

dr. Korossy Csaba

igazgató

Nemzeti Adó- és Vámhivatal

Fellebbviteli Igazgatósága

Az adóhatóság szerepe az adóalapok védelme érdekében

Az adó alapjának nevezzük azt a pénzben vagy esetlegesen más mértékegységben meghatározott összeget, amely után az adóalany az adó fizetésére kötelezett. Az adó alapja lehet a törvényi szabályok alapján meghatározott jövedelem összértéke, az adófizetési időszakban realizált forgalom vagy fogyasztás összértéke, de az adó alapja lehet valaki vagyonának az összértéke.

Az adóalapok védelmében meghatározó szerepe van – többek között – a megfelelő és célirányos törvények megalkotásáért felelős Országgyűlésnek, a végrehajtó hatalmat irányító Kormányzatnak és természetesen az adóalapok védelmét célul tűző jogszabályi rendelkezések végrehajtásáért felelős, azoknak érvényt szerző állami adó- és vámhatóságnak is.

I. Szokásos piaci ár ellenőrzése az adóalapok védelme érdekében

Az elmúlt évtizedekben alapvetően megváltozott a magyar gazdaság tulajdonosi és tőkeszerkezete. A bekövetkezett változások eredményeként a gazdaság meghatározóan privatizálódott, a folyamatosan beáramló nagyarányú külföldi tőke alapvetően átalakította a tulajdonosi szerkezetet. E változások eredményeként hazánkban is megjelentek – a világgazdaság egészére is jellemző – multinacionális vállalatok. Továbbá egyre jellemzőbb a hazai eredetű tőke koncentrációja, melynek egyik jellemző formája – az adójogi szempontból a multinacionális vállalatokkal azonos megítélés alá tartozó – kapcsolt vállalkozások kialakulása és térnyerése.

Mind a döntő többségében hazai tőkeérdekeltségű kapcsolt vállalkozások, mind pedig a nemzetközi érdekeltségű multinacionális nagyvállalatok részéről új jövedelem és költség meghatározási problémák merülnek fel, és ezek a problémák új adóellenőrzési metodikák alkalmazását igénylik az adóhatóságok részéről.

Fokoztatan előtérbe kerül az egyes országok adójogszabályainak megalkotásánál a jogharmonizációs igény, illetve az ellenőrzési módszerek, eljárások országok közötti együttműködése során az egyeztetés szükségessége.

Az adóhatóságokat tekintve mind döntéshozatali, mind pedig gyakorlati szinten sajátos problémák merülnek fel. Döntéshozatali szinten az országoknak össze kell egyeztetniük az adófizető adott területen keletkezett jövedelme és költségei alapján történő megadóztatására vonatkozó törvényes jogokat, azzal az igénnyel, hogy elkerüljék ugyanazon jövedelem többszöri megadóztatását. Gyakorlati szinten pedig célszerű egyeztetni az adóvizsgálatok metodikáját, tartalmát, és a tervezett ellenőrzések időpontjait is.

A kettős, illetve többszöri adóztatás az áruk és szolgáltatások országok közötti szállításának és a tőkeáramlásnak akadályoztatását okozhatja. E probléma elkerülése érdekében – figyelembe véve a jelenleg hatályos kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményeket – a multinacionális nagyvállalatok ellenőrzése tekintetében fokozatosan igénybe kell venni a nemzetközi kapcsolatokból eredő együttműködési lehetőségeket.

A kapcsolt (társult) vállalkozások közötti gazdasági eseményekben felszámított – egyes esetekben irányított – árak alapvető hatást gyakorolhatnak a vállalkozásoknál a gazdasági eseményekkel kapcsolatban felmerülő költségekre, nyereségekre és kockázatokra.

Az OECD megfogalmazásában:

- két vállalkozás akkor társult vállalkozás, ha egyikük közvetlenül vagy közvetve részt vesz a másik vállalkozás vezetésében, ellenőrzésében, illetve részesedik tőkéjéből, vagy ha mindkét vállalkozásban ugyanazon személyek vesznek részt közvetlenül vagy közvetve a vezetésben, ellenőrzésben, illetve részesednek a vállalkozás tőkéjéből;
- a transzferárak pedig azok az árak, amelyekben egy vállalkozás árukat és szellemi javakat szállít, illetve szolgáltatást végez egy társult vállalkozása részére.

A transzferáraknak szerepük van az olyan tranzakciókban, amelyek egyedüli vagy fő célja az adókötelezettség megkerülése. Azonban a kapcsolt vállalkozások közötti tranzakciókat nem feltétlenül az adófizetés kikerülése motiválja, hanem a különböző kockázatokat elkerülő gazdasági, befektetési megfontolások, valamint a technológiai eljárások növekvő integrációja.

Mivel a különböző országokban működő kapcsolt (multinacionális) vállalkozások között alkalmazott árak két ország illetékes adóhatóságánál is érinthetik az adó alapját, az egyik illetékességi területen alkalmazott túlzottan szigorú adórendszer arra készítheti az

adóalanyokat, hogy adóköteles jövedelmüket a másik államban mutassák ki. Így annak ellenére, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények fő funkciója a kettős adóztatás elkerülése, valamint az adózási fegyelem erősítése, ez a szerződéses helyzet – az országoként különböző adópozícióból adódóan – szükségszerűen magával hozza a vállalkozások üzleti döntéseinek megváltoztatását. Ez gyakorlatilag azt jelenti, hogy a kedvezőbb adórendszerű államot vonzóbbá teszi a külföldi befektetők számára.

A kapcsolt vállalkozások között a transzferárakkal kapcsolatos ellenőrzések eltérő eljárásokat követelnek meg a szokványos ellenőrzéstől. Ezért szükséges azon általános ellenőrzési elvek megfogalmazása, amelyek a kapcsolt vállalkozások között létrejövő gazdasági eseményekben a felszámított árak elfogadható mértékét meghatározzák. Ezen eljárások során különös hangsúlyt kell, hogy kapjanak azok az egyedi bizonyítási eljárások, speciális dokumentumok, amelyek az adóhatóság ilyen irányú tevékenységét igazolják.

A kapcsolt vállalkozások – multinacionális nagyvállalatok – között alkalmazott árak ellenőrzésének területe kiterjed:

- a kizárólag belföldi érdekeltségű kapcsolt vállalkozásokra,
- a vegyes – külföldi-belföldi – érdekeltségű vállalatokra és leányvállalataira,
- a külföldi anyavállalat és a Magyarországon tevékenységet folytató leányvállalatra, fióktelepre és egyéb kapcsolt vállalkozásaira, tekintet nélkül a piacok geopolitikai helyzetére.

A fentiekkel függ össze egyebek mellett, hogy az adóalap-erózió és nyereségátcsoportosítás (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) a nemzeti adóalap erózióját, illetve az ehhez vezető folyamatot jelenti. E folyamat során a multinacionális cégek egy adott országban keletkezett hasznukat onnan más, alacsonyabb adózású vagy adómentes offshore pénzügyi központokba csoportosítják át, így minimalizálva adóterhüket. Ez a gyakorlat illegális, mert amellett, hogy erodálja azon országok adóalapját, ahol a nyereség keletkezett, egyenlőtlené teszi a versenyfeltételeket, hiszen a kis- és közepes méretű vállalkozások általában nem férnek hozzá a nyereség-átcsoportosítási megoldásokhoz, és ezért sokkal magasabb adót fizetnek, mint a multinacionális cégek.

A technológia és a kommunikáció gyors fejlődése következtében a multinacionális vállalatok kellő rugalmassággal tervezhetik vállalkozásaik tevékenységét bárhol a világon. A fejlődő országokban az olcsó és szakképzett munkaerő, az alacsony termelési költségek, a

kedvező gazdasági klíma és az infrastruktúra-fejlesztések az alkatrészek, a félkész- és késztermékek termelésének áthelyezésével járnak. A pénzügyi eszközökkel, árukkal történő éjjel-nappali kereskedés, a növekvő e-kereskedelem és az internet alapú üzleti modellek csupán néhány azon okok közül, melyek miatt a transzferárazás kérdésköre kiemelt érdeklődésre tart számot az elmúlt néhány évtizedben.

A transzferárazás alkalmazásával a vállalatcsoporton belül hatékonyan csoportosíthatók át a jövedelmek olyan területekre, ahol az adózás a cégcsoport számára előnyös. A nemzeti adóalap védelme érdekében ezért kiemelten fontos a transzferárazás hatékony ellenőrzése.

A transzferárazás területe az egyik legbonyolultabb ellenőrzési típus, és olyan, még mindig kialakulóban lévő terület, melynél hiányoznak az egységes módszertani útmutatók és a bírósági esetjog is rendkívül csekély.

Szakmai szempontból az összetett folyamat két fő részből áll: az adózó transzferár nyilvántartásának vizsgálata (e körben az adózót terheli a bizonyítási kötelezettség), és a revízió saját szokásos piaci ár meghatározása (ahol viszont fordul a kocka és az adóhatóságot terheli a bizonyítási teher). A bíróságok inkább jogi, mintsem gazdasági kérdésnek igyekeznek tekinteni a társasági adóalap korrekciót transzferár címen, ezért a jogszabályokból szorosan nem levezethető, ott meg nem jelenő, csupán szakmailag létező kategóriákon alapuló megállapítások (pl. statisztikai szűkítés), a Tao. tv. OECD Irányelvekre való utalásától függetlenül nem állnak meg.

A leggyakoribb megállapítás típusok az alábbiak:

- Az adóhatóság elfogadja az adózó transzferár nyilvántartását és az ott meghatározott piaci árat, ám a társaság által ténylegesen alkalmazott ellenérték ettől eltér, s mégsem alkalmazott adóalap korrekciót. E körben kialakult bírósági gyakorlat szerint az adózó a nyilvántartás elkészítését (bevallás beadását) követően az ellenőrzési megállapításokra tekintettel attól már nem térhet el utólag.
- Speciálisabb eset, amikor az adóhatóság a transzferár nyilvántartásban alkalmazott módszert alapvetően elfogadja, de a szűrési stratégiát felülvizsgálva kizár a mintából több társaságot és így változik a piaci ártartomány.
- A legtöbb megállapítás-típus a hitelügyletekhez kapcsolódik, azon belül is elsősorban ahhoz a problematikához, hogy a társaságok a kapcsolt vállalkozásokhoz kihelyezett pénzeszközök után betéti- és nem kölcsönkamatokat vesznek alapul a szokásos piaci ár meghatározása során.

- Egyéb hitelügyletekhez kapcsolódó megállapítások: hasonló kölcsönök és időszakok között indokolatlan eltérések a kamatfelárban, ingyenes tagi kölcsön és más kamatmentes hitelek a kapcsolt vállalkozásoknak, illetve volt olyan eset is, amikor a transzferár megállapítást megelőzte az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1. § (7) bekezdésén alapuló megállapítás, mert a vételár megfizetésének elhalasztásába történő indokolatlan beleegyezést kamatmentes kölcsönnek minősítette át az adóhatóság.

A felettes szervek és a bíróságok több esetben nem találták megalapozottnak az adóhatóság megközelítését.

- Egy esetben például az évekig tartó veszteséges működés ellenére az eljáró bíróság megállapította, hogy az adózó formálisan, a szerződések szerint közvetlenül független felekkel állt kapcsolatban és számukra számlázott, ezért az árat befolyásoló tényezők anyavállalati meghatározásától és így az adózóra kényszerített veszteséges működéstől függetlenül hiányzik a transzferár megállapításához szükséges jogi alap. (2.K.29.480.2013/19)

- Más ügyben is megállapításra került, hogy a veszteséges működés önmagában még nem ok a beavatkozásra, mivel annak közgazdaságilag racionális indokai lehetnek (pl. tevékenység megkezdése), melynek részletes elemzése nem mellőzhető.

- Egy esetben a felettes szerv törölte a késedelmi kamat nem megfelelő piaci mértékére vonatkozó megállapítást, mert a transzferár szabályok kizárólag a szerződés szerinti árra alkalmazhatóak, a szerződésszegés jogkövetkezményeire nem.

Konkrét jogesetek ismertetése – Kölcsönügylet esetén a szokásos piaci ár meghatározása

A perbeli eset szerint kölcsönszerződés jött létre az adózó (kölcsönadó) és az anyavállalata (kölcsönvevő) között. Az anyavállalat a kapott kölcsön után kamatot fizet az adózónak. Az adózó a transzferár dokumentációjában az általa felszámított kamat szokásos piaci ár jellegét az összehasonlító árak módszere segítségével vizsgálta, és a kamat mértékét úgy kívánta meghatározni, hogy az megfeleljen egy helyi bank által a társaság részére ajánlott betéti kamatnak.

Az adóhatóság szerint az adózó helytelenül hasonlította az általa alkalmazott kölcsönügylet kamatlábát a betéti kamatlábakhoz. Az adóhatóság vizsgálta az adózó transzferár dokumentációját, megállapította, hogy az nem tartalmazott az alkalmazott kamatokra

vonatkozó adatokat, kamatok, vagy kamatfelárak levezetéséhez kapcsolódó elemzéseket, grafikonokat. Az adóhatóság az ügyletre jellemző szokásos piaci kamat meghatározása során a Magyar Nemzeti Bank által publikált statisztikából indult ki.

A másodfokú adóhatóság a döntést helybenhagyta. Felperes keresetét pedig a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 14.K.32.053/2013 számú ítéletével elutasította. A felperes felülvizsgálati kérelme folytán eljáró Kúria az ítéletet Kfv. V.35.084/2014/10. számú ítéletével hatályon kívül helyezte és a bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasította azzal, hogy az elsőfokú bíróság az új eljárásra során rendeljen ki szakértőt. A bíróság az új eljárásban a szakértőt kirendelte.

A bíróság szerint a szakvélemény kategorikus megállapítást tartalmaz arra vonatkozóan, hogy a felperes a kölcsönt helyesen hasonlította betéti ügyletekhez a kamatmérték tekintetében szokásos piaci ár meghatározásakor. A bíróság kiemelte a szakvéleményből, hogy nincs elvi akadálya annak, hogy egy jogilag kölcsönnyújtásnak tekintendő ügylet esetén betéti kamat, mint szokásos piaci árelvnek megfelelő ár, hozam alapján határozza meg az adózó a kölcsönnyújtás okán öt megillető kölcsönkamatot. A kiegészítő igazságügyi szakértői vélemény kategorikus megállapítást tartalmaz arra nézve, hogy a kérdéses kölcsönügylettel kizárólag a bankban történő betételhelyezés tekinthető összehasonlítható ügyletnek. Azt, hogy az adózó által megvalósított kölcsönügylet szokásos piaci árának meghatározására megfelelő összehasonlítást adtak a betéti kamatok, az adózó által csatolt magánszakértő is megerősítette. A bíróság elfogadta a szakvéleményeket, mindemellett kiemelte azt is, hogy az adóhatóság hibás vagy hiányos tranzferár nyilvántartás esetén sem hagyhatja figyelmen kívül a tényállás tisztázásánál azokat a bizonyítékokat, amelyeket az adózó az általa alkalmazott ár szokásos piaci voltának alátámasztására benyújtott.

Minderre tekintettel a másodfokú határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően e körben hatályon kívül helyezte és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. A megismételt eljárást az adóhatóságnak az ítélet megállapításaira, indokolására tekintettel, a kölcsön és a betéti ügyletek kamatmérték összehasonlíthatósága alapján, érdemben állást kell foglalnia, hogy melyek a kölcsönügylet szokásos piaci ár alapadatai, továbbá meg kell határoznia releváns adatbázisok alapján a szokásos piaci ártartományát. (Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 4.K.31.557/2015/49. számú ítélete)

Hangsúlyozni szükséges, hogy az adóhatóság ebben az ügyben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Kúriánál.

A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ugyanakkor egy másik, ugyanezen jogkérdést elbíráló ügyben hozott 5.K.28.322/2013/11. számú döntésében az adózó keresetét elutasította. Azt mondta ki, hogy helyesen állapította meg az adóhatóság, hogy az adózó által kapcsolt félnél elhelyezett betétösszeg valójában kapcsolt vállalkozásnak nyújtott kölcsönnek tekinthető, miután betétgyűjtésre csak pénzügyintézetek jogosultak, a kapott betéti kamatot az adóhatóság jogosan vetette össze a kölcsönügyletekre jellemző magasabb kamatmértékkel. Hangsúlyozni szükséges, hogy az eljáró bíróság ugyancsak szakértői véleményre alapította a döntését.

Ezt a jogi álláspontot erősítette meg a Kúria Kfv.III.35.103/2015/17. számú ítéletében. Az adózó egyik külföldi kapcsolt vállalkozásánál betétszerződés megnevezéssel – de tartalmilag hiteljogviszonyban – összesen 8 szerződés keretében, változó értékekben helyezett el összegeket. A kapott kamat 1,425 % volt. Ezek mellett az adózó egy másik külföldi kapcsolt vállalkozása részére – az előbbi szerződésekkel szövegében is azonos kölcsönmegállapodással – hitelt nyújtott 4,9 % kamatfizetéssel. Az adóhatóság a hitelszerződést és betéti szerződéseket azonos gazdasági tevékenységként ítélte meg, és a hitelszerződés transzferárát elfogadta, majd ugyanezt a kamatot - 4,9 % - piaci kamatnak tekintette és azt alkalmazta a további szerződésekre is. Az adóhatóság által meghatározott piaci ár (4,9 %) és az adózó által alkalmazott kamatláb (1,425 %) közti különbözettel megnövelte az adózó társasági adó alapját. A másodfokú adóhatóság a megállapítást helybenhagyta. A felperes keresete folytán eljáró Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság az adóhatóság határozatát hatályon kívül helyezte, kifejtette, hogy a rendelkezésre álló tények azt mutatják, hogy a vitatott ügyletek betételhelyezések voltak, nem pedig kölcsönügyletek. A fentiekben említett ügygel szemben a Kúria nem tartotta szakkérdésnek annak megállapítását, hogy kölcsönügylet esetén a szokásos piaci ár meghatározása során a kölcsönügylet összehasonlítható-e a betétügylettel. Ezen ügyben a Kúria kimondta, hogy a vitatott szerződések mind megszövegezésükben, mind tartalmukban kölcsönszerződésnek minősülnek, az ezzel ellentétes elsőfokú bírósági érvelés sérti a Pp. 206. (1) bekezdését, a Ptk. 523. § (1) bekezdését és 530. §-át. A Kúria e döntésében elvi érveléssel mondta ki, hogy a kölcsönszerződés Ptk.-beli elemeit tartalmazó kontraktus nem betét-, hanem kölcsönszerződésnek minősül és a szokásos piaci ár megállapítása során ennek megfelelően kell értékelni.

2. A rendeltetésellenes adólap-csökkentés elleni adóhatósági fellépés

Kiemelt gazdasági érdek az adózásban a rendeltetésellenes joggyakorlást megvalósító magatartások kiszűrése és megakadályozása. Az adózás végeredménye szempontjából nagy jelentősége van annak, hogy az adóhatóság hatékony fellépésével, az adóellenőrzések körültekintő, alapos és széleskörű lefolytatásával feltárja az adóelkerülő adózói magatartást, technikákat. Kétségtelen, hogy ez az egyik legnehezebb feladat, nagy kihívást jelent a revízió számára, hiszen sok esetben az adózók több ügyletből, több szereplőből álló egész láncolatokat építenek fel az adóelkerülő magatartásuk leplezésére, sok esetben offshore cégek bevonásával. Nehezíti az adóelkerülő magatartások felismerését, hogy a rendeltetésellenes joggyakorlás esetében a jog gyakorlója látszólag, vagyis formálisan a jogszabályok szerint jár el. Nem szabad azonban elfelejteni, hogy a rendeltetésellenes joggyakorlás valójában ugyanolyan jogellenes magatartásnak minősül, mint amikor valaki közvetlenül, nyíltan jogszabályba ütköző módon cselekedett volna.

Az Art. 2.§ (1) bekezdésének, a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Tao tv.) 1. § (2) bekezdésének, 8.§ (1) bekezdés d) pontjának és 3. számú mellékletének – gyakran az adott tényállás kapcsán egymással összefüggésben felmerülő – alkalmazása az egyik legbonyolultabb, legnagyobb kihívást jelentő feladata az adóhatóság ellenőrző tevékenységének, amellet mind a nemzeti, mind a nemzetközi agresszív adótervezési technikák, adókikerülési mechanizmusok visszaszorítására irányuló adóztatási trendeket tekintve is kiemelt feladata.

A kihívást egyrészt az jelenti, hogy itt olyan keretjellegetű normákról van szó, melyek tartalmi kitöltése – a bírósági elvárása szerint is – fokozott körültekintést igényel az adóhatóság részéről. Másrészt pedig ezzel összefüggésben a kihívást még az jelenti, hogy mivel a rendeltetésellenes joggyakorlás feltételez egyfajta célirányos magatartást, a bizonyításnak ki kell terjednie ezen tudatosság alátámasztására is. Az ugyanis általában jól megállapítható, hogy mik voltak azok a látszólag jogszerű ügyletek, melyek az adóelőny kiaknázását lehetővé tették, éppen ezért az az adózói védekezés önmagában, hogy jogszerű ügyleteket bonyolított, általában nem sikeres, hiszen ezt nem is vitatja senki, a rendeltetésellenes joggyakorlás ugyanis éppen ilyen (látszólag) jogszerű lépéseket feltételez. Az is viszonylag könnyen bemutatható, hogy mekkora adóelőnyt realizált az ügyletek révén az adózók ahhoz a helyzethez képest, ami ezek nélkül előállt volna. Viszont annak a

tudattartalomnak a bizonyítása, hogy az adózó bele sem kezdett volna az adott tranzakcióba az elérhető adóelőny nélkül („tisztán mesterséges jellegű” az ügylet), és nem pl. arról van szó, hogy mindenképpen ugyanazt az állapotot kívánta elérni, csak ehhez egy „adókímélőbb” utat választott, mely önmagában nem kifogásolható, ez már rendkívüli bizonyítási nehézségeket támaszt egy ellenőrzés során.

Ez a bizonyítás történhet akár úgy is, hogy közvetlen módon „aktív” eszközökkel ténylegesen be lehet mutatni az adóelkerülésre irányuló átgondolt döntéshozatalt. A közvetlen bizonyítással szemben nagyobb sikerrel kecsegtet a közvetett bizonyítás, azaz annak alátámasztása, hogy az elért adóelőnyhöz képest semmiféle más számottevő gazdasági előny nem valósult meg (sőt, az ügyletsorozat végén az adózó – pl. egy vállalatfelvásárlás során a céltársaság – sokkal kedvezőtlenebb pénzügyi-gazdasági helyzetbe kerül, mint előtte). A Kúria több ítélete (Kfv.V.35.178/2013/7, Kfv.VI.35.575/2012/8) alapján rögzült gyakorlat, miszerint egy adóelőny elérésére való törekvésnek nem kell kizárólagosnak lennie, megvalósulhatnak egyéb, az adóelőnyhöz képest nem jelentős gazdasági előnyök is, a lényeg, hogy az ügyletet az adóelőny elérésének szándéka, célja uralja. Az előnyt pedig az adózó szintjén kell értelmezni, azaz, ha az adózónál nincs gazdasági előny, csak adóelőny, mert az ügylet révén a gazdasági előny csoportszinten, vagy a vállalatcsoport más tagjánál jelentkezik, akkor az adózó adóalapja jogellenesen csökken. A látszólagos könnyebbsége ellenére ez a módszer sem mindig egyszerű, hiszen csak az adózók kreativitása szab határt azon hivatkozásoknak, hogy az adott ügyletnek milyen egyéb, adóelőnytől független előnyei voltak vagy lettek volna (pl. vállalati struktúra-egyszerűsítés, portfólió tisztítás, tevékenység racionalizálás stb.), melyeket egytől-egyik cáfolni kell az adóellenőrzés és később a per során.

Jelentősebb bírósági döntések bemutatása

Egy magánszemély az általa (közel) 100%-ban tulajdonolt társaságok révén birtokolt, több milliárd forint értékű vagyoni értékű jogokat és eszközöket úgy értékesítette, hogy első lépésben egy általa (10%-ban) és egy off-shore társaság által (90%-ban) alapított társaságba vitte át ezeket a jogokat, és ezen új társaság üzletrészét értékesítették a tulajdonosok, a vételáron tulajdoni hányaduknak megfelelően osztozva. A vételár ugyanakkor az offshore társaságon keresztül végül teljes egészében a magánszemélyhez került (névleg kölcsön címén). A Kúria megerősítette az adóhatóság azon megállapítását, mely a teljes vételárat a magánszemély jövedelmének tekintette, kimondva egyrészt azt, hogy az adóelőnyön felül

nincs olyan racionális gazdasági érdek, melynek révén a magánszemély által közel 100%-ban tulajdonolt jogokat egy olyan társaság veszi át, melyben ugyanez a magánszemély csupán 10%-os üzletrésszel rendelkezik, és elvi érveléssel megerősítette másrészt azt is az adóhatóságot terhelő bizonyítási kötelezettség kapcsán, hogy „nem szolgálhat a felperes előnyére, így nem róható az alperes terhére, hogy a szerződéses láncolatban egy ellenőrizhetetlen offshore cég vesz részt”. (Kfv.VI.35.683/2012/4)

Egy ügyben az adózó a hazánkkal kötött kettős adóztatási egyezményvel nem rendelkező országban honos offshore társaságtól (melynek tulajdonosi körét senki nem volt hajlandó feltárni) vásárolt meg egy magyar céget (céltársaság), majd 22 nappal később közel feleannyi áron értékesítette tovább a vevőnek. Annak ellenére, hogy bizonyíthatóan rendelkezett a szükséges pénzeszközökkel, határidőben nem fizette meg a vételárat az offshore társaságnak, emiatt tetemes összegű kötbért és késedelmi kamatot kellett átutalnia. Az adózó a vevőnek az eladást megelőző hónapig 100%-os tulajdonosa volt, az értékesítést követően pedig az adózóból kivált egy ugyanazon tulajdonosi kör által alapított másik társaság, mely örökölte a vevővel szemben fennálló követelést, majd a vevőt meg is vásárolta és ezt követően a két cég össze is olvadt, melynek eredményeképpen az eredetileg az adózónak járó vételár tartozás tényleges megfizetés nélkül a követelés és kötelezettség összevezetésével megszűnt. Az adózó tehát tetemes összegeket számolt el az adó alapja terhére egyrészt árfolyamveszteség után, másrészt az offshore társaságnak kiutalt kötbér és késedelmi kamat után, mely tételeket a revízió és a bíróság nem fogadott el a rendeltetésellenek joggyakorlás okán, utóbbi kifizetéseket ingyenes pénzeszköz átadásnak minősítette a revízió. A vételár különbözetet az adózó azzal próbálta magyarázni, hogy a céltársaság a továbbadást megelőzően nagy összegű osztalékot hagyott jóvá az adózó javára, ennek azonban csupán töredékét fizették ki hónapokkal később, mivel a céltársaság sem a jóváhagyáskor, sem később nem rendelkezett az ehhez szükséges pénzeszközzel. A tulajdonosi kör az ügyletek során azonos volt, a cégek csak látszólag voltak függetlenek, ugyanazon személyekhez került vissza a vevő társaság a felvásárló társaságon keresztül, akik korábban is az adózón keresztül a tulajdonosok voltak, csak még némi veszteséget is realizáltak az eladás és visszavásárlás során. Az ügyletsor eredményeképpen az adózó nem jutott hozzá a tényleges vételárhoz és még értékelhető összegű osztalékot sem kapott. Ezeket a racionális gazdasági magyarázat nélkül elszenvedett veszteségeket kizárólag az adóelőny

kompenzálta, miközben a valós cél a pénzeszközök off-shore céghez való eljuttatása volt adómentesen, kihasználva az egyezmény hiányát is. (19.K.31.015/2013/9)

A rendeltetésellenes joggyakorlás szempontjából is felmerülhet a nem a vállalkozási, bevételszerző tevékenység érdekében felmerült költség, ráfordítás elszámolása az eredmény terhére. Ilyenkor gyakran szintén nem független felekre jellemző helyzetről van szó, a személyi összefonódás, összehangolt cselekvéssor egyértelmű, de jogilag a cégek mégsem minősülnek kapcsolt vállalkozásnak, ezért a transzferár szabályok nem alkalmazhatók, viszont ilyen esetekben a Tao. tv. 8.§ (1) bekezdés d) pontjában alkalmazására lehetőség van. Gyakori például az a megállapítás, amikor a különféle „tanácsadással”, „ügyvezetői szolgáltatással” megbízott társaság ügyvezetője (és a szolgáltatás tényleges nyújtója), azonos a szolgáltatást megrendelő adózó ügyvezetőjével (5.K.31.231/2014/7)

Kapcsolt vállalkozások esetén is előfordult, hogy egy építőipari beruházás kapcsán a beruházó egy projektársasághoz rendelte az összes (bérleti díjakból befolyó) bevételt, azonban a beruházás költségeinek egy részét már nem, és az adóhatóság jogszerűen a transzferár szabályok alkalmazása helyett azt állapította meg, hogy ezen költségek viselése a hozzá rendelhető bevételek nélkül nem a vállalkozási, bevételszerző tevékenység érdekében merült fel (Kfv.I.35.113/2014/6).

Egy társaság a saját üzletrészeit a magánszemély tagoktól – névértéket sok százszorosan meghaladó összegben – visszavásárolta majd bevonta. A társaság tagjai a felhalmozódott nyereséghez árfolyamnyereség címén kedvezőbben jutottak hozzá, mintha osztalékként került volna sor a kifizetésre. Ugyanakkor a társaság a névértéket meghaladó rendkívüli ráfordítás elszámolásával társasági adó és társas vállalkozások különadója adónemekben adóelőnyt realizált. Az ügylet nyomán az adózás előtti eredmény terhére elszámolt rendkívüli ráfordítás névértéket meghaladó része tekintetében nem volt megállapítható, hogy az a vállalkozási, bevételszerző tevékenység érdekében merült fel, ezért ezzel az összeggel az adózó társasági adó alapja megnövelésre került. A bíróság megállapította, hogy amit a társaság szabályszerűen számol el ráfordításként számvitelileg, nem feltétlenül minősül bevételszerző tevékenységgel összefüggőnek, továbbá, hogy a társaság belső viszonyaival okozott költség eleve csak megszorításokkal minősülhet bevételszerző tevékenységgel összefüggőnek. (Kfv.I.35.411/2013/13.)

Egy ügyben megállapításra került, hogy a társaság szempontjából ésszerűtlen, az adójátszást megvalósító magatartás az olyan közvetítői tevékenység után ügynöki jutalék kifizetése (különösen, ha az ügynök közeli hozzátartozó), mely közvetítői tevékenységre nincs is szükség, mert a vevővel az adózó amúgy is kapcsolatban áll, illetve az elvárt eredmény (pl. reklámköltés növelése) az ügynök bevonása nélkül már bekövetkezett (Kfv.VI.35.299/2013/5).

Egy esetben a megállapítás azon alapult, hogy a kapott kamat után járó adóalap-csökkentést kihasználása mesterséges konstrukció kapcsán született. Nevezetesen a külföldi anyavállalat úgy vette fel a külföldi terjeszkedéshez szükséges hitelt, hogy abba beiktatta a hitelre nem szoruló belföldi kapcsolt vállalkozását, mely a felvett hitelt azonnal – minimális kamatfelár mellett – tovább is nyújtotta a csoporttagnak. Ennek eredményeképpen 16.500 e Ft kamatbevétel „fejében” 263.000 e Ft-tal csökkentette társasági adóalapját. Ezzel kapcsolatban a Kúria két elvi jelentőségi megállapítást tett: egyrészt egy vállalatcsoport konzernérdekei nem írhatják felül a csoporttag adózási kötelezettségeit, másrészt a rendeltetésellenes joggyakorlásnak nem kell kizárólag adóelőnyben hasznosulnia, más gazdasági előnyök is jelentkezhettek, a lényeg, hogy az ügyletet az adóelőny elérésének motivációja uralja.

(Kfv.VI.35.575/2012/8)
