül kiszámlázásra. A feltételek további változatlansága esetén a 2011-re vonatkozó, 2012-ben elkészítésre kerülő nyilvántartás, valamint az ezt követően esetlegesen elkészítendő dokumentációknál már nem élhetünk az egyszerűsített nyilvántartás készítésének lehetőségével.⁷

Az „önálló nyilvántartás” készítésének szabályai

Az önálló nyilvántartás fogalmát a 22/2009. PM rendelet vezeti be annak érdekében, hogy a 18/2003. PM rendelet 4.§-ában előírt nyilvántartást elkülönítse a 2010 január 1-jétől készíthető „közös nyilvántartástól”. Az önálló nyilvántartás tehát az elmúlt években kialakult dokumentációs gyakorlat kissé továbbfejlesztett, pontosított változata, míg a közös nyilvántartás az Európai Unió által javasolt EU TPD magyarországi megjelenése.

A már évek óta használt, most önálló nyilvántartásnak keresztelt dokumentáció kötelező tartalmi elemeit a jogalkotó annak érdekében pontosította, hogy az jobban illeszkedjen az OECD előírásaihoz, így jobban segítse az adóhatóság ellenőreinek munkáját.

⁶ 24 hónap x 2 millió Ft + Áfa = 48 millió Ft + Áfa

⁷ Az írásom első részében bemutatott változást kihasználva még a 2010-re és 2012-re vonatkozó nyilvántartás-készítési kötelezettség alól is mentesülhetünk, ha sem a szerződés, sem a piaci körülmények az évek alatt nem változtak meg érdemben.

A 2009-es PM rendelet két új, az OECD irányelvekben hasonló tartalommal bíró fogalmat is bevezetett: Az ellenőrzött ügylet fogalom minden olyan ügyletet jelöl, amelyre a Tao. illetve a PM rendelet előírásai szerint transzferár-nyilvántartást kell készítenünk. Ilyenek a Tao. szerinti kapcsolt vállalkozások egymás között megvalósult ügyletei, valamint bizonyos esetekben a nem pénzben történő tőkeki vonás, az osztalékfizetés és az apport.

A funkcionális elemzés fogalmának megjelenése szintén az OECD előírásaihoz való közeledést segíti. A korábbi szabályozás szerint a nyilvántartásnak tartalmaznia kellett „a végzett tevékenység elemeit, jellemzőit, a felhasznált erőforrásokat és a vállalt üzleti kockázatot.” A 18/2003. PM rendelet nem tartalmazott ugyanakkor előírást arra vonatkozóan, hogy mely társaságok viszonylatában kell az elemzést elvégezni. Az október 16-án kihirdetett új rendelet az OECD előírásaival összhangban leírja, hogy a funkcionális elemzés „a kapcsolt vállalkozások által ellenőrzött ügyletek során, valamint a független vállalkozások által összehasonlítható független ügyletek során végzett tevékenységek, felhasznált erőforrások és vállalt üzleti kockázatok elemzése.”

Mindez azt jelenti, hogy a 2010-es évre vonatkozóan elkészített transzferár-nyilvántartásban már be kell mutatni, hogy „ellenőrzött ügyletük” során milyen funkciókat láttak el a kapcsolt vállalkozások, és hogy egy hasonló ügyletben milyen funkciókat lát(ná)nak el független vállalkozások.

Az önálló nyilvántartás kötelező tartalmi elemeit – a funkcionális elemzés bevezetése mellett – a Pénzügyminisztérium tovább pontosította. Az apró módosítások célja a nyilvántartásban bemutatott tények és a piaci ár meghatározását célzó eljárások ellenőrizhetőségének növelése. Ennek érdekében például az összehasonlításhoz felhasznált adatok forrását is meg kell határoznunk, valamint nagyobb mélységben be kell mutatnunk a szokásos piaci árnak azt a kiigazítását, amelyet az ellenőrzött ügylet és a vele összehasonlított független ügylet – pl. funkcionális elemzésben feltárt – eltérései indokolnak.

Összességében elmondható, hogy az önálló nyilvántartásra vonatkozó előírások nagyban hasonlítanak a korábbi szabályozásra. Tanácsadói szemmel nézve lényeges változás nem következett be, mivel az OECD irányelvekben jártas szakemberek eddig is a most pontosított követelményeknek megfelelő transzferár-nyilvántartást készítettek. Azoknak viszont, akik dokumentációs kötelezettségüknek minimális munkaráfördítéssel igyekeztek eleget tenni, az új előírások miatt érdemes felülvizsgál(tat)niuk korábbi gyakorlatukat.

„Közös nyilvántartás” – az új elem

A „közös nyilvántartás” az Európai Unió transzferáras munkacsoportja, a Joint Transfer Pricing Forum által kidolgozott és ajánlott nyilvántartási forma. Célja, hogy a tagországokban előírt különféle nyilvántartási kötelezettségek harmonizálásával a cégcsoportok adminisztrációs terheit csökkentse. A közös nyilvántartás két fő részből, a fődokumentumból (masterfile) és a specifikus nyilvántartásokból áll. A fődokumentum tartalmaz a vállalatcsoport minden, az EU-n belüli tagjára vonatkozó közös, szabványosított információt. A specifikus nyilvántartások mutatják be az adott adózó, és kapcsolt vállalkozásai egyes szerződéseit, ügyleteit.

A fődokumentumot úgy kell elkészíteni, hogy az ne csak az EU különféle tagállamaiban működő, hanem az ezekkel ügyleteket bonyolító EU-n kívüli csoporttagokról is információval szolgáljon. A fődokumentumnak tartalmaznia kell

- az üzleti vállalkozás és az üzleti stratégia általános leírását,
- az üzleti stratégiában az előző adóévhez képest bekövetkezett változásokat,
- a vállalatcsoport szervezeti-, jogi- és működési szerkezetének bemutatását (csoporttagok felsorolása, anyavállalat részvételének módja a leányvállalatok működésében),
- azon csoporttagok megnevezését, melyek az EU-n belüli kapcsolt vállalkozásokkal ellenőrzött ügyleteket folytatnak,
- a csoporttagok között megvalósult ügyleteket, ezek értékét,
- a cégcsoporton belül elvégzett feladatokat, a csoporttagok által vállalt kockázatokat, illetve mindezek változásait az előző adóévhez képest,
- hogy mely csoporttagok milyen immateriális javakkal rendelkeznek, ezekkel kapcsolatban milyen jogdíj bevételeik keletkeznek, illetve az immateriális javak felhasználói milyen jogdíjfizetési kötelezettséget vállaltak,
- a költség-hozzájárulási megállapodásokat,
- a cégcsoport transzferár-képzési politikáját, a cégcsoport transzferár-képzési rendszerét,
- a szokásos piaci árat megállapító hatóság-bíróági eljárásokat és határozatokat, végül
- a fődokumentum készítésének és módosításának időpontját.

A fődokumentum mellett a közös nyilvántartás másik eleme a specifikus nyilvántartás. A specifikus nyilvántartás tartalmazza

- az ügyletben résztvevő felek azonosító adatait,
- a társaság bemutatását, üzleti stratégiáját, illetve ennek változásait,
- a szerződés tárgyának, és az ellenőrzött ügyletnek a bemutatását (pl. ügyleti érték feltüntetése, szerződés megkötésének és módosításának időpontja, szerződés időbeli hatálya),

- a termék (szolgáltatás) jellemzőire, a szerződéses feltételekre, gazdasági körülményekre és egyedi üzleti stratégiákra vonatkozó összehasonlító elemzést,
- a funkcionális elemzést,
- az összehasonlításhoz felhasznált adatokat,
- a vállalatcsoport transzferár-képzési politikájának (rendszerének) átvételét és alkalmazását,
- a szokásos piaci ár meghatározásához választott módszer, és alkalmazása bemutatását, végül
- a nyilvántartás készítésének és módosításának időpontját.

Amint azt a fenti felsorolásból látjuk a fődokumentum elkészítéséhez az erősen centralizált vállalatcsoportok holding társaságain kívül aligha van elég információja bármely társaságnak. Ha azonban ezt a dokumentumot kézhez kapjuk már „csak” a specifikus nyilvántartásokat kell elkészítenünk. A specifikus nyilvántartások kötelező elemeinek vizsgálatakor kirajzolódik, hogy tartalmát tekintve az önálló nyilvántartáshoz nagyban hasonló dokumentációt kell készítenünk, csak az egyes részek megnevezése, logikai sorrendje tér el egymástól.

Választási lehetőség és személyes vélemény

Az EU ajánlásának megfelelő, fődokumentumból és specifikus nyilvántartás(ok)ból álló transzferár dokumentáció készítését legkorábban a 2010-es adóévre választhatjuk. Az erre kötelezett vállalkozásoknak a társasági adóbevallásban kell majd megjelölniük, hogy önálló nyilvántartás, vagy közös nyilvántartás készítésével kívánják-e eleget tenni transzferár-dokumentációs kötelezettségüknek.⁸

Véleményem szerint a közös nyilvántartás választása csak akkor lehet racionális döntés, ha a cégcsoport minden tagja elkötelezettséget mutat az EU TPD szabályainak betartására. Ha a vállalatcsoport vezető tagja az adóév lezárását követően haladéktalanul elkészíti a fődokumentumot, a különféle tagországokban működő társaságok pedig azonnal nekilátnak a specifikus nyilvántartások megírásának – és elkészült dokumentációjukat egymás rendelkezésére bocsátják –, valóban felléphetnek olyan szinergiahatások, amelyek az adminisztrációs költségek jelentős csökkenését megalapozhatják. Látni kell azonban, hogy az EU TPD cégcsoporttól független önkényes választása óriási adminisztrációs terhet, sokszor teljesíthetetlen feladatot okoz.

Nem érdemes a közösség előírásainak megfelelő dokumentációt választaniuk azoknak a vállalkozásoknak, amelyek a régi szabályok alapján már több éve készítenek transzferár-nyilvántartásokat. Ezek

⁸ 22/2009. (X. 16.) PM rendelet 3.§ (5)

ugyanis az önálló nyilvántartások frissítését, időszakos felülvizsgálatát jelentősen kisebb munkaráfordítással képesek elvégezni, mint egy új nyilvántartástípust kidolgozni.

Összefoglalásként elmondható, hogy a 22/2009. PM rendelet a jó irányba tett lépés. Az egyszerűsített nyilvántartás készítésének kiterjesztése, valamint az évről évre esedékes kötelező felülvizsgálat alóli mentesülés miatt a dokumentációs kötelezettségek 2010-től kezdődően jelentősen csökkenni fognak.

– 2009. november 6. –

Kerényi Máté Fülöp
Kolchis Kft.