

Adóel ny uralja az ügyletet transzferár

K Ú R I A (<http://lb.hu>)

[Címlap](#) > Tájékoztató a Kúria döntésér l a Kfv.I.35.720/2015/8. számú jelent s döntésben, az OECD Transzferár Irányelvek alkalmazása tárgyában

Tájékoztató a Kúria döntésér l a Kfv.I.35.720/2015/8. számú jelent s döntésben, az OECD Transzferár Irányelvek alkalmazása tárgyában

Dátum:

2016. május 24.

*Az adóel ny érvényesíthet sége akkor kizárt, ha a jogügylet célja vagy kizárólagosan (csak) az adóel ny elérése, vagy **ha az adóel ny elérése uralja a jogügyletet.***

[1] A külföldi illetékesség A.B. cégcsoport a 2008. évben döntött a C.D. külföldi illetékesség cégcsoport felvásárlásáról. A cégszámok szerint a C.D. cégcsoportba tartozó magyarországi Kft. (a továbbiakban: Kft.) 2008 decemberében az A.B. cégcsoport egyes tagjainak tulajdonába került. A felperes tulajdonosai az érintett id szakban az A.B. cégcsoport más tagjai voltak. Az A.B. cégcsoport vezet je döntésének megfelelő en a felperes a 2009. április 22-én kelt szerz déssel megvásárolta a Kft.-t, az ellenértéket ezen a napon át is utalta. A pénzügyi fedezet az A.B. cégcsoport finanszírozását biztosító A.B.c.c. (a továbbiakban: Cash-pool társaság) által nyújtotta kölcsönb l származott. A kölcsönszerz és napi kamatozású volt; a hónap végén kimutatott kamatot a felperes havonta elhatárolta. A kölcsön teljes összegét az ötéves futamid végén kellett visszafizetni. A felperes transzferár nyilvántartása a kölcsön céljaként a felperes hosszú távú finanszírozását, illetve a csoporton belüli optimális t kefelhasználást határozta meg. A megvásárolt gazdasági társaság 2009 októberében beolvadt felperesbe. A felperesnél a felvásárlást követ en, a 2010. évben, a cégérték költségkenti elszámolása és a kamatok elszámolása miatt negatív saját t ke alakult ki.

[2] Az adóhatóság a 2007/2008-2008/2009 üzleti évekre valamennyi adónemben bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellen rzést folytatott le a felperesnél. A vizsgálat – egyebek mellett – megállapította, hogy a kölcsönként adott összeg olyan t kejuttatás volt, amelynek célja nem a transzferár nyilvántartás szerinti hosszútávú finanszírozás volt, hanem az, hogy el segítse a felperesnek, mint – közvetetten – saját tulajdonú entitásnak a jogi átalakulási folyamatok közbeni zavartalan m ködését, a Kft. felvásárlását majd beolvasztását.

[3] Az alperes helybenhagyta az adókülönbözetet megállapító els fokú adóhatósági döntést. Megállapította, hogy az ügylet egyetlen gazdasági célja az adózás el tti eredmény csökkentésén keresztül az adóel ny elérés, mely ellentétes az adózás rendjér l szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 2.§ (1) bekezdésével. (70-71.old.). A kamatok nem számolhatók el ráfordításként, mert nem a felperes bevételszerz tevékenységével összefüggésben, hanem az adóhatóság által adójogi szempontból színleltnek min sített ügylet kihatásaként merültek fel. A felperes eljárása ellentétes a számvitelr l szóló 2000. évi C. tv. (a továbbiakban: Sztv.) 83.§ (3) bekezdésével. Az ellen rzés a pénzügyi ráfordítás helytelen elszámolása miatt a 2008/2009. üzleti év adózás el tti eredményt megnövelte. Társasági

adóalap növelésére azért nem került sor, mert a "kamatráfördítást" felperes pénzügyileg nem rendezte. Hivatkozott az OECD Transzferár Irányelvek (a továbbiakban: Irányelvek) 1.36. és 1.37. pontjára. Ennek alapján a kölcsön folyósításának körülményeire tekintettel helyénvaló lehetett, hogy azt az adóhatóság gazdasági tartalmának megfelelően minősítette, ami azzal járt, hogy a hitelt tőkebefektetésként kezelték.

[4] Az első fokon bíróság jogerős ítéletével a kereseti kérelemmel érintett körben az alperesi határozatot – az első fokon határozatra is kiterjedően – hatályon kívül helyezte és az első fokon adóhatóságot az egyes adónemekben megállapított adókülönbök és jogkövetkezmények átszámítása érdekében új eljárásra kötelezte.

[5] A jogerős ítélet ellen a kölcsön átminősítése kérdésében az alperes terjesztett el felülvizsgálati kérelmet. A Kúria a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részében nem érintette, támadott részében a Pp. 275. § (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

[6] A Kúria megállapította, hogy a felperes egyrészt multinacionális vállalkozás (MNE) tagja, másrészt a csoporton belül különálló, a Tao tv. hatálya alá tartozó entitásként működik. A társasági adózás az a jogterület, amelyen még nem érvényesül komplex nemzetközi szabályozás, ugyanakkor egyes kérdésekben az államok töreksenek az egységes szabályozási elvek kialakítására. Az MNE-k nemzetközi adóztatásának főbb alapelveit tartalmazza „A jövedelem és vagyon adóztatásáról szóló OECD Modellegyezmény”, amely egyrészt az OECD tagországok (Magyarország 1996. óta tag) közötti-, másrészt a tagországok és OECD-n kívüli országok közötti kétoldalú adóegyezmények alapjául szolgál.

[7] A nemzetközi adózás egyik fő területe az adójogi szempontból megfelelő ár meghatározása és az adóalap ennek tükrében történő korrekciója. A korrekció alapja lényegében az, hogy a Modell Egyezmény 9. cikke szerinti kapcsolt vállalkozások között alkalmazott transzferár (az az ár, amelyen egy vállalkozás árukat, vagy immateriális javakat ad át, vagy szolgáltatásokat nyújt kapcsolt vállalkozásának) összevetésre kerül a független felek között alkalmazott szokásos piaci árral. Az Irányelvek az OECD tagországok nemzetközi szerződésnek nem minősülő megállapodásai alapján keletkeztek, de egyúttal támaszkodnak az Egyesült Államokban javasolt transzferár képzési rendelkezésekre is folytatott egyeztetésekre is.

[8] Alperes határozatának meghozatala során a cash-pool kölcsön kapcsán nem vizsgálta a szokásos piaci árat (mint az első fokon bíróság helytállóan utalt rá, a kamat mértékét az alperes nem vitatta), nem foglalkozott transzferár meghatározással. Eljárása során az Irányelvek pontjaira azért hivatkozhatott, mert az általa ellenőrzött ügylet feltételeinek és a független felek közötti ügylet feltételeinek az összehasonlítását végezte el, mindeközben értékelve a felperes transzferár nyilvántartását.

[9] Az alperesi határozatban megjelölt Irányelvek 1.36 és 1.37 pontjai a ténylegesen megvalósult ügyletek elismerésének szempontjait taglalják. Ezek alapján az adóhatóság akkor hagyhatja figyelmen kívül az adóalany által az ügylet megkötésekor alkalmazott szerkezetet, ha pl. egy kapcsolt vállalkozásba való befektetés kamatteherrel adott hitellel valósul meg, miközben ha figyelembe vesszük a hitelfelvevő társaság körülményeit – független körülmények között – a befektetésnek nem ilyen felépítése lenne elvárható. Ebben az esetben helyénvaló, ha az adóhatóság a befektetést a gazdasági tartalomnak megfelelően minősíti, ami azzal az eredménnyel járhat, hogy a hitelt tőkebefektetésként kezelik. Az ügylet jellemzője

inkább a felek közötti viszonyból származtatható, mint a szokásos kereskedelmi feltételekből, és elképzelhető, hogy az adóalany adóelkerülés vagy adócsökkentés céljából alakította azt így (1.38).

[10] Az első fokú bíróság az alkalmazandó jogszabályi környezet meghatározása során helytállóan nem tekintette az Irányelveket jogszabálynak. Jogalkalmazási segédletként való figyelembe vételük azonban indokolt, különös tekintettel az 1.39. és 1.41. pontok egyes szempontjaira. Ezek szerint a kapcsolt vállalkozások köthetnek olyan különleges természet megállapodásokat, amelyekkel független vállalkozások esetében nem, vagy csak nagyon ritkán találkozhatunk. Az a tény, hogy független vállalkozások nem egy bizonyos módszer szerint alakítják ügyleteiket, okot adhat arra, hogy tüzetesebben vizsgálják a szerkezet gazdasági logikáját, de ez önmagában nem dönt. Az ügyleti szerkezet logikájának vizsgálata során egyetlen mozzanatnál sem szabad figyelmen kívül hagyni, hogy MNE keretei között megvalósult gazdasági esemény értékelése folyik. Az, hogy a multinacionális vállalkozás esetén központi döntés érvényesül, nem vitatható, a döntési struktúra jogszabályi sége ebből az okból nem kérdőjelezhető meg.

[11] Az A.B. cégcsoport vezetője döntött a szintén MNE rendszerben működő C.D. cégcsoport felvásárlásáról: a folyamat megvalósulásának módját központi döntés határozta meg mindkét oldalon. Ennek következtében a felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben a felperes szempontjából nem volt szükséges bármiféle döntés előkészítés, vagy másfajta előzmény. A felperes nem dönthetett sem a felvásárlás tényéről, sem az ellenértékről, sem a felvásárlás menetéről, sem a fedezetéről.

[12] A folyamatban itt kell kiemelni a jogerős ítélet azon megállapítását, mely szerint a kölcsönfelvételben megjelenő költségallokáció a felperes gazdasági tevékenységéhez illeszkedik, működés képes társaság felvásárlásához kapcsolódott. Az alperesi felülvizsgálati kérelem előadásai ezt figyelmen kívül hagyják, megállnak a kölcsönfelvétel/felvásárlás tényénél. Az alperes megközelítésében az ügylet miatt felperesnél kizárólag kiadások keletkeztek, az A.B. központnak a felperest érő hátrányok kompenzálásáról kellett volna gondoskodni. A C.D. teljes cégcsoportjának felvásárlására vonatkozó A.B. központi döntése azonban nem minősíthető úgy, hogy az egyértelműen csak a cégcsoport egyik, vagy másik tagjának előnyére szolgált. A kölcsönfelvétel során alperes teljes mértékben figyelmen kívül hagyta, hogy a folyamat végén a felperes maradt az egyedüli résztvevője a cégcsoportban a magyar piacnak. A jogerős ítélet helytállóan tulajdonított ennek jelentőséget.

[13] A felperes cash-pool rendszerben kapta meg a Kft. felvásárlásának fedezetét. Alperes felülvizsgálati kérelmében helytállóan adta elő, hogy a rendszer működésének következményeként, a felperes könyveiben kötelezettségként szereplő kölcsön, mint pénzeszköz 2009. április 22-től továbbra is a cégcsoport rendelkezésére állt (a vétel időpontjában a Kft. tulajdonosai a cégcsoport felperesen kívüli más tagjai voltak). A cégcsoportnak azonban a felperes is tagja, így az összeg – adott esetben – számára is ismételtlen hozzáférhető. A cash-pool rendszer azon további sajátosságát, hogy a Cash-pool társaság az MNE tagjaként szintén különálló entitásként működik alperes ugyancsak figyelmen kívül hagyta. Ennek következtében felülvizsgálati kérelmében alaptalanul hivatkozott az anyavállalt kockázatára, az elmaradt törlesztési garanciavállalásra. A cash-pool rendszerek működésének szabályai közé tartozik, hogy, mivel kapcsolt vállalkozások közötti ügyletekről van szó, a Tao tv. 18.§-a szabályainak megfelelően a szokásos piaci kamattól eltérő kamat alkalmazása esetén módosítani kell a társasági adó alapját. A felperes esetében ennek szükségessége nem merült fel. További elvárás, hogy – a törvényi feltételek megléte

esetén – alul-t késítés címén sor kell kerüljön a Tao tv. 8.§ (1) bekezdés j) pontja szerinti adózás el tti eredmény növelésére. A felperes ennek a követelménynek is megfelelt. A felülvizsgálati kérelemben foglaltakkal szemben mindennek azért van jelent ség, mert az MNE elvi m ködésének potenciális buktatói közül alperes tényállásszer en csak egyet min sített át a felperes hátrányára: értékelése szerint a befektetés úgy valósult meg kamatteherrel, hogy független körülmények között a befektetésnek nem ilyen felépítése lenne elvárható.

[14] Alperes felülvizsgálati kérelmében hivatkozott a Kúria Kfv.VI.35.575/2012/8. számú ítéletére, mely a perbelit l eltér tényállást érintett. Ennek ellenére indokolásából elvi szinten kiemelhet , hogy „Rendeltetésellenes joggyakorlásnak azt az esetét min síti a törvény, amikor a szerz dés vagy más jogügylet célja kizárólag vagy dönt en a kölcsönös, vagy egyoldalú adómegettakarítás, közvetve az államháztartás valamely alrendszerének okozott kár.”, továbbá hogy „az adóel ny érvényesíthet sége tehát nem csupán abban az esetben kizárt, ha a jogügylet célja kizárólagosan (csak) az adóel ny elérése, hanem akkor is, ha az adóel ny elérése uralja a jogügyletet, ha az dönt en az el ny elérést célozza”. A Kúria ezen elvek miatt vetette el a felülvizsgálati kérelem Art. 2.§ (1) bekezdéséhez kapcsolódó, ok-okozati összefüggésre vonatkozó el adását. Mint a joger s ítélet kiemelte, az ügyletsorozatban – a csoport szint tranzakciókat is figyelembe véve – nem voltak kimutathatók olyan elemek, amelyeknek nem volt racionális gazdasági magyarázata, amelyek célja kizárólagosan, vagy dönt en az adóel ny elérése lett volna.

[15] Alperes az eljárás teljes folyamatában hivatkozott az Irányelvek 1.37 pontjára. Az Irányelvekben foglaltak azonban – mint a Art. és az Sztv. irányadó rendelkezései is – automatikusan nem alkalmazhatók, mindenkor az adott tényállás függvényében kell következtetést levonni. Az Irányelvek ezen pontja egyébként nem kógensen, hanem csupán – mint a 36. pontban idézett szövegrészlet tartalmazza – a lehet ség szintén fogalmazza meg az eltér min sítést. Így a felperes esetében csak az, hogy egy MNE a kapcsolt vállalkozásába való befektetést kamatteherrel adott hitellel valósítja meg, nem elégséges tényállása az adókülönbözlet megállapíthatóságának.

Budapest, 2016. május 24.

A Kúria Sajtótitkársága

Ilyen körülmények között (amikor volt gazdasági cél) kizárt, a levonási jog megtagadása, ugyanis az Eub ítélete elvi élel leszögezte:

„...az objektív körülmények összességéb l ki kell t nnie, hogy a szóban forgó ügyletek els dleges célja valamely adóel ny megszerzése. Amint azt a f tanácsnok indítványának 89. pontjában megállapította, a visszaélásszer magatartás tilalma nem releváns azokban az esetekben, amikor a végzett gazdasági tevékenységnek lehet más magyarázata is, mint pusztán az adóel ny elérése.”¹

¹ C-255/02. sz. Halifax ügyben hozott ítélet 75. pontja

Az Eub ítélete visszautal Poiares Maduro f tanácsnok indítványának 89. pontjára, amely indokát adja a Bíróság döntésének:

„A visszaélés tilalma, mint értelmez elv, nem releváns azokban az esetekben, amikor a végzett gazdasági tevékenységnek lehet más magyarázata is, mint csupán adóel ny elérése az adóhatóságokkal szemben. Ilyen körülmények esetén a jogi rendelkezés olyan íratlan általános elv alapján történ értelmezése, amely kizárná az el nyt, túlzottan tág diszkrecionális jogkört biztosítana az adóhatóságoknak annak megállapítása során, hogy az adott jogügylet mely céljait kell f célnak tekinteni. Ez nagymérték bizonytalansághoz vezetne a gazdasági szerepl k által tett jogszer választások vonatkozásában, és befolyásolna olyan gazdasági tevékenységeket, amelyek nyilvánvalóan védelmet érdemelnek, amennyiben ezeket legalább bizonyos mértékig általános üzleti megfontolások támasztják alá.”²

Kérem a Tisztelt Bíróságot, hogy a Halifax ügyben hozott ítélet 75. pontjának figyelembe vételével állapítsa meg:

- a perbeli ügyben a visszaélésszer magatartás tilalma nem releváns, mert
- a felperes gazdasági tevékenységnek lehet más magyarázata is, mint csupán adóel ny elérése az adóhatóságokkal szemben, vagyis
- a felperes tényleges árrést realizált.

Más szavakkal: Megtörtént termékértékesítés, és kimutatott gazdasági cél megléte esetében nem lehet a levonási jogot megtagadni.

Els sorban kizárólag

piacesprofit.hu

Rossz szóhasználaton is bukhat az adóel ny - Piac&Profit - A kkv-k oldala

<http://www.piacesprofit.hu>

Ha egy jogügylet f célja az adóel ny elérése, akkor ezt 2017. január 1-jét l nem lehet érvényesíteni. Mindez jelent s szigorítás, hiszen eddig ilyen átmin sítés csak akkor fordulhatott el , ha a jogügylet „kizárólagos” célja az adóel ny elérése volt – hívta fel a figyelmet a LeitnerLeitner adótanácsadó és könyvvizsgáló cég.

Hirdetés

A hirdetés véget ér 20 másodperc múlva.

A hirdetés átugorható 3 másodperc múlva.

² C-255/02. sz. indítvány 89. pontja



Kép: Pixabay

Nem mindegy, hogy első sorban, vagy kizárólag. Ez az egyetlen szó különbség, akár a vállalati struktúra tervezett átalakításának 2016-os megvalósítását is indokoltá teheti – figyelmeztetett *Jancsa-Pék Judit*, a LeitnerLeitner vezető tanácsadója legfrissebb [blogbejegyzésében](#). Ezzel összhangban módosul a kedvezményezett átalakulás, illetve a kedvezményezett eszközátruházás fogalma is. A kapcsolódó adókedvezmény, illetve adóhalasztás 2017-től csak akkor érvényesíthető, ha a jogügyletet valós gazdasági, kereskedelmi okok alapozzák meg, melynek bizonyítása az adózó feladata lesz.

Ezek a jelentéktelennek tűnő változások drámaian befolyásolják majd a vállalkozások tranzakciói, átszervezései miatt bekövetkező adózási hatások elfogadhatóságát. A jogalkotók célja érthető és helyes. Azt szeretnék elérni, hogy mindenki ott fizessen adót, ahol működik, és a valódi gazdasági tevékenysége, valóban elért eredményei alapján tegye ezt. Azonban míg a „kizárólag” kifejezés egyértelmű, nem ad lehetőséget mérlegelésre, az új megfogalmazás kétélű fegyver lehet. Akár a jól megfontolt gazdasági indokok mentén végrehajtott ügyletek adóelnyerése is gyanússá, vitathatóvá válhat.

Ráadásul egy-egy üzleti döntés meghozatalában sokszor jelentős érveként szolgálnak az adózási szempontok is. Az elérhető adókedvezmények, az alacsonyabb adókulcsok befolyásolhatják a beruházás helyszínének kiválasztását, legyen az országok közötti vagy akár országon belüli választás kérdése. A hasonló infrastruktúrával, hasonló munkaerővel rendelkező régiók között sokszor éppen a költség- és adóhatékonyság a döntő. Sőt a cég finanszírozási módszerének kiválasztásában is nagy szerepet játszik az egyes lehetőségek közötti eltérő adóterhelés. Törvénykezési eljárások esetén az osztalék adóztatásával, míg hitelnyújtás során a kamat adómértékével kell számolni.

„Felmerül a kérdés, hogy ezekben az esetekben figyelembe lehet-e majd venni az adóelnyerést, vagy hogyan és hol fogják meghúzni a határt a jogszerű és a visszaélészerű átalakítások között?” – teszi fel a kérdést a LeitnerLeitner szakértője. Jelenleg, ha valós gazdasági okok is – és nemcsak adóelnyerők – vannak a háttérben, akkor rendben van az ügylet.

Bizonytalanságot maximum az hordoz magában, ha a számszerűsíthető érvek helyett nehezen mérhető tényezők (pl. infrastrukturális ellátottság, kereskedelmi beágyazódás vagy éppen a kiszámíthatatlan jogalkotás) befolyásolják a döntést. A jövőben ezeket még nehezebb lesz

objektíven megítélni, és hazai értelmezés hiányában a szintén még most formálódó nemzetközi gyakorlatra kell majd hagyatkoznunk.

Ez a helyzet akár a vállalati struktúra, a működés vagy a megszokott folyamatok átalakításának korábbi, 2016-os megvalósítását is indokoltá teheti. Ha mégis 2017 után viszik végbe ezeket, érdemes fokozott körültekintéssel eljárni. Mivel az adóelnyerő vagy adókedvezményre való jogosultságot az érintettnek kell majd bizonyítania, ezt nem árt el készíteni, dokumentálni.

Egy anyagi kedvezmény

Több új adókedvezmény is bevezetésre kerül a társasági adózásban 2017-től. Az egyik ilyen a feltörekvő innovatív kisvállalkozásokba befektetett tőke után járó adóalap-csökkentési tétel, amely viszont szigorú szankciókat is kilátásba helyez,

[így érdemes alaposabban körüljárni.](#)