

Transzferárazás – légy résen az 50 milliónál!

A 22/2009. PM rendelet alapján évek óta nem készít senki sem transzferár-nyilvántartást az 50 millió Ft-nál kisebb értékű ügyleteire. Pedig itt is résen kell ám lenni, mert a vonatkozó mentesítési jogcím értelmezése több kérdést is felvet, és akár a sokmillió mulasztási bírságot is kockáztatjuk. De kezdjük az elején...

A transzferár-nyilvántartások készítésére vonatkozó szabályok kimondják, hogy ha valamely adózó kapcsolt vállalkozásával szerződést kötött, és e szerződéssel kapcsolatban az adóévben teljesítés történt, akkor a 22/2009. (X.16.) PM rendelet alapján dokumentációs kötelezettsége van. Főszabály szerint minden ügylet dokumentáció köteles, ugyanakkor vannak olyan helyzetek (tranzakciók), amelyek esetében eltekinthetünk a nyilvántartás elkészítésétől. Ilyenek¹

- a magánszeméllyel – nem egyéni vállalkozói státuszában – kötött szerződések,
- a közös beszerzés- és értékesítés érdekében létrejött vállalkozással kötött szerződések,
- az APA eljárással érintett ügyletek,
- bizonyos költség-átterhelések,
- az ingyenes pénzeszköz-átadások,
- bizonyos tőzsdei tranzakciók és
- az 50 millió Ft-ot meg nem haladó értékű ügyletek.

A jelen írásomban csak ez utóbbi – az 50 millió Ft-os határ alapján mentesíthető – ügyletekkel fogok foglalkozni. Először önmagában a miniszteri rendelet szövegét, veszem górcső alá, itt értelmezési korlátba ütközök, majd az OECD irányelvekben² keresek megoldást, és jön a nagy felismerés!

¹ A hivatkozott mentesítési jogcímek tételes leírását a 22/2009. (X.16.) PM rendelet 1.§ (3)-(5) bekezdései tartalmazzák. Az érintett felsorolásban csak említést teszek ezekről a tényállásokról, a pontos szabályok és feltételek ismertetése nélkül.

² Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára – OECD, 2010.

Hogyan is szól a szabály?

„Nem terheli az e rendelet szerinti nyilvántartási kötelezettség a kapcsolt vállalkozásokat, ha a szerződés alapján történő teljesítések értéke az adóévben (általános forgalmi adó nélkül számított) szokásos piaci áron az 50 millió forintot nem haladja meg, azzal, hogy az értékhatár megállapításánál - az összevonás tényétől függetlenül - az e rendelet szerint összevonható szerződések alapján történő teljesítések értékét együttesen kell figyelembe venni.”³

Csapjuk le a sárkányfejeket egyesével! - összevonás

A fenti szabály kimondja, hogy ha több ügylet összevonható, akkor az 50 millió Ft-os határnak való megfelelést összevontan kell vizsgálni. De mikor összevonhatók, az ügyletek?

A jelenleg is hatályos miniszteri rendelet alapján, ha a szerződések szorosan összefüggnek egymással, az összefüggő szerződések tekintetében készíthető összevont nyilvántartás. Ennek a gyakorlatban is többször látott speciális esete, amikor az egyik szerződésben foglalt termék vagy szolgáltatás piaci ára nem határozható meg megbízhatóan a másik szerződés tartalmának ismerete nélkül. (Pl. amikor külön szerződés szól egy termékértékesítésről, majd egy másik, a hozzá kapcsolódó garanciális kötelezettségről, és az ennek vállalásáért fizetett díjról.)

A másik összevonásra lehetőséget adó eset az, amikor

„a szerződések tárgya azonos, továbbá teljesítésük minden lényeges feltétele előre rögzített és azonos, vagy a feltételek között az eltérések nem jelentősek”.

Ennek a megítélése összevont nyilvántartások készítésének választása esetén meglehetősen kockázatos, ugyanakkor az 50 millió Ft-os mentesítési szabályhoz kötődően – úgy vélem – egyszerűbb.

A jogalkotó célja, az összevonási szabályok hivatkozásával („összevonható szerződések alapján történő teljesítések értékét együttesen kell figyelembe venni.”) mindössze annyi volt, hogy ne lehessen a szerződések darabolásával – pl. egy nagy értékű szolgáltatási szerződés havonkénti újrakötésével – mentesülni a dokumentációs kötelezettség alól.

Ezeknek az orruk füstöl csak – adóév, árfolyam és ÁFA

Bár a transzferár-nyilvántartás készítési kötelezettség könnyítése céljából mindig is szerepelt a jogszabályban valamiféle 50 milliós szabály, ennek tartalma a kezdetek óta sokszor és sokat változott. A jelenleg hatályos rendelet szerint adóévenként kell vizsgálni az összeghatárnak való megfelelést, még

³ 22/2009. (X.16.) PM rendelet 1. § (3) f)

akkor is, ha valamilyen okból kifolyólag (pl. egyesülések, szétválások, átalakulások, eltérő üzleti évről való váltás) ez az adóév 12 hónapnál rövidebb. Arányosítani semmilyen esetben sem kell.

Külföldi pénzben megkötött szerződés esetén az 50 millió Ft-os értékhatár megállapításánál nem a teljesítés időpontjában érvényes választott árfolyamon számítjuk ki az ügylet forintértékét, hanem az MNB hivatalos, az adóév utolsó napján érvényes árfolyamával kell kalkulálni.

Az ügyleti érték meghatározása során minden esetben ÁFA nélküli nettó árral kalkulálunk, függetlenül attól, hogy általános forgalmi adótól mentes, belföldi Áfa-s vagy esetleg más ország általános forgalmi adójával növelt összegről kapunk számlát. Ugyanígy nem kell foglalkoznunk a levonhatóságra vonatkozó előírásokkal sem.

Ez viszont tekergőzik és tüzet okád – piaci ár

Bár az összevonás kérdése valóban sokaknak fejtörést okoz, meggyőződésem, hogy a legtöbb hibát nem ott követik el az adózók, hanem az ügylet piaci árának meghatározása során. A vonatkozó rendelkezés ugyanis kimondja, hogy az 50 millió forintos összeghatárnak való megfelelést piaci áron kell vizsgálni.

Számos írás megjelent már arról, hogy a dokumentációs kötelezettségtől független az adóalap korrekcióra vonatkozó rendelkezés. Mindez azt jelenti, hogy ha a piaci ártól eltérő árakat alkalmazunk, akkor függetlenül az ügylet méretétől mindenképpen foglalkoznunk kell adóbevallásunkban a transzferár korrekció kérdésével.

De nem csak a bevallást és az adóalapot, de magát a dokumentációs kötelezettséget is érintheti a piaci ár összege. Amennyiben – iskolapéldánk szerint – egy 55 millió Ft piaci értékű szolgáltatást veszünk igénybe kapcsolt vállalkozásunktól, és annak ellenértékéért csak 40 millió Ft-ot fizetünk, mindenképpen el kell készítenünk a kapcsolódó dokumentációt, függetlenül attól, hogy vállalati jövedelemadó bevallásunkban érvényesíthetjük-e a 15 millió Ft-os adóalap csökkentést. Úgy vélem, ez eddig – elméletét tekintve – mindenkinek világos. Csak a világ nem iskolapéldákból áll...

A transzferárazás munka mindig úgy kezdődik, hogy feltárjuk a kapcsolt vállalkozások közötti tranzakciókat (az ingyenes szolgáltatásokat különösen keresni kell), ezekkel kapcsolatban kockázatbecslést végzünk, és ahol felmerülhet, hogy nem piaci árakat alkalmaztak a felek, vagy az 50 millió Ft-ot meghaladhatja az ellenőrzött ügylet piaci ára, ott tételes vizsgálatokat végzünk.

Ha egy ügylet (számlázott) értéke meghaladja az 50 millió Ft-ot, akkor szinte minden esetben el kell készíteni rá a transzferár-nyilvántartást

- ha a szerződéses ár egybeesik a piaci árral, akkor azért,

- ha meg a szerződéses ár eltér a piaci ártól (akár alacsonyabb annál, esetleg a piaci ár 50 millió Ft alatti), akkor meg azért, hogy megfelelő dokumentációval tudjuk alátámasztani az adóalap korrekciót.

Van azonban egy veszélyes helyzet, amivel kevésbé foglalkoznak az adózók: ha a szerződés szerinti ár 50 millió Ft alatt marad, és ezt az összeget piacnak is értékeljük, akkor is leselkedhet ránk a dokumentáció elkészítésének elmulasztásához kapcsolódó bírság. Ennek elméleti alapját egy példán keresztül a legkönnyebb szemléltetni:

Képzeljünk el egy vállalkozást, amely almát értékesít csoporttagjának. Az almát nem csak kapcsolt feleknek adja el, hanem a nagybani piacon független feleknek is. Az adóév során 100 Ft/kg áron adta az almát kapcsolt vállalkozásának, és eladott belőle 490 tonnát, így összesen 49 millió Ft bevételre tett szert ide kapcsolódó szerződése alapján.

Ugyanebben az időszakban a társaság összehasonlítható körülmények között (teljesen ugyanolyan feltételekkel és hasonló volumenben) független feleknek is adott el almát. Olykor 92 Ft/kg áron, máskor 106 Ft/kg áron – ahogy éppen sikerült megalkudni a vevővel. Mindezek alapján nem nehéz megállapítani, hogy az alma piaci ára az adóévben 92Ft/kg és 106Ft/kg között mozgott, így a 490 tonna alma piaci ára 45 080 eFt és 51 940 eFt között alakult. Alkalmazható erre az ügyletre a korábban idézett mentesítési szabály?

„Nem terheli az e rendelet szerinti nyilvántartási kötelezettség a kapcsolt vállalkozásokat, ha a szerződés alapján történő teljesítések értéke az adóévben .../... szokásos piaci áron az 50 millió forintot nem haladja meg...”⁴

A piaci ártartomány egy része (és a kapcsolt felek között alkalmazott ár) az 50 milliós határ alatt maradt, míg a piaci ártartománynak egy másik része már meghaladta az 50 millió Ft-ot. A piaci ártartomány kialakításáról, kezeléséről és adójogi értelmezéséről a hatályos magyar jogszabályok e tekintetben semmit sem mondanak, így a transzferárazás bibliájához, az OECD irányelvekhez kell fordulnunk segítségért.

Az OECD irányelvek elismerik, hogy a legtöbb esetben nem lehet a piaci árat pontosan (egyetlen azonosított értékben) meghatározni, többnyire valamiféle ártartományt tudunk csak kialakítani, amelyen – lehetőség szerint – különféle kiigazításokat kell elvégeznünk annak érdekében, hogy a lehető legpontosabban meghatározzuk azt a (piaci) ártartományt amelyben a független felek között összehasonlítható körülmények között alkalmazott árak mozog(ná)nak. Ugyanakkor az ártartományt bárhogy

⁴ 22/2009. (X.16.) PM rendelet 1. § (3) f)

is szűkítem, a legtöbb esetben a szűkítés eredményeként is csak egy tartományt – ha úgy tetszik, egy kisebb részalmazt – tudok meghatározni, amelynek szerencsétlen esetben egy része meghaladja az 50 millió Ft-ot, más része alatta marad. A piaci ártartománynak pedig minden pontja egyenlőképpen piaci, erre utal az OECD transzferár irányelvek 3.62. bekezdése is:

„amennyiben a tartomány viszonylag egyforma, magas megbízhatóságú eredményeket tartalmaz – amellet lehet érvelni, hogy a tartományba tartozó bármely pont megfelel a szokásos piaci ár elvének.”

Mindez azonban azt jelenti, hogy ha – a fenti példánál maradva – az adóhatóság megkér minket, hogy támasszuk alá a kapcsolt vállalkozások között alkalmazott 49 millió Ft-os árról hogy piaci, és mi a korábban bemutatott két összehasonlító adattal (92 Ft/kg és 106 Ft/kg) kezdünk példálózni, akkor az adóhatóság joggal kérheti tőlünk az ide kapcsolódó transzferár-nyilvántartást, függetlenül attól, hogy maga az ügylet értéke – ami egyben piaci érték is volt – nem haladta meg az 50 millió Ft-ot. Mert vannak más piaci értékei az ügyletnek, amelyek meghaladták...

2017.05.24.

Kárpáti Szilvia Erzsébet
kamarai tag könyvvizsgáló, adószakértő