

Több ponton értelmetlen és a gyakorlatban teljesíthetetlen követelményeket támaszt az új transzferáras NGM rendelet

Megjelent a transzferár dokumentációs kötelezettségről szóló új, 32/2017 (X.18.) NGM rendelet. Sokan írtak már a tervezetről, sok előadás hangzott el vele kapcsolatban, de nem hittem volna, hogy ez így átmegy...

Legelőször is szeretném rögzíteni, hogy sem a korábbi, sem a jelenleg is hatályos PM rendelet nem volt tökéletes, ám a menetrendszerű kétévenkénti módosításokkal szépen fejlődtek. Kevés pontosítás kellett volna még ahhoz, hogy egy tiszta, jól használható szabályozás segítse a vállalkozások jogkövetését, az adóhatóság ellenőrzési munkáját.

Az új rendelet tervezetének véleményezésére nyár végén egy hetes határidő állt a szakma rendelkezésére, de én csak mostanra tudtam felocsúdni. Az elmúlt hetekben titkon abban bíztam, hogy a jelenlegi – eredetileg a tervezethez készült, jelentősen megcsúszott – írással még beelőzöm a rendelet megjelenését, így annak tartalmát a jogalkotó figyelembe tudja venni, ahogy tette ezt eddig több írással is. Mindazonáltal az alábbiakban szeretném felhívni az olvasók – és a jogalkotó – figyelmét az első olvasatra is aggályosra sikerült rendelkezésekre, bízva egy – még az éles alkalmazást megelőző – módosításban.

Megváltozott alapelvek

Az NGM rendelet – bár szövegezésében helyenként hasonlít a hatályos PM rendelethez – szemléletében sok újdonságot tartalmaz. A korábbi években választható „önálló” nyilvántartás lekerült az étlapról, a továbbiakban csak a „masterfile concept”-nek (nem!) megfelelő fődokumentummal és helyi dokumentummal tehetnek eleget az érintett vállalkozások dokumentációs kötelezettségüknek.

A jogszabályban világosan rögzítésre került, hogy minden egyes adóévre vonatkozóan el kell készíteni a kapcsolódó dokumentációt, és ebben mindig friss összehasonlító adatokat kell felhasználni. Az új rendszer bevezetésével megszűnik annak lehetősége, hogy két magyarországi kapcsolt vállalkozás egyetlen dokumentációt készítsen ellenőrzött ügyletenként, és ezt a dokumentációt használja mindkét érintett fél adóhatósági vizsgálata során. Mostantól mindenkinek személyre szabottan saját dokumentációs csomaggal kell rendelkeznie – ez pedig erősen növelni fogja az adminisztrációs terheket.

Értelmetlen és kivitelezhetetlen – de a bírság, az jár!

Az Európai Unióban található kapcsolt vállalkozások transzfer árképzési dokumentációjára (EU TPD) vonatkozó magatartási kódexről szóló állásfoglalás (2006/C 176/01) a „masterfile concept” alkalmazá-

¹ Hivatkozással az „Értelmetlen, és kivitelezhetetlen – de a bírság, az jár” cím alatt leírtakra.

sát és szabályait foglalja össze. E szabályrend szerint minden cégcsoport készít egy „fődokumentum”-ot, amelyhez kapcsolódóan minden országban – ahol a cégcsoport működik – készül egy „ország-specifikus dokumentáció”. E koncepció sok sebből vérzik, mivel – egyebek mellett – nem ad választ arra, hogy kinek a kötelezettsége az ország-specifikus nyilvántartás elkészítése, ha az adott országban több csoporttag is működik egyszerre. Mindezt a jogszabályalkotó is felismerte – már a 22/2009. PM rendelet megalkotásakor – és „ország specifikus dokumentáció” helyett „specifikus nyilvántartás(ok)” készítését írta elő ügyletenként, ügyletcsoportonként. Ez nem a fent hivatkozott magatartási kódexnek megfelelő szabályozás, de mégis valami, ami értelmezhető és teljesíthető.²

Most azonban nagyot fordultunk: a rendelet szerint a 2018-as adóévre vonatkozóan már el kell felejtünk a (mulasztási bírság elkerülésére önmagában is alkalmas) önálló nyilvántartás(ok) készítését, és a továbbiakban csak egyfajta „magyaros” masterfile concepten alapuló dokumentáció lesz elfogadható.

A rendelet szerint, ahhoz, hogy ne legyen kiszabható a 2-4-8 millió Ft-os mulasztási bírság, kétféle dokumentummal kell rendelkezni: „fődokumentum”-mal és „helyi dokumentum”-mal. A fődokumentum az, amelyet – jellegéből adódóan – csak a cégcsoport központjában lehet összeállítani. Az I. táblázat tartalmazza a fődokumentum elvárt tartalmát az uniós magatartási kódex, és az NGM rendelet szerint. Kérem a kedves olvasót, vizsgálja meg, hogy a két oszlop tartalma mennyiben fedi egymást, és miután ezt megtette, döntse el, hogy ha a bal oldali oszlopban szereplő adattartalommal kapja meg a fődokumentumot az anyavállalattól, akkor

1. képes-e azt a cégcsoport vezetőjének segítségével nélkül önállóan kiegészíteni a jobb oldali oszlop szerinti adattartalomra;
2. mennyi időbe telik (és milyen sikerrel kecsegtet) elmagyarázni a cégcsoport vezetésének, hogy nekünk jelentősen bővebb tartalmú fődokumentumra van szükségünk, mint amit az EU-s magatartási kódex tartalmaz?

Magyarország gazdasági súlya, és az itt működő – többnyire gyártó, bérnyújtó és disztribúciós – cégek cégcsoporton belül betöltött szerepe (amit jól kifejez, hogy egy-egy komoly cégcsoport konszolidált beszámolójában a magyar leányvállalat eredményét meghaladó kerekítési hibával dolgozunk) nem teszi lehetővé a magyar cégeknek, hogy ilyen mértékben meghatározzák a cégcsoport transzferár dokumentációs politikáját.

A dolog vége tehát az lesz, hogy a Magyarországon működő társaság legnagyobb igyekezete ellenére sem fog tudni bemutatni egy hibáktól és kihagyásoktól mentes fődokumentumot, innentől pedig a revizor jóindulatán múlik, hogy fizeti-e a milliós mulasztási bírságokat.

² Most tekintünk el attól, hogy elhanyagolható számban választották a nyilvántartási kötelezettség ilyen fajta teljesítését a cégek, mert számukra a specifikus nyilvántartás(ok) elkészítése ugyanannyi munkát jelentett, mint az önálló nyilvántartás készítése, miközben jelentős kockázatot hordozott, hogy ha nem kapják meg időben (és megfelelő tartalommal) a fődokumentumot a cégcsoport központjából, akkor mulasztási bírság szabható ki rájuk.

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

Na, még egy kicsit a fődokumentumról:

A rendelet szerint a „csoport” kifejezés az adózót és kapcsolt vállalkozásait (ideértve a telephelyeket is) takarja. Megtekintve az I. táblázat jobb oldali oszlopában a fődokumentum kötelező tartalmi elemeit, látható, hogy a „csoport”-ra vonatkozó számos adatot kell benne rögzíteni. Ezzel legalább három probléma van:

1. 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. Ha tehát Apuka többségi tulajdonos egy multinacionális kesztyűgyártó vállalatcsoportban (mondjuk Németországban), és a Fiának van egy helyi cége, ami teljesen mással foglalkozik (mondjuk ablakgyártással), akkor az Apuka érdekeltségébe tartozó magyarországi kesztyű disztribútor leányvállalat fődokumentumának „ki kellene lennie tömve” nyilászárókról szóló adatokkal, holott a két cégcsoportnak – azon kívül, hogy tulajdonosaik közeli hozzátartozók – semmi közük egymáshoz. (Ezt nem lesz könnyű elmagyarázni a német gazdasági vezetőknek...)
2. Új magyar találmány az „ügyvezetés egyezőségére tekintettel” létrejött kapcsolt vállalkozási viszony – és annak értelmezése. Képzelnék el, hogy a Siemens konzern egyik magyar leányvállalatának az ügyvezetője a felesége fodrász üzletében is ügyvezető. Ebben a pillanatban a Siemens konzern által készített fődokumentumot ki kell egészíteni az ügyvezető úr feleségének fodrász üzletére vonatkozó adatokkal. Mit fognak ehhez szólni a központban?
3. Egy korábbi – az iparüzési adó összeszámítási szabályaiban rejlő disszonanciákat tagláló - cikkemben már példálóztam azzal a cégcsoporttal, ahol egy pénzügyi befektető kb. 60 db vállalat többségi befolyását szerezte meg, kisebbségi tulajdonosként pedig (akár opciós joggal) a cégek vezetői is megjelennek. Az így keletkezett kapcsolt vállalkozások mind eltérő iparágakban működnek. A jelenlegi szabályozás szerint e vállalatok fődokumentumában minden kapcsolt vállalkozásra ki kellene térni, ami üzleti titkok vonatkozásában minimum aggályos. (Mi köze az egyik cégemnek (és ottani üzlettársamnak) ahhoz, hogy egy másik cégben milyen tulajdoni hányaddal (jogokkal) rendelkezem, és hogy egy harmadik cégemnek melyek a leghúzóbb termékei, továbbá milyen átszervezéseket végeztem? Mi köze ahhoz, hogy egy teljesen mással foglalkozó cégcsoportomon belül milyen szerződések kötettek, ha ő nem részese ezeknek a tranzakcióknak?)

És akkor kezdjük az elejéről – mi alól lehet mentesülni?

A rendelet I.§ (1) bekezdése szerint transzferár

„nyilvántartási kötelezettség terheli a .../... nyilvántartásra kötelezett adózót, ha kapcsolt vállalkozásával kötött hatályos szerződése, megállapodása (a továbbiakban együtt: szerződés) vagy a Tao. törvény 18. § (6) és (7) bekezdése szerinti ügylet alapján az adóévben teljesítés történt.”

A rendelet tehát kimondja, hogy a nyilvántartási kötelezettség az adózót terheli, ha kapcsolt vállalkozásával szerződést kötött, és e szerződése alapján az adóévben teljesítés történt. Ezzel párhuzamosan az 1.§ (2) bekezdése leírja, hogy mely ügyleteket (szerződéseket) nem terheli a nyilvántartási kötelezettség. Tehát bizonyos ügyleteket, ügyletcsoportokat mentesít a jogalkotó a nyilvántartási kötelezettség alól. De a nyilvántartási kötelezettség több része (a korábbi évek logikájával ellentétben) nem az ellenőrzött ügyletekhez, hanem az adózóhoz, annak cégcsoportjához kapcsolódik. Így viszont felmerül a kérdés, hogy a nyilvántartási kötelezettség mely része nem terheli az adózót a „mentesített” ügyletek vonatkozásában? Ha az adóévben mindössze egyetlen kapcsolt vállalkozással kötött szerződése volt egy társaságnak, és az mentesül a nyilvántartási kötelezettség alól, akkor a teljes dokumentáció alól mentesül az adózó, vagy a fődokumentumot és a helyi dokumentum általános részét /4.§ (2)-(3)/ azért el kell készíteni?

Milyen adatokat kell figyelembe venni a dokumentáció készítésekor?

A rendelet 2.§ (1) bekezdése kimondja, hogy

„Az adózó a nyilvántartás elkészítése során köteles figyelembe venni minden, az ellenőrzött ügylet megkötése, a szerződés módosítása, illetve legkésőbb a teljesítés időpontjában rendelkezésre álló és a tőle elvárható gondosság mellett, aránytalanul nagy költség ráfordítása nélkül megismerhető, a szokásos piaci ár meghatározása szempontjából jelentős tény és körülményt.”

Mi a teendő, ha a szerződés teljesítése több évre elhúzódik, és a dokumentáció elkészítésének határideje korábbi, mint a teljesítés időszakának vége?

Funkcionális elemzés

A 4.§ (2) be) szerint a fődokumentum tartalmaz

„tömör funkcionális elemzést, amely bemutatja az egyes csoporton belüli szereplők értékteremtéshez való hozzájárulását, különösen az elvégzett kulcsfontosságú funkciókat, a jelentős viselt kockázatokat, a jelentős felhasznált eszközöket;”

A funkcionális elemzést azonban a 3.§ 6. pontjában definiálta jogalkotó az alábbiak szerint:

funkcionális elemzés: a kapcsolt vállalkozások által az ellenőrzött ügyletek során, valamint a független vállalkozások által az összehasonlítható független ügyletek során végzett tevékenységek (például kutatás és fejlesztés, tervezés, gyártás, reklám és marketing, fuvarozás), felhasznált eszközök, erőforrások (például költségek, ráfordítások, beruházások) és vállalt üzleti kockázatok (például árfolyamkockázat, garancia, pénzügyi kockázat) elemzése.

A 4.§ (2) be) pontja azonban a – független felekkel való összehasonlítás hiányában – nem értelmezhető. Nem lett volna helyesebb a fődokumentum tartalmaként „tömör funkció elemzést”, vagy a „kapcsolt vállalkozások által ellátott funkciók tömör elemzését” előírni?

Nem túlszabályozott ez a dolog?

A 4.§ (2) a) kimondja, hogy a fődokumentum tartalmazza

„szervezeti felépítést illetően a csoport jogi és tulajdonosi struktúráját és a szervezetek földrajzi elhelyezkedését szemléltető ábrát,”

Mit jelent a „jogi struktúra” kifejezés? Mit jelent a „szervezetek” szó? Térképen kell jelölni a csoporttagok székhelyeit, vagy elég egy oszlopdiagram arról, hogy mely kontinensen hány leányvállalattal rendelkezünk? A telephelyeket, fióktelepeket, kereskedelmi képviselőket is jelölni kell?

A 4.§ (2) ba) kimondja, hogy a fődokumentum tartalmazza a csoport bemutatását illetően

„az üzleti eredmény mozgatórugóit”

Ez mit jelent? Elegendő annyit írni, hogy „az üzleti eredmény a megtermelt bevételek, valamint a velük szemben – az adóévben – elszámolt költségek és ráfordítások különbözeteként határozható meg”?

A 4.§ (2) bb) kimondja, hogy a fődokumentum tartalmazza a csoport bemutatását illetően

„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;”

Egy cipőgyár öt legnagyobb terméke az 5 legnagyobb cipő (52-es méret), amit legyártott? Milyen ismérv alapján dönthető el, hogy két eltérő jellegű szolgáltatás közül melyik a „nagyobb”? A Yamaha nem csak motorbiciklit gyárt, hanem hangszereket is. Mennyiben releváns a magyarországi hegedűgyár transzferárazása tekintetében a legjobban fogyó motorbicikli ellátási láncának bemutatása? Mennyiben segíti ez az ellenőrzést?

Mi jelentős?

A 4.§ (2) bc) és bf) kimondja, hogy a fődokumentum tartalmazza a csoport bemutatását illetően

„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;”

„a üzleti évben megvalósult jelentős üzleti átszervezésekhez, felvásárlásokhoz (akvizíciókhoz) és üzletágak értékesítéséhez kapcsolódó tranzakciók bemutatását;”

A 4.§ (2) cb) és ce) kimondja, hogy a fődokumentum tartalmazza a csoport immateriális javait illetően

„a jelentős immateriális javak vagy azok csoportjainak, továbbá azok jogi tulajdonosainak felsorolását;”

„kapcsolt vállalkozások közötti, az érintett üzleti év során bekövetkezett bármely, immateriális jószágban fennálló jelentős érdekeltség átengedésének általános bemu-

tatását, beleértve a kapcsolt vállalkozásokat, az országokat és az átengedésért kapott vagy nyújtott kompenzációt;

A fenti négy rendelkezés szerint mi minősül jelentősnek? Mely jogszabály rögzíti, illetve mely belső szabályzatban kell rögzíteni a jelentősnek minősítés kritériumait? Mely vállalat jogosult azt saját belső szabályozásában rögzíteni? (Itt szeretném megjegyezni, hogy tapasztalatom szerint a nagy cégcsoportok szempontjából jelentős tényezők a legtöbb esetben nem jelennek meg Magyarországon, semmilyen módon nem hatnak a magyar vállalat működésére. Mondhatnám azt is, hogy itt soha semmi jelentős nem történik, mert a jelentős tranzakciókhoz túl nagyok ítélik az országkockázatot.)

És ha nem tudom határidőben megszerezni???

A 4.§ (2) ea) kimondja, hogy a fődokumentum tartalmazza a csoport pénzügyi és adózási helyzetét illetően

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

Ez a szabály elméletileg sem teljesíthető a 4.§ (11) bekezdésében meghatározott határidőig – például végelszámolás esetén –, mivel az adatok egyszerűen nem állnak rendelkezésre. A hivatkozott rendelkezés ugyanis kimondja, hogy amennyiben az adózó a Tao. törvény hatálya alól kikerül, akkor köteles a társasági adóbevallása benyújtásáig a fődokumentumot elkészíteni.

Végül szeretném a jogalkotót emlékeztetni arra a problémára, hogy a magyarországi (leány)vállalatok a legtöbb esetben nem rendelkeznek naprakész információval kapcsolt vállalkozásaik (a „csoport”) körét illetően, és egyszerűen nincs arra módjuk, hogy feltérképezzék ezeket. (Még a nemzetközi együttműködési megállapodások által támogatott adóhatóságnak sincs erre módja...) A konszolidációba be nem vont vállalatok adatainak megszerzése pedig – szinte – kivitelezhetetlen.

„Illetve” a helyi dokumentumról...

A 4.§ (4) b) és c) kimondja, hogy a helyi dokumentum ügyletenként tartalmazza:

„az ügyletben részes más kapcsolt vállalkozások elnevezését, székhelyét, belföldi illetve külföldi adószámát, ennek hiányában cégjegyzékszámát (nyilvántartási számát) és a cégjegyzéket (nyilvántartást) vezető bíróság (hatóság) megnevezését és székhelyét, a kapcsolt vállalkozási viszony alapjának megjelölését;”

„az ellenőrzött ügylet alapján az adóévben teljesített, illetve járó fizetések összegét, legalább az ügyletben résztvevő felek szerinti bontásban;”

Az „illetve” szót a fenti rendelkezésekben hogyan kell érteni? Konjunkatív (és) vagy diszjunkatív (vagy) jelentéstartalommal kell megtölteni?

Mit jelent az „összehasonlító elemzés”?

A 4.§ (4) e) szerint a helyi dokumentum ügyletenként tartalmazza

„az ellenőrzött ügyletben érintett kapcsolt vállalkozások részletes összehasonlító és funkcionális elemzését, beleértve a korábbi évekhez képest bekövetkezett bármely változást”

E rendelkezésben – úgy vélem – az „összehasonlító elemzés” kifejezés az OECD irányelvek I. fejezet „D.1. Összehasonlító elemzés” címe alatti tartalommal szerepel. Az összehasonlító elemzés szerint az összemérhetőségi tényezők – amelyeket elemezni szükséges – az alábbiak:

1. az értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások tulajdonságai,
2. a felek által végzett tevékenységek, felhasznált eszközök, kockázatok (Na ez a „funkcionális elemzés”!),
3. a szerződéses feltételek,
4. a felek gazdasági körülményei,
5. a felek által követett üzleti stratégia

Ilyen tekintetben nem értem, hogy mit jelent az „összehasonlító és funkcionális elemzés” kifejezés, ha az összehasonlító elemzésnek részét képezi a funkcionális elemzés. Amennyiben nem az OECD irányelvek szerinti tartalommal kell mégsem érteni az „összehasonlító elemzés” kifejezést, abban az esetben mit jelent, miről szól, milyen céljai és milyen részei vannak az elemzésnek?

A 4.§ (4) i) szerint a helyi dokumentum ügyletenként tartalmazza

„– amennyiben releváns – a többéves összehasonlító elemzés magyarázatát;”

Hivatkozva az OECD transzferár irányelveiben foglalt szabályokra, nem értem, hogy mit jelent a „többéves összehasonlító elemzés” kifejezés. Itt mintha már más jelentéstartalommal bírna ez a kifejezés, mint a korábbiakban, és az összehasonlításba bevont piaci adatok több üzleti évből való összegyűjtésének indoklását értené alatta a jogalkotó.

Végül a 4.§ (4) j) szerint a helyi dokumentum ügyletenként tartalmazza

„a kiválasztott belső és külső összehasonlító ügyletek felsorolását és bemutatását, és azon független vállalkozások releváns pénzügyi adatainak bemutatását, amelyekre a szokásos piaci ár-elemzésben támaszkodtak, beleértve az összehasonlító elemzés módszertanának leírását és ezen információk forrását;”

Számomra itt sem világos az „összehasonlító elemzés” tartalma, de az látszólag az i) pontban foglalt-hoz hasonló értelemben szerepel, szemben a b) pontban foglalt – az OECD irányelvnek részben megfelelő – tartalommal. Úgy vélem, helyes lenne az összehasonlító elemzés definiálása a jogszabályban, és a fenti ellentmondások feloldása. Esetleg lehet, hogy itt a „szokásos piaci ár-elemzés” szinonimájaként kell azt érteni?

A fogalom megjelenik még a rendelet 5.§ (2) c) pontjában és a 8.§ (1) b) pontjában is, és e helyeken is az OECD irányelvekben foglalttól eltérő tartalomra tudok csak gyanakodni, ilyen körülmények között pedig kérdésesnek tartom a rendelet 11.§ a) bekezdésének helytállóságát, melyben a jogalkotó kijelenti, hogy a rendelet az OECD transzferár irányelveinek való megfelelést szolgálja.

Mintha már előre készülnénk az adózók mozgására

A fentiekben idézett 4.§ (4) j) pont szerint kötelezően tartalmazza a dokumentáció „azon független vállalkozások releváns pénzügyi adatainak bemutatását, amelyekre a szokásos piaci ár-elemzésben támaszkodtak”.

Egyrészt nem tudom mit jelent „a szokásos piaci ár-elemzés”, hiszen mi egy-egy, a Tao. 18.§ (2) bekezdés szerinti módszerrel meghatározzuk az árat (figyelemmel a törvényben – és az OECD irányelvekben – foglalt szabályokra).

Másrészt az összehasonlításba bevont ügyletekben résztvevő vállalatok pénzügyi adatai sok esetben még nem állnak rendelkezésre a dokumentáció elkészítésekor, így azok szerepeltetését kötelezővé tenni semmiképpen sem erősíti a jogalkotásba vetett bizalmat.

Megértem, hogy vannak olyan módszerek, amelyek esetében az összehasonlító adatok szerepeltetése nélkül meglehetősen nehéz az ellenőrzést lefolytatni, de minden egyes módszer esetében kötelezővé tenni az érintett vállalatok pénzügyi adatainak szerepeltetését... túlzás.

Hasonló a problémám a 4.§ (4) n) pontjával is, amely szerint a dokumentációnak tartalmaznia kell

„annak lényegre törő bemutatását, hogy a szokásos piaci ár-megállapítási módszer alkalmazása során felhasznált pénzügyi adatok hogyan köthetők az adózó beszámolójában foglalt adatokhoz;”

Ez egy újabb kötelező tartalmi elem, amely csak akkor értelmezhető, ha nem az összehasonlító árak módszerét alkalmazom, és a „tested party” a magyar vállalkozás. De az esetek legalább felében olyan módszereket alkalmazunk, ahol e feltételek nem állnak fenn, így a fenti kötelező tartalmi elem nem értelmezhető. Ilyenkor – ha nem írok be valami értelmetlen zagyaságot – hiányos lesz a dokumentációm?

Nekem ez a legbántóbb...

A 4.§ (4) l) pontja alapján a helyi dokumentum (összevont) ellenőrzött ügyletenként tartalmazza

„annak részletes bemutatását, hogy az ellenőrzött ügyletek során a kiválasztott szokásos piaci ár-megállapítási módszeren alapuló szokásos piaci árak megfelelően alakították ki az árat;”

E szabály a transzferár dokumentáció – és a szabályozás – céljának teljes félreértéséről tanúskodik: a dokumentációnak nem az a célja, hogy bizonyítsuk benne, hogy piaci árakat alkalmaztunk.³ A dokumentáció célja az, hogy meghatározzuk benne az egyes ügyletek piaci árát (ártartományát). Amennyiben ezek alapján a kapcsolt felek között alkalmazott ár nem minősül piacinak, úgy a két érték különbségének figyelembe vételével korrigálni kell jövedelemadóink alapját.

A cél tehát az ellenőrzött ügyletben alkalmazott ellenérték és a piaci ár különbségének meghatározása. Erre kellett volna kötelezni az adózókat. (A fenti előírásnak hogyan tud eleget tenni az, aki felváltan nem piaci árakat alkalmazott?)

³ Más kérdés, hogy az adózók erre használják, hogy ne kelljen adóalapot korrigálniuk.

A régi problémák viszont megmaradtak

Őszinte sajnálattal látom, hogy az új szabályok megalkotása mellett a 22/2009. PM rendelet gyengeségeit is „megörökölte” a rendelet. A 4.§ (5) bekezdése a dokumentációs kötelezettség összevont teljesítését szabályozza, ám továbbra sem találok iránymutatást arra vonatkozóan, hogy mikor tekinthető azonosnak a szerződések tárgya (a szerződés közvetlen tárgyát /pl. adásvétel/ vagy közvetett tárgyát /lakás, autó, 43-as piros-fekete sportcipő/ kell vizsgálni), melyek a szerződések teljesítésének lényeges feltételei, továbbá ezeket mihez képest kell előre rögzíteni, és itt mi számít jelentős eltérésnek.

Átalakulásnál jöhet majd bírság...

A 4.§ (10) bekezdése 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.”

Képzelnék el azt, hogy két magyarországi leányvállalat összeolvad tárgyév január 31-én. 90 napon belül benyújtják a Tao. bevallásukat, 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.

Írásom korábbi részében már hivatkoztam a (11) bekezdés egyedi szabályára, amely hasonló módon lehetetlen helyzetbe hozza a végelszámolással megszűnő vállalkozásokat: gyakorlatilag esélyük sincs a fődokumentum határidőben történő megszerzésére.

És egy találós kérdés a végére

Ha az adóév folyamán a Volkswagen csoport megvásárol a General Motors-tól egy magyarországi gyártó egységet (mondjuk Szentgotthárdon), akkor ennek a gyártó egységnek ki és milyen tartalommal fogja összeállítani a fődokumentumát az adóévre vonatkozóan? A GM – az értékesített leányvállalatra való tekintettel – átadja egyik legnagyobb konkurensének a cégcsoportjára, annak működésére, tranzakcióira vonatkozó legféltettebb üzleti titkait?

Összefoglalás

Ahogy az írásom bevezetőjében is jeleztem, egyetértek azzal, hogy tovább kell finomítani a transferár dokumentációk készítésére vonatkozó szabályokat. A kihirdetett rendeletben szereplő új szabályok azonban rettenetes és indokolatlan adminisztráció-növekedést fognak okozni a vállalkozásoknál, miközben egyes előírásai komoly értelmezési különbségeket okozhatnak, más szabályai pedig gyakorlatilag betarthatatlanok. Mindez a fenyegetettség növekedésén keresztül tovább erősítheti a multina-

cionális vállalatok frusztráltságát, és csökkentheti a hazai jogalkotásba (és jogalkalmazásba) vetett bizalmat.

A fentiekben bemutatott nyitott kérdések rendezésén túl javaslatként csak annyit tudnék megfogalmazni, hogy érdemes lenne a szabályozásba visszaemelni a 22/2009. PM rendelet 4.§-ában foglalt önálló nyilvántartás készítésének lehetőségét, mivel így módot kapnának az adózók arra, hogy saját hatáskörükben jogszerűen eleget tegyenek a dokumentációs kötelezettségnek. Ez nem az EU TPD szabályain alapuló dokumentációs rend, de legalább jóhiszeműen teljesíthető.

2017. október 25.

Kerényi Máté Fülöp
kamarai tag könyvvizsgáló, adószakértő
Kolchis Kft.