

E-CONOM

Online tudományos folyóirat | Online Scientific Journal

Főszerkesztő | Editor-in-Chief
SZÓKA KÁROLY

Kiadja | Publisher
Soproni Egyetem Kiadó |
University of Sopron Press

A szerkesztőség címe | Address
9400 Sopron, Erzsébet u. 9., Hungary
e-conom@uni-sopron.hu

A kiadó címe | Publisher's Address
9400 Sopron, Bajcsy-Zs. u. 4., Hungary

Szerkesztőbizottság | Editorial Board
CZEGLÉDY Tamás
HOSCHEK Mónika
KOLOSZÁR László
TÓTH Balázs István

Tanácsadó Testület | Advisory Board
BÁGER Gusztáv
BLAHÓ András
FARKAS Péter
GILÁNYI Zsolt
KOVÁCS Árpád
LIGETI Zsombor
POGÁTSA Zoltán
SZÉKELY Csaba

Technikai szerkesztő | Technical Editor
TAKÁCS Eszter

A szerkesztőség munkatársa | Editorial Assistant
IONESCU Astrid

ISSN 2063-644X



MATTIASSICH ENIKŐ¹ – SZÓKA KÁROLY²

A transzferárázást érintő törvénymódosítások és a szabályzat elkészítésének gyakorlata

A transzferárázás hazai szabályozása új lendületet vett a 2022. évben, a módosított törvényi rendelkezések július 27-én kerültek közzétételre a Magyar Közlönyben. A változások érintették a társasági adó törvényt és az adózás rendjéről szóló törvényt is, így nincs kibúvó a transzferár nyilvántartás határidőre történő elkészítése alól. Az adóhatóság számára már az ellenőrzés megkezdése előtt fontos, hogy rendelkezzen a kapcsolt ügyletek fontosabb adataival strukturált, informatikai eszközökkel is kezelhető formában. A szigorodó adóellenőrzések, a megnövekedett büntetési tételek, az egyre magasabb szakmai elvárások a transzferár szabálykövetés terén sok vállalkozásnál a transzferárázás belső szabályozásának újragondolását igénylik a megújult szabályoknak való megfelelés érdekében. A menedzsmentnek jóval nagyobb adókockázattal, és az újszerű ellenőrzésre történő kiválasztási módszerekkel, és főként összefüggéseiben megváltozott ellenőrzéssel kell szembenézni. A tanulmányban bemutatjuk ezen kihívásokra - a transzferár szabályok vállalkozásra vonatkozó folyamatainak átgondolására, fejlesztésére, átszervezésére, a digitalizáció lehetőségeinek kiaknázására, a szakértői kompetencia növelésére - az adókockázatot minimalizáló lehetséges választ.

Kulcsszavak: adó, transzferár, adóelkerülés

JEL-kódok: F38, F65, H26

Legislative changes affecting transfer pricing and the practice of preparing the Code

The domestic regulation of transfer pricing has gained new momentum in 2022, with the legal provision published in the Hungarian Gazette on 27 July. The changes have affected both the Corporate Tax Act and the Act on the Rules of Taxation, so there is no escape from the deadline for preparing transfer pricing records. It is important for the tax authority to have the most important data on related party transactions in a structured format that can be managed using IT tools, even before the audit starts. Tightening tax controls, increased penalties and ever higher professional expectations in the field of transfer pricing compliance require many companies to rethink their internal transfer pricing rules in order to comply with the new rules. Management is faced with a much higher tax risk and new methods of selection for control and, in particular, a change in the context of control. This paper presents a possible response to these challenges - rethinking, improving and reorganising the processes of transfer pricing rules for enterprises, exploiting the opportunities of digitalisation, increasing the competence of experts - to minimise tax risk.

Keywords: tax, transfer price, tax evasion

JEL Codes: F38, F65, H26

¹ Mattiassich Enikő PhD hallgató, Soproni Egyetem Lámfalussy Sándor Közgazdaságtudományi Kar (mattiassich.szokoli.eniko@gmail.com)

² Dr. Szóka Károly PhD egyetemi docens, Soproni Egyetem Lámfalussy Sándor Közgazdaságtudományi Kar (szoka.karoly@uni-sopron.hu)

Bevezetés

Globalizált világunkban a multinacionális vállalatok gazdasági szerepe és jelentősége óriási, így jelentős ezen cégek közötti kereskedelem is és ennek a gazdaságra gyakorolt hatása. Egyrészt ezt a fajta kereskedelmet a világ egyre több országában szigorúan szabályozzák a különböző kétoldalú egyezmények, nemzetközi szabályozások és hazai jogforrások, emellett a különböző országok adóhatóságai is szigorúan ellenőrzik. Másrészt a belső kereskedelem egy része (az önálló adóalanyiságnak nem tekinthető felelősségi központokhoz tartozó) komoly kihívás elé állítja a vállalatvezetést, ugyanakkor nagy lehetőségeket rejtenek magukban, hiszen ezek a tranzakciók alapvetően befolyásolják a teljes vállalati eredményt. A cégen belüli és a cégek közötti kereskedelemben, mint minden üzleti tranzakcióban, kulcskérdés az árazás, esetünkben a transzferár.

A transzferár helyes megválasztása és felügyelete biztosíthatja a cég jövedelmezőségét, de egy nem megfelelően megválasztott stratégia könnyen a csőd szélére sodorhat egy egyébként sikeres iparágat. A jogilag független, de egymással kapcsoltsági viszonyban álló vállalatok közötti kereskedelem nem megfelelő árazása ugyanilyen komoly kockázatokat rejt magában az adóhatóság által kiszabott jelentős összegű bírságok formájában (a multinacionális vállalatok az utóbbi időben egyre kevésbé látják lehetőségnek ezt a szabályozott transzferárazást, ami nem véletlen, hanem jelentős kockázat a vállalati működésben). Mindez indokolja a téma alapos vizsgálatát és kezelését.

Ha két vállalkozás egymás közötti kereskedelmi vagy pénzügyi kapcsolatai tekintetében olyan feltételeket teremt vagy köt ki, amelyek különböznek a független vállalkozások között alkalmazottaktól, úgy az a nyereség, amelyet a vállalkozás egyike e feltételek nélkül elért volna, azonban e feltételek miatt nem ért el, a vállalkozás nyereségéhez hozzászámítható és ennek megfelelően megadóztatható. (OECD Modellegetmény, 9. cikk 1. bekezdés, é. n.)

Nemzetközi kitekintés transzferárra

A 2008-as gazdasági világválság több téren komoly változást hozott. A hirtelen, nem várt recesszió súlyos gondokat okozott az országok költségvetéseinek. Ráadásul sok bankot és pénzügyintézetet fel kellett tőkésíteni, ami még érzékenyebbé tette az államokat az adóbevételekre. Az országok elkezdtek keresni a lehetőségeket költségvetéseik bevételi oldalának a növelésére. A 2010-es években egy új tendencia volt megfigyelhető, az egyre agresszívabb módon adóoptimalizáló nagyvállalatok gyakorlata egyre gyakrabban tűnt fel a világsajtó hasábjain. (Herich, 2022) Az adóalapok védelmének egyre fontosabbá válása és a társadalmi nyomás mind egy globális, közös megoldást kívánt meg. Ez vezetett el ahhoz, hogy a G20 megbízta az OECD-t³ (The Organisation for Economic Co-operation and Development) egy akciótervnek a kidolgozásával, ami lehetőséget ad az országoknak a BEPS⁴ (Base erosion and profit shifting) elleni közös fellépésre.

A BEPS legkomolyabb versenypiaci hatása viszont az, hogy versenyelőnyhöz juttatja a multinacionális vállalatokat a belföldi, lokális vállalatokkal szemben. A kizárólag belföldön tevékenykedő vállalkozásoknak ugyanis nem áll rendelkezésére az adóoptimalizáció széles eszköztára. A helyi vállalatok például nem tudnak költségként magas jogdíjakat elszámolni és ezt eredményükkel szemben felhasználni. A BEPS-nek e versenytorzító hatását mi sem szemlélteti jobban, mint a J. P. Morgan 2012-es jelentése, amelyben az immateriális javakban gazdag multinacionális vállalatok (ún. Global Tax Rate Makers) effektív adóterhelését hasonlítja össze a túlnyomórészt az Egyesült Államokon belül tevékenykedő vállalatok (ún. Domestic Tax Rate Takers) effektív adóterhelésével. A jelentés szerint a multinacionális vállalatok összesített,

³ Gazdasági Együtműködési és Fejlesztési Szervezet

⁴ Bázis erózió és profiteltolódás

átlagos effektív adóterhelése a vizsgált 10 éves időperiódusban 22,4% volt. Ezzel szemben a túlnyomórészt belföldön tevékenykedő vállalatoknál ez a szám 36,2%-ra rúg. (OECD, 2012)

A 2012. júniusi mexikói G20 csúcson a világ vezető hatalmai egyetértéssel elindították a BEPS projektet, amelynek kidolgozásával az OECD-t bízták meg. 2013-ban az OECD nyilvánosságra hozta a BEPS háttéréről készült jelentését, melyben bemutatja a BEPS-el kapcsolatos eddigi tanulmányokat és adatokat, továbbá áttekinti azokat a globális lépéseket, melyek hatással voltak a nemzetközi társasági adóügyekre. Az OECD Fiskális Ügyek Bizottsága (Committee of Fiscal Affairs) a 2013. júniusi gyűlésén jóváhagyta a BEPS akciótervet. Ezt követően a 2013. júliusi, moszkvai gyűlésen a G20 pénzügyminiszterei, a 2013. szeptemberi szeptérvári gyűlésen pedig a G20 kormányfői hagyták jóvá az akciótervet, és ezzel elindították a 15 lépésből álló komplex 2 éves kidolgozását. (OECD, 2013a)

A projekt kiemelt fontossága miatt az akciók rövid határidőket kaptak. Ez is mutatja, hogy a résztvevő országok számára mennyire sürgős ügy a BEPS problémájának megoldása. A 15 kulcsfontosságú területet magában foglaló akcióterv végső ajánlását 2015. október 5-én tették közzé. Az Európai Unió pénzügyminiszterei az ajánlást egyhangúan elfogadták. 2016. július EU ATAD Irányelv elfogadása (Anti Tax Avoidance Directive) Magyarországon pedig 2021.07.01-től lépett hatályba a 2021. évi III. törvény az adóalap-erózió és nyereségátcsoportosítás megelőzése érdekében hozott, adóegyezményekhez kapcsolódó intézkedések végrehajtásáról szóló Multilaterális Egyezmény kihirdetéséről.

2020 decemberében a COVID-19 járvány miatt az új transzferár iránymutatás megerősíti a piaci ár elvét, valamint visszautalt a 2017-es OECD TP (transzferár) irányelvekre, mint irányadó dokumentumra, ugyanakkor négy kulcsfontosságú területtel kiemelten foglalkozott. Az összehasonlító elemzéssel, az állami támogatások kezelésével a transzferár elemzésekben, az előzetes ármegállapítási eljárásokkal, valamint a veszteségekkel és COVID-19 kapcsán felmerülő költségek allokálásával.

2021-ben módosult az ENSZ Transzferárazási Útmutatója, amely a fejlődő országok számára adott praktikus útmutatást a transzferárazás területén. Az új (3.) kiadásban a csoporton belüli szolgáltatások, immateriális javak kezelése, valamint a költség-hozzájárulási megállapodások területén voltak változások. (OECD)

2022 januárjában megjelent az OECD Transzferár Irányelvek új kiadása, amely az előző kiadáshoz képest újra fogalmazta a Nyereségmegosztásos módszer leírását (II. fejezet), kiegészült a szellemi termékekre vonatkozó előírásokkal (VI. fejezet), valamint a pénzügyi tranzakciókról szóló fejezettel (X. fejezet). (OECD)

Transzferárazás megjelenése a magyar szabályozásban

A 2003-ban közzétett, az irányadó piaci árak meghatározásával kapcsolatos regisztrációs kötelezettségekről szóló 18/2003. (VII. 16.) PM rendelet, a kapcsolt vállalkozások életét „felforgatta”. A transzferár dokumentációs kötelezettség 2003-ban és 2004-ben csak bizonyos ügyleteknél merült fel, de 2005-től általánosan a társult vállalkozással rendelkező adózókra is vonatkozik. A magyarországi transzferár-dokumentációs szabályozás jelenleg is követi az OECD transzferár-irányelveit, és vitathatatlanul azóta is az egyik legszigorúbb európai szabályozásnak tekinthető, amely kemény büntetést ró ki az adózókra dokumentumok hiánya esetén.

Magyarországon 2007. január 1-je óta van érvényben az Advance Pricing Arrangement, magyarul előzetes árképzési megállapodás (ismertebb nevén „APA”). Ennek az eljárásnak a lényege, hogy az adózó felkéri az adóhatóságot egy kapcsolt féllel kötött szerződés árképzésének felülvizsgálatára vagy megerősítésére. Ha az adóhatóság az ügyleti árazást a közölt tények és körülmények alapján megfelelőnek ítéli meg, határozatában határozza meg a szokásos piaci árat. Az eljárás díja a törvényjavaslat alapján emelkedik, egyoldalú eljárás esetén 2 millió forintról 5 millió forintra, két- vagy többoldalú eljárás esetén 8 millió forintra.

Az elmúlt években a szabályozás több alkalommal is változott, egyrészt egyszerűsítések kerültek bevezetésre. Az 54/2011. (XII.29.) NGM rendelettel módosított 22/2009. (X.16.) PM rendelet óta már nem minden ügylet vonatkozásában szükséges transferár nyilvántartást vezetni, bevezetésre került az alacsony hozzáadott értékű, csoporton belüli szolgáltatások nyilvántartása, továbbá a magyar jog harmonizálta az Európai Unió berkeiben, az ún. EU Joint Transfer Pricing⁵ Forum által kidolgozott közös nyilvántartás, specifikus nyilvántartás koncepciót.

A 20/2013. (VI.18.) NGM rendelet, illetve az 54/2014. (XII. 31.) NGM rendelet által módosított 22/2009. PM rendelet már csak finomhangolást hozott a magyar transferár dokumentációs szabályozás⁶ területén. A nettó 50 millió Ft alatti ügyletek számítási módszertana egyszerűsödött, az alacsony hozzáadott értékű ügyletek szabályozásában pontosítás következett be, bevezetésre került az interkvartilis tartomány kötelező alkalmazása⁷.

Magyarország Országgyűlése a 2017. évi XL. törvénnyel beiktatta a 2013. évi XXXVII. (az adó- és egyéb közterhekkel kapcsolatos nemzetközi közgazgatási együttműködés egyes szabályairól) a CbC⁸ riportolási kötelezettséget. Alapesetben minden olyan cégcsoport, amelynek konszolidált árbevétele meghaladta a 750 millió eurót a 2015. adóévben, továbbá a végső anyavállalata magyar adójogi illetőségű, az a 2016. adóév vonatkozásában CbC jelentés benyújtására köteles az adóév fordulónapjától számított 12 hónapon belül (naptári éves adózók esetében ez 2017. december 31.). A törvény alapján CbC riport benyújtása egyéb, speciális esetekben is szükség lehet, ezen részletszabályokat jelen cikkünkben részletesen nem ismertetjük. A CbC jelentés benyújtására kötelezett adóalanyok, amennyiben nem tesznek eleget az adóhatóság irányába történő adatszolgáltatási kötelezettségüknek, igen súlyos, akár 20 millió Ft-ig terjedő mulasztási bírsággal sújthatók.

Az új transferár rendelet 2018. január 1-től hatályos. Ez azt jelenti, hogy előbb-utóbb minden adózónak felül kell vizsgálnia az eddigi transferár dokumentálási gyakorlatát. Az új szabályozás alapján a cégcsoportnak vezetnie kell egy fődokumentumot, amely a cégcsoport működését mutatja be általánosságokban. Az egyes országokban működő adózók ún. helyi dokumentumokban mutatják be az ügyleteik árazásának szokásos piaci jellegét. Mind a fődokumentum, mind a helyi dokumentumok esetében sokkal kötöttebb az ismertetendő adatok köre és jellege, már most látható, hogy a dokumentálás jóval nagyobb adminisztrációs teherrel végezhető el, mint ahogy a jelenleg hatályos önálló nyilvántartás, vagy akár a fődokumentum-specifikus nyilvántartás esetében. Mindezek alapján megállapítható, hogy a változó jogszabályok következtében, valamint a 2022. júliusban majd azt követően elfogadott módosítások miatt több figyelmet kell majd fordítani a nyilvántartás elkészítésére, az új nyilvántartás jóval részletesebb lesz, jóval több tartalmi elemet követel meg.

Transferárazási szabályozás gyakorlata

Megfigyelhető, hogy az elmúlt években a transferárazás fontos szerepet játszott mind a nemzetközi adószabályozásban, mind az adóelkerülés elleni küzdelemben. A kormányok a transferár-szabályozás támogatásával próbálták megakadályozni az általuk káros adótervezést és adóelkerülést az egyre szigorodó és bővülő informatikai adatbázisokkal támogatott adóhatósági ellenőrzések. Véleményem szerint a transferárazással kapcsolatos kérdések kiindulópontja a kapcsolt felek meghatározása. Az OECD-mintaszerződés szerint kapcsolt vállalkozásnak minősül, ha az egyik szerződő fél vállalkozása közvetlenül vagy közvetve részt vesz a másik szerződő fél vállalkozásának működtetésében, irányításában vagy tőkájában, vagy ugyanaz a személy vesz részt az irányításban, üzletvezetésben vagy tőkerészesedésben.

⁵ <https://home.kpmg/hu/hu/home/services/tax/transfer-pricing-services.html>

⁶ https://adozona.hu/tarsasagi_ado_innovacios_jarulek/Trnaszferar_es_kapcsolt_vallalkozas_szabaly_A540RN

⁷ (Az interkvartilis tartomány a mediánt használja központi mérőszámként. Ekkor az interkvartilis tartomány eredménye közel lesz a mediánhoz vagy a második kvartilishez (Q2), ha kevés a szélsőérték.)

⁸ <https://ado.hu/ado/orszagonkenti-jelentes-cbc-report-utmutato-frissiteset-tette-kozze-az-oeecd/>

Az OECD Modellegyezmény 9. cikke alapvetően tartalmaz információt a kapcsolt vállalkozásokról- miszerint ha valamelyik Szerződő Állam vállalkozása közvetlenül vagy közvetve részt vesz a másik Szerződő Állam vállalkozásának irányításában, ellenőrzésében vagy tőkéjében, vagy ugyanazok a személyek közvetlenül vagy közvetve részt vesznek valamelyik Szerződő Állam vállalkozásának és a másik Szerződő Állam vállalkozásának a vezetésében, ellenőrzésében vagy tőkéjében, és mindkét esetben kereskedelmi vagy pénzügyi kapcsolatokban olyan feltételeket kötnek vagy szabnak meg a két vállalkozás között, amelyek eltérnek a független vállalkozások között létrejövő feltételektől, akkor minden olyan nyereséget, amely - de ilyen feltételek mellett - az egyik vállalkozásnál felhalmozódott volna, de ezen feltételek miatt nem halmozódtak fel, a vállalkozás eredményébe beszámíthatók, és ennek megfelelően adózatható. (OECD, 2017)

Az OECD Modellegyezmény 9. cikkét az OECD Transzferár Irányelvek fejtik ki. (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017)

Dokumentálási kötelezettségek

Az Adózás rendjéről szóló törvény és Kormány rendelet szabályozza, hogy a kapcsolt vállalkozási viszony létrejöttét 15 napon belül be kell jelenteni és a megszűnés esetén a megszűnés tényét is jelenteni kell. az erre meghatározott nyomtatványon a Nemzeti Adó- és Vámhivatal felé.

„Az adóév utolsó napján kisvállalkozásnak nem minősülő gazdasági társaság, egyesülés, európai részvénytársaság, szövetkezet... a bevallás benyújtásáig köteles a miniszteri rendelet előírásai szerint rögzíteni a szokásos piaci árat, az annak meghatározásánál alkalmazott módszert, valamint az alátámasztó tényeket és körülményeket.”⁹

3 szintű Transzferár dokumentációs kötelezettség:

1. Fődokumentum (Master File): A Master File cégcsoport-szintű összesített adatokat tartalmaz, melynél egyrészt összetett feladat, hogy melyik vállalkozás esetében mit kell cégcsoportnak (csoportnak) tekinteni, másrészt jelentős idő- és információ-többletet igényel az egyes tagvállalatoktól az adatok megfelelő határidőben történő begyűjtése. A csoport fogalomnak azért van különös jelentősége, mert a Master File-t a csoportra vonatkozóan kell összeállítani. A csoport fogalma: az adózó és a kapcsolt vállalkozásai (ideértve a telephelyeket is).
2. Helyi dokumentum (Local File) A transzferár-nyilvántartás kötelező elemét, a helyi dokumentumot minden helyi tagvállalatra külön-külön el kell készíteni. Tartalmát tekintve a helyi dokumentum hasonlít a korábbi transzferár-rendelet szerint elkészített önálló transzferár-nyilvántartáshoz, azonban ennek a dokumentumnak már számos olyan további elemet is tartalmaznia kell, amely korábban nem képezte a nyilvántartási kötelezettség részét. Ilyen elem például a menedzsment felépítésének és a pontos döntési és jelentéstételi folyamatoknak a részletes ismertetése. A helyi dokumentum elkészítése ***minden esetben a helyi tagvállalat feladata.***
3. Országokénti jelentés (CbCR): Olyan vállalatcsoportokra vonatkozik, amelynek árbevétele vagy mérlegfőösszege a 750 millió eurót meghaladja (a kapcsolt vállalkozások 10%-a, viszont az összes árbevétel 90 %-át adják). Ezzel kapcsolatosan bejelentési és változás bejelentési kötelezettsége is van Magyarországon az érintett vállalkozásoknak.

A transzferárazáshoz kapcsolódó adminisztratív kötelezettségek

A Társasági adóról szóló törvény nevesíti azokat az eseteket, amikor transzferár kiigazítást szükséges végrehajtani. A törvény szerint, ha a kapcsolt vállalkozások egymás közötti tranzak-

⁹ Tao tv. 18.§ (5.)

cióikban alacsonyabb vagy magasabb árat alkalmaznak, mint az szokásos piaci körülmények között indokolt volna, úgy a társasági adóalapot ennek megfelelően módosítani kell a következők szerint:

- ha az adózás előtti *eredmény alacsonyabb* a kapcsolt felek között alkalmazott ellenérték következtében, mint az szokásos piaci ár mellett lett volna, akkor az *adóalapot növelni kell*;
- ha az adózás előtti *eredmény magasabb* a kapcsolt felek között alkalmazott ellenérték következtében, mint az szokásos piaci ár mellett lett volna, akkor az *adóalapot csökkenteni lehet* bizonyos feltételek fennállása esetén.
- Az adóalap csökkentésére abban az esetben van lehetőség, amennyiben a magyar adózó rendelkezik a *másik fél által is aláírt okirattal*, amely tartalmazza a különbözet összegét, továbbá rendelkezik a *másik fél nyilatkozatával*, amely szerint a másik fél a *különbözet összegét növelő tételként figyelembe veszi* (vette) a társasági adó alapjának meghatározása során.
- Az adóalap csökkentés olyan esetben hajtandó végre, amikor az adózóval szerződő kapcsolt vállalkozás *belföldi illetőségű* adózó, vagy olyan *külföldi személy*, amely az illetősége szerinti állam jogszabályai szerint *társasági adónak* megfelelő adó *alanya*. Adóalap csökkentés nem érvényesíthető, ha az adóalap különbözet az adózó ellenőrzött külföldi társaságával (CFC) folytatott tranzakciók eredményeként jött létre. (Herich, 2022)

Az adóalap korrekciót a Tao. tv-ben előírt más, az adózás előtti eredményt növelő vagy csökkentő jogcímeiktől függetlenül kell alkalmazni.

Ellenőrzési pontok a transzferár nyilvántartásban

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal az idei évben is kiemelt figyelmet fordít a kapcsolt vállalkozások közötti ügyletek transzferárainak ellenőrzésére. A terület évről évre nagyobb reflektorfényt kap az adóhatóság részéről. Ennek a legfőbb oka, hogy a tranzakciók egyre összetettebbé és volumenüket tekintve is nagyobbá váltak. A helytelenül meghatározott transzferárak pedig az adóalap erodálásához, az állami adóbevételek csökkenéséhez vezethetnek. Az adóhatóság az alábbi ellenőrzési pontok szerint vizsgálja a transzferár nyilvántartást.

1. A Fődokumentum (Master File) és a Helyi dokumentum (Local File) készítésének és módosításának keltezése.
2. A 750 millió eurónál nagyobb éves forgalmat világszinten bonyolító cégcsoportok magyar leányvállalata teljesítette-e bejelentési kötelezettségét. (2013. évi XXXVII. törvény az adó- és egyéb közterhekkel kapcsolatos nemzetközi közigazgatási együttműködés egyes szabályairól szóló törvény alapján)
3. A határidők ellenőrzése után kontrollálásra kerül - a rendeletben taxatív felsorolt, részleteiben meghatározott tartalmi előírásokat figyelembe véve -, hogy megfelel-e a nyilvántartás az előírásoknak.
4. Az egyes ügyletek elemzése, szokásos piaci ár megállapítása. (100 millió forintnál magasabb összegű ügyletekre vonatkozóan)
5. Az 100 millió forint alatti ügyletek adóalap korrekciós kötelezettség vizsgálata.

Az ellenőrzés kiemelten foglalkozik a tartósan, egy-két éve veszteséges vállalkozással. Azokkal a vállalkozásokkal, ahol év végi transzferár korrekcióra került sor. A finanszírozás kiemelt figyelmet kap, hogy a kamatmérték az erőforrásokkal és kockázatokkal arányban van-e. A kutatás fejlesztési tevékenységek, szellemi termékek és a vonatkozó jogdíjak szintén előtérben állnak ellenőrzéskor.

A 2023-as Art.-t érintő módosítások

A Társasági adó törvény a transzferár nyilvántartási kötelezettséget előíró 18. § (5) bekezdése kiegészül azzal, hogy a társaságiadó-bevallásban a szokásos piaci ár meghatározásáról adatot kell szolgáltatni a Nemzeti Adó- és Vámhivatalnak. Az adatszolgáltatás tartalmát a törvény felhatalmazása alapján miniszteri rendelet fogja szabályozni. 2022. december 31-ét követően benyújtott társaságiadó bevallásban kell először adatot szolgáltatni a szokásos piaci ár meghatározásáról.

Az interkvartilis tartomány alkalmazásának feltételei változnak. Jelenleg ez az adatok forrásától, a funkcióelemzéstől, a minta elemszámától vagy a szélsőértékeitől függ a TPD-rendelet részletszabálya alapján. A jövőben ez csak az összehasonlításhoz figyelembe vett adatok forrásán fog műlni, azaz, ha az összehasonlító ügyleteket, illetve az összehasonlítható független vállalkozásokat üzleti adatbázis, vagy egyéb hasonló forrás alapján állapítják meg az interkvartilis tartomány alkalmazandó.

Teljesen új szabály, ha az adózó által alkalmazott ellenérték, elért jövedelmezőségi mutató a szokásos piaci tartományon kívül esik, akkor a kiigazítást nem a tartomány legközelebbi vagy bármelyik értékére, hanem a mediánra kell végrehajtani. Az interkvartilis tartomány és a medián szabályait a kisvállalati adónál, az energiaellátók jövedelemadójánál, a helyi iparüzési adónál és az innovációs járuléknál is alkalmazni kell

A transzferár-nyilvántartási kötelezettség megsértése miatti bírság emelkedik. A nyilvántartások nem vagy nem megfelelő elkészítése miatt kiszabható bírság összege a két és felszerezésre emelkedik, azaz kettőmillióról ötmillió forintra, az ismételt jogsértés esetében négy millió forint helyett tízmillió forint lesz

A szokásos piaci ár megállapítása iránt eljárás kezdeményezésére jogosultak köre megváltozik. Megszűnik az a korlátozás, hogy szokásos piaci ár megállapítása iránti eljárást csak olyan adózó kezdeményezhet, amelynek transzferár nyilvántartást kell készítenie. Ugyanis attól, hogy az adózónak nincs nyilvántartási kötelezettsége, az adóalapját a szokásos piaci ár alapján kell megállapítani. Az Art. 174. § (5) bekezdésének hatályon kívül helyezésével egyértelművé válik, hogy a csoportos társasági adóalanyok tagjainak is lehetőségük lesz erre.

A szokásos piaci ár megállapítása iránti eljárás díja egyoldalú APA-eljárás esetén ötmillióra emelkedik. Két- és többoldalú eljárás díja nyolcmillió forintra emelkedik.

APA eljárás alatt is lehetséges ellenőrzés megindítása, ha az adóhatóságnak nincs lehetősége kivárni a szokásos piaci ár megállapítása iránti eljárás befejezését.

A 2022-es módosítások hozzájárulhatnak a transzferárazás fejlesztéséhez, a tisztességes adózás és a hatékony ellenőrzés előmozdításához.

Esettanulmány

Kapcsolt vállalkozások egymás között tárgyi eszközt értékesítenek, melynek oka, hogy üzletágot helyeznek át egyik vállalatból másik vállalatba, vagy a jövőbeni költségek optimalizálása (pl. biztosítási, karbantartási költségek csökkentése) érdekében.

Meg kell fontolni, hogy milyen áron kerüljenek át az eszközök az egyik cégből a másikba? A vállalkozások az adásvétel napján aktuális könyv szerinti értéket alkalmaznak. Ez azt jelenti, hogy a nettó érték az a könyv szerinti érték, amelyen az eszközt beszerző vállalkozás aktuálisan nyilvántartja az eszközt. Azonban ez a szokásos piaci ár elvének nem felel meg.

Ha az értékcsökkenés elszámolását a Számviteli törvényben meghatározottak szerint végezzük el, ami azt jelenti, hogy a beszerzéskor várható élettartam figyelembevételével határozzuk meg az avulás mértékét. Ez alapvetően egy becsült adat.

Ahhoz, hogy a megfelelő árat alkalmazzuk az ügylet során, először értékesítés előtt meg kell vizsgálni az adott eszköz piaci értékét:

- ingatlan esetében: szakértői értékbecslés segítségével,
- nagyobb értékű eszközöknél független szakértői véleményt kell készíttetni,
- kisebb értékű eszközöknél pedig az internet segítségével kell meghatározni az árat.

Az internetes keresést dokumentálni kell minden esetben és be kell mutatni a könyv szerinti és a szokásos piaci ár adatokat. Ha a könyv szerinti érték eltér a szokásos piaci értéktől és ezt az adóhatóság bizonyítja, akkor a TAO és ÁFA alapot¹⁰ is módosíthatja és utólag *adóhiányt és bírságot* állapíthat meg.

Összefoglalás

A gyorsan változó világ és a gazdaságot az elmúlt években, valamint jelenleg is érő hatások továbbra is azt kívánják meg az adóhatóságoktól, hogy a vállalkozói ügyletek vizsgálatát fokozzák, a kockázatosnak ítélt területekre még nagyobb figyelmet fordítsanak, szakmai felkészültségüket az eljáró adóellenőrök emeljék. Megállapítható, hogy az elmúlt években a transzferárak kiemelkedő szerepet játszottak mind a nemzetközi adószabályozásban, mind az adóelkerülés elleni küzdelemben. A kormányok a transzferár-szabályozás támogatásával próbálták kivédeni az általuk káros adótervezési és adóelkerülési gyakorlatokat. Véleményem szerint a transzferárazással kapcsolatos kérdések kiindulópontja a kapcsolt felek meghatározása. Minden adóalany köteles törekedni arra, hogy az adójogi szempontú transzferár-képzését a szokásos piaci ár elvével összhangban határozza meg, az ármeghatározás idején észszerűen rendelkezésre álló információk alapján. Továbbá az is elvárható tőle, hogy ezeknek az elveknek az alkalmazásához az adóalany olyan írásos dokumentációt készítsen, vagy olyan dokumentumokra hivatkozzon, amelyek alátámasztják a törekvését arra nézve, hogy megfeleljen a szokásos piaci ár elvének a transzferárazás keretei között. Az adótörvények változásai és szigorodása a transzferár nyilvántartási kötelezettség fontosságára hívják fel a vállalatok figyelmét, hiszen az adóbírságok növekedése jelentős hatással lehet a vállalkozás jövedelmezőségére.

Irodalomjegyzék:

OECD Modellegyezmény, 9. Cikk 1. Bekezdés.

Herich Gy. (2022): Adótan 2022. ISBN 978 615 524 985 3

Andrási Jánosné – Császárné Balogh D. – Németh Nóra – Pickarczyk. – Rajnai Z. (2013): A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények a gyakorlatban I. Saldo, Budapest.

OECD (1998): Harmful Tax Competition, an Emerging Global Issue, OECD Publications, Paris.

OECD (2012): Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues, OECD Publishing, Paris.

OECD (2013a): Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris.

OECD (2013b): Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris.

OECD (2014a): Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp. 11-21.

OECD (2014b): Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2015a): Strengthening CFC rules (Public Discussion Draft), OECD Publishing, Paris.

OECD (2015b): Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp. 11-13.

¹⁰ Az ÁFA alap módosításra speciális szabály van az ÁFA törvényben. Csak akkor módosítja a szokásos piaci ár az ÁFA alapot, ha az ügyletben résztvevő valamelyik félnek speciális ÁFA jogállása van (pl. részben mentes, nem alanya az ÁFA-nak stb.) 67 § (1) bek.

- OECD (2015c): Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp. 9-11.
- OECD (2015d): Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2015e): Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2015f): Mandatory Disclosure Rules (Public Discussion Draft), OECD Publishing, Paris, pp. 6-9.
- OECD (2015g): Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

Jogszabályok

1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról 2000. évi C. törvény a számvitelről
2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről 2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről 18/2003.
PM rendelet
22/2009. PM rendelet