



**37. Országos Tudományos Diákköri Konferencia
Állam- és Jogtudományi Szekció**

Budapest, 2025. március 24–26.

Rendező intézmény:
Károli Gáspár Református Egyetem
Állam- és Jogtudományi Kar



Állam- és Jog-
tudományi Szekció

**Sarcoltatás vagy adóelkerülés? Kihívások a
transzferárazás szabályozásának gyakorlati
végrehajtásában**

Kézirat lezárásának dátuma:

2024/11/11

Tartalomjegyzék

1. BEVEZETÉS	4
2. ELMÉLETI HÁTTÉR	7
2.1 A transzferárhoz kapcsolódó alapfogalmak	7
2.1.1 A transzferár fogalma	7
2.1.2 A kapcsolt vállalkozás fogalmi keretei	7
2.1.3. A szokásos piaci ár elve	11
2.1.4. A dokumentációs kötelezettség elve	12
2.2 Történeti áttekintés a transzferár megjelenéséről	12
2.2.1 A transzferár szabályozás kezdete és eredete	12
2.2.2. Az OECD szerepe a transzfer szabályozásban	13
2.2.3 A transzferár megjelenése Magyarországon	15
2.3 Hazai Szabályozás	15
2.3.1 OECD transzferárazási irányelvek megjelenése a hazai szabályozásban	15
2.3.2. Az társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény	16
2.3.3. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény	17
2.3.4. 18/2003. (VII. 16.) PM rendelet a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről	17
2.3.5. 22/2009. (X. 16.) PM rendelet a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről	17
2.3.6. 2013. évi XXXVII. törvény az adó- és egyéb közterhekkel kapcsolatos nemzetközi közigazgatási együttműködés egyes szabályairól	20
2.3.7. 32/2017. (X. 18.) NGM rendelet a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről	20
3. TRANSZFERÁRAZÁSI MÓDSZEREK	21
3.1. Hagyományos ügyleti módszerek	23
3.2 Ügyleti nyereségen alapuló módszerek	24
3.4. Kölcsönös Egyeztető eljárás (MAP)	26
3.5 Előzetes hatósági ármegállapítás (APA)	27
4. A TRANSZFERÁR DOKUMENTÁCIÓ JOGSZABÁLYI KÖRNYEZETÉNEK VÁLTOZÁSAI	29
4.1. Helyi Nyilvántartás (Local File)	29
4.2. Fődokumentum (Master File)	30
4.3. Országokénti jelentés (Country-by county Report)	31
4.4. Pandémia kezelése	31
4.5. Pillar two hatása (jogsabály tervezetek készítése, módosítás, bevezetés)	32

4.6 Business in Europe: Framework for Income Taxation	34
5. AZ EMPERIKUS KUTATÁS EREDMÉNYEI.....	37
5.1. A kérdésekre adott válaszok.....	38
5.2. A kérdésekre adott válaszok elemzése	41
6. KONKLÚZIÓ.....	43
FELHASZNÁLT FORRÁSOK.....	45

1. BEVEZETÉS

A 21. század globális gazdasági környezet változásai ráirányították a figyelmet a transzferárazás fontosságára. A transzferárak megfelelő meghatározása kulcsfontosságú az adóelkerülés megakadályozásában és az adóhatóságok számára, hogy biztosítsák a tisztességes, egyenlő és általános adóztatást. Mint ismert, a transzferárakat a kapcsolt vállalatok közötti ügyletek piaci árának megfelelően kell meghatározni, hogy az adóalapok torzítása nélkül tükrözzék a gazdasági tevékenységeket. Ez a folyamat segít a kormányoknak abban, hogy hatékonyabban kezeljék az államháztartási hiányt és egyben elősegítsék a nemzetközi kereskedelmi kapcsolatok átláthatóságát.

A kapcsolt vállalkozások közötti tranzakciók dokumentálása és a transzferár-nyilvántartások vezetése rendkívül fontos, mivel ezek hiánya vagy hibás elkészítése komoly bírságokat vonhat maga után. Az adóhatóságok világszerte nagy hangsúlyt fektetnek a transzferárak ellenőrzésére, és számos országban külön osztályokat hoztak létre ezen ellenőrzések végrehajtására, köztük Magyarországon is. Ezért minden vállalkozásnak, különösen a kapcsolt vállalkozásoknak, nagyon fontos, hogy megfelelően dokumentálják és nyilvántartásba vegyék ezeket a tranzakciókat, és felkészüljenek az esetleges ellenőrzésekre. Emellett ajánlott a korábbi évek transzferár-nyilvántartásainak felülvizsgálata is, hogy biztosítsák azok megfelelőségét és pontosságát. Ez nem csak az esetleges bírságok elkerülése miatt fontos, hanem azért is, mert a pontos és átlátható nyilvántartások hozzájárulnak a vállalkozások hosszú távú sikeréhez és stabilitásához.

Jelen dolgozat alapjául szolgáló kutatás célja az volt, hogy a jogszabályok és a joggyakorlat feltérképezése, elemzése feltárja a jogintézmény legfontosabb gyakorlati tapasztalatait, s ezzel mind a jogalkotó, mind az adóalanyok számára hasznosítható információt nyújtson.

A téma számos kutatási és gyakorlati kérdést felvet. Hogyan alakítsák ki a vállalatcsoportok a transzferáraikat úgy, hogy azok megfeleljenek egy adóhatósági ellenőrzés során? A transzferár-szabályozás az országok adópolitikájának mára egyik legforróbb kérdéskörének számít. Az OECD kiemelten kezeli a nyereségadó, az adóoptimalizálás, a transzferárszabályozás kérdéskörét, melyekre irányelveket alakít ki, „legjobb gyakorlatokat” oszt meg, javaslatokat tesz. Gyakorlati abból a szempontból is, hogy a transzferárazás a mai napig nem egy egzakt tudomány, minden vállalatcsoport egyénileg szabályozza az árait, rengeteg érdekes transzferár-megoldással, „trükkkel” találkozhatunk ezek vizsgálatakor. Az elszámoló árak kialakítását tehát

tankönyvekből megtanulni gyakorlatilag lehetetlen. A dolgozat további célja bemutatni a transzferár dokumentáció készítési kötelezettség szabályozásának hazai változásait, összefoglalva a transzferárazással kapcsolatos törvényeket, rendeleteket és módosításokat, majd szemléltetve a különbségeket. Az elméleti kutatás és a gyakorlatban szerzett tapasztalatok alapján az alábbi kutatási hipotézisekből indultam ki:

1. Hipotézis: A jelenlegi transzferár-szabályozás bár komplex, még is lehetővé teszi a globális nagyvállalatok számára az adóoptimalizációt. Ennek oka, hogy az adóhatóságok gyakran a formális dokumentációra támaszkodnak az értékteremtési folyamatok mélyreható megértése helyett.

Ez különösen igaz lehet azokban az esetekben, ahol az információs aszimmetria jelentős, és a bíróságoknak vagy az adóhatóságoknak korlátozott betekintésük van a vállalatok belső működésébe. A gyakorlatban ez azt jelentheti, hogy a formális követelmények teljesítése előtérbe kerül, míg a tranzakciók valós gazdasági tartalma másodlagos szemponttá válhat. Mindezt tetézi az, hogy a nemzetközileg kialakult és kialakulóban lévő transzferár szabályozások határozzák meg a globális nagy vállaltok, vállalatcsoportok belső elszámolásainak rendszerét. Azonban ezek a belső rendszerek a jogszabályok betartását célozzák meg, mintsem az egyes csoporttagok közötti valós értékteremtés bemutatását. A szofisztikált transzferárazási módszerek lehetővé teszik a multinacionális vállalatok számára, hogy optimalizálják adóterheiket, gyakran kihasználva a különböző országok adórendszereinek eltéréseit. Az OECD és más nemzetközi szervezetek folyamatosan dolgoznak új iránymutatások és szabályozások kidolgozásán, hogy szigorítsák a transzferárazási gyakorlatokat és csökkentsék az adóelkerülés lehetőségeit. Azonban a globális gazdasági környezet és a vállalatok gyors alkalmazkodóképessége miatt ez egy folyamatosan változó és összetett terület.

2. Hipotézis: Miközben az adóelkerülés érdekében folyamatos a jogalkotás és a kiigazítás, a transzferárazás dokumentációinak elkészítése súlyos bürokratikus terhet jelent a vállalatcsoportok számára.

A nemzetközi szabályozási környezet liberalizálódása és a gazdasági integráció, mint az Európai Unió esetében, jelentősen növelte a nemzetközi üzleti tranzakciók komplexitását. Ezen változások és hatások alól hazánk Magyarország sem kivétel. A transzferárazás és a kapcsolódó dokumentáció összetettsége különösen kihívást jelent a multinacionális vállalatok és az adóhatóságok számára. A hatékonyabb és átláthatóbb rendszerek kialakítása érdekében

folyamatosan fejleszteni kell a módszereket és eszközöket, hogy megfeleljenek a modern üzleti világ igényeinek. Ez magában foglalhatja az adat- és információkezelési technológiák, valamint a nemzetközi adózási szabályok harmonizációjának előmozdítását is.

3. Hipotézis A transzferárazás jelenlegi szabályozása csak korlátozottan képes a nemzetközi adóelkerülés és az adócsalás megelőzésére. Ez pedig jelentős kiesést jelent a tagállami (és uniós) költségvetések számára.

Az adóhatóságok de még a politikusok is gyakran a transzferárazás rendszerét teszik felelőssé a nemzetközi adóelkerülés és adócsalás problémáiért. Azonban a transzferárazás egy régi módszer, amely a korábbi nemzetközi gazdasági rendszerben alakult ki, és a mai megváltozott gazdasági környezetben már nem tudja hatékonyan kielégíteni az adóhatóságok igényeit. Bár a transzferárazási rendszer szigorítása és a büntetőjogi eszközök alkalmazása átmeneti sikereket hozhat, a nemzetközi adóelkerülés és adócsalás problémáinak megoldását elsősorban más területeken kell keresni. A túlzott audit ellenőrzések pedig bizalom vesztéshez vezethetnek és csökkentheti a kommunikáció mértékét az adóalanyok és adóhatóság között, ami még inkább fokozhatja az információs aszimmetriát.

A három hipotézisből az az előzetes feltevés vonható le, hogy egyfelől a transzferárazás pénzügyi jogi szabályozása folyamatosan halad előre (lassan lehet lesz uniós jogharmonizáció is), miközben a túlszabályozás nagy terhet ró a vállalatokra, s még sem képes az adóelkerülés megállítására. A dolgozat alapjául szolgáló kutatásban alapvetően jogelemző, jogösszehasonlító módszereket alkalmaztam, melyet empirikus adatfeldolgozással egészítettem. Így többek között több mélyinterjú felvételét végeztem el, s ezek elemzésével próbáltam választ adni a kutatási kérdésekre. Megjegyezendő, hogy a jelen kutatás alátámasztás kapcsán a mesterséges intelligencia felhasználására szöveg vagy kép alakotás keretein belül nem került sor.

A dolgozat a bevezetésen és a záró gondolatokon túl négy nagyobb fejezet köré épül. Először a transzferár fogalmának tisztázására, valamint a jogintézmény történeti áttekintésére, s a hatályos szabályozásának bemutatására került sor. Ezt követően a transzferárazási módszerek képezik az elemzés tárgyát. Majd ezt követően részletesen elemzem a vállalatcsoportok által kötelezően elkészítendő dokumentációk kérdését. Végezetül külön fejezetben kapott helyet az empirikus kutatás eredményei összefoglaló rész, mely a kutatás hipotéziseinek alátámasztására is szolgál, keretet adva a dolgozatnak.

2. ELMÉLETI HÁTTÉR

2.1 A transzferárhoz kapcsolódó alapfogalmak

2.1.1 A transzferár fogalma

Az elméleti áttekintést a fogalmi definíció elemzésével érdemes kezdeni. A transzferár vagy elszámoló ár a vállalatokon belüli tranzakciókra alkalmazott ár, mely egyúttal fontos adójogi tartalommal is bír. Ez az ár lehetővé teszi a vállalatok számára, hogy nyomon kövessék és elszámolják a különböző részlegek közötti tranzakciókat. A transzferárakat gyakran használják a költségek, a bevételek és a nyereség belső elosztására a vállalatokon belül. Ez segíthet a vállalatoknak abban, hogy jobban megértsék, mely részlegek a legprofitábilisebbek, és hol vannak költségcsökkentési lehetőségek. Ez az ár azonban nem mindig tükrözi a piaci árat, mivel belső használatra készült. Ezért a transzferárakat gondosan kell kezelni, különösen a nemzetközi tranzakciók esetében, ahol a transzferárakat gyakran szabályozzák a nemzeti és nemzetközi adójogszabályok.¹ A vállalaton belüli értékesítés feltételei a szervezeti struktúrától függenek. A belső tranzakciók, beleértve a transzferárakat, a vállalat belső politikájától és rendszerétől függenek. A szervezeti struktúra meghatározza a források és felelőségek megosztását, ami hatással van a belső árazásra. Ez befolyásolja a pénzügyi jelentéseket, a költségvetési tervezést és a nyereségmegosztást. A transzferárazási szabályok nem megfelelő kezelése komoly pénzügyi és jogi következményekkel járhat.² A belső kereskedelem célja a vállalati erőforrások optimalizálása és a profit maximalizálása. A vállalati egységeknek ösztönözniük kell a teljesítményüket, és átadniuk azt a vállalat más részeinek, hogy növeljék a bevételeket és a versenyképességet. A transzferárak segítenek a belső erőforrások allokálásában és optimalizálásában. Ezeket úgy állítják be, hogy ösztönözzék a részlegek vezetőit a teljesítmény javítására. A transzferáraknak tükrözniük kell a piaci viszonyokat és ösztönözniük kell a hatékony belső kereskedelmet, hogy a vállalat egészének eredménye javuljon.³

2.1.2 A kapcsolt vállalkozás fogalmi keretei

¹ Kondor Bence Barnabás – Pásztor László (2016): TranszFAIRár Kvadrát Print (Budapest) 17-18.

² Jurušs Māris - Miloseviča Kristīne - Šmite-Roķe, Baiba Transaction market value range based on arm's length principle for customs and tax purposes In: Czene-Polgár Viktória - Csaba Zágón - Szabó Andrea - Zsámbokiné Ficskovszky Ágnes (2021): „Tradíció, Tudomány, Minsőég 30 éves a Vám- és Pénzügyőri Tanszék” a Magyar Rendészettudományi Társaság Vám- és Pénzügyőri Tagozata 153-162. old.

³ Cooper, J., Fox, R., Loeprick, J., & Mohindra, K. (2017): Transfer pricing and developing economies: A Handbook for policy makers and practitioners. The World Bank Group. 2-6. old.

A transzferár meghatározásával jegyben járó fogalom a kapcsolt vállalkozások, mely kulcsfontosságú szerepet tölt be a transzferár-ügyekben. Az OECD modellegetezmény és a más nemzetközi irányelvek is hasonlóan fogalmazzák: „A kapcsolt vállalkozás olyan jogviszony, amelyben két vagy több vállalkozás egy tulajdonosi körhöz vagy közös ügyvezetéshez tartozik, és valamilyen többségi befolyás áll fenn”.⁴ A magyar jogszabályok több helyen tartalmazzák a kapcsolt vállalkozás fogalmát. Ezek közül az alábbiakat szeretném kiemelni:

- 1) A társasági adóról és osztalékról szóló törvény (Tao. törvény) meghatározza a kapcsolt vállalkozások fogalmát. Ezek olyan vállalatok, amelyek közvetlenül vagy közvetve összekapcsolódnak, például tulajdonosi vagy ügyvezetési szempontból, és speciális adózási szabályok vonatkoznak rájuk.⁵
- 2) Az Adózás rendjéről szóló törvény (Art.) szerint a kapcsolt vállalkozások közé tartoznak az anyavállalatok, leányvállalatok és közös vezetésű vállalatok. Az Art. alapelve, hogy a kapcsolt vállalkozások ügyleteit a szokásos piaci ár alapján kell minősíteni. Az Art. hivatkozik a Tao. törvény definíciójára a kapcsolt vállalkozások meghatározásában.”⁶
- 3) A Számvitelről szóló törvény is rendelkezik a kapcsolt vállalkozásokról, de eltér a Tao. törvénytől. A Számviteli törvény csak gazdasági társaságokra vonatkozik, így ha egy magánszemély két társaságban is többségi tulajdonos, azok nem minősülnek kapcsoltnak. Az Sztv. kevésbé szigorú ebben, de szigorúbb, mert már 20%-ot meghaladó szavazati befolyás esetén is kapcsolt vállalkozásokról beszél.⁷
- 4) A negyedik törvényünk az ÁFA törvényünk is érdemleges említést és jellemzőket tesz a kapcsolt vállalkozásra. ⁸
- 5) De, hogy a magyar jogszabályokon kívül más rendelkezések is említésre kerüljön, mind az Európai Bizottság 1407/2013 és 1408/2013/EU bizottság rendeleteiben is meghatározásra kerül a „kapcsolt vállalkozások” fogalom. E két bizottsága rendeletei szerint a kapcsolt vállalkozások egy csoportja egy és ugyanazon vállalkozásnak minősül a csekély összegű támogatás szabályai szerint. Azonban nem kezelhetők kapcsolt vállalkozásként azok, amelyeket csak az köt össze, hogy mindegyikük ugyanazon közjogi szervezettel áll kapcsolatban, de önálló döntési jogkörük van.”⁹

⁴ Berényi Marianna (2015): Transzferár a gyakorlatban 2015, Transzferaudit, avagy a kapcsolt vállalkozások adókockázat-csökkentése, Vezinfo Kiadó és Tanácsadó Kft. (Budapest) 36-37. old.

⁵ 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról

⁶ 2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről

⁷ 2000. évi C. törvény a számvitelről

⁸ 2007. évi CXXVII. törvény az általános forgalmi adóról

⁹ A Bizottság 1408/2013/EU Rendelete

Transzferár szempontjából, mint a kapcsolt vállalkozás fogalma az 1996. évi társasági adóról szóló LXXXI. számú törvényből érdemel további kifejtést. Ezért is folytatnám azzal, hogy az említett jogszabály 4. § (23) pontja szerint két vállalkozás kapcsoltnak számít az alábbiak szerint:

- a) Az adózó és az a személy, amelyben az adózó a 2013. évi V. törvény a Polgári törvénykönyvről (továbbiakban Ptk.) szóló rendelkezéseinek megfelelő alkalmazásával közvetlenül vagy közvetve többségi befolyással rendelkezik.
- b) Az adózó és az a személy, amely adózóban a Ptk rendelkezéseinek megfelelő alkalmazásával közvetlenül vagy közvetve többségi befolyással rendelkezik.
- c) Az adózó és más személy, ha harmadik személy a Ptk. rendelkezéseinek megfelelő alkalmazásával közvetlenül vagy közvetve mindkettőjükben többségi befolyással rendelkezik azzal, hogy azokat a közeli hozzátartozókat, akik az adózóban és más személyben többségi befolyással rendelkeznek, harmadik személynek kell tekinteni.
- d) A külföldi vállalkozó és beföldi telephelye, valamint a külföldi vállalkozó telephelyei, továbbá a külföldi vállalkozó belföldi telephelye és az a személy, amely a külföldi vállalkozóval az előző pontokban meghatározott viszonyban áll.
- e) Az adózó és külföldi telephelye, továbbá az adózó külföldi telephelye és az a személy, amely az adózóval az előző pontokban meghatározott viszonyban áll.
- f) Az adózó és más személy, ha köztük az ügyvezetés egyezőségére tekintettel a tőzsdei és pénzügyi politikára vonatkozó döntő befolyásgyakorlás valósul meg.
- g) az a)-c) alpontban foglaltaktól függetlenül is létrejön a kapcsolt vállalkozási viszony.
- h) A 11. pont, az 53. pont és 8. § (1) bekezdésének f) pontja szerint és a 16/A. § szerint közvetlen vagy közvetve tőkerészesedés vagy legalább 25%-os nyereségrészesedés áll fenn azzal, hogy ezen rendelkezések alkalmazásában az f) alpontban foglaltak teljesülését nem kell vizsgálni.
- i) a 16/B. § alkalmazásában, ha az adózó és más személy viszonylatában legalább 50%-os közvetlen vagy közvetett szavazatijog-részesedése, vagy legalább 50%-os közvetlen vagy közvetett tőkerészesedés vagy legalább 50%-os nyereségrészesedés áll fenn azzal, hogy a szavazati jog-részesedések és a tőkerészesedések tekintetében az összehangoltan eljáró személyek befolyását egybe kell számítani, továbbá az összevont pénzügyi beszámolót készítő vállaltcsoporthoz tartozó adózók esetében az f) alpontban foglaltakat is vizsgálni kell.

Ezek a szabályok határozzák meg, hogy mely vállalkozások tekinthetők kapcsolt vállalatoknak az adózási szempontból. Fontos, hogy az adózók és a vállalkozások ezen szabályok mentén értékeljék a köztük fennálló kapcsolatokat.¹⁰ A törvényi meghatározás első olvasatra igen komplexnek tűnhet, így az egyes alpontokat a következőkben példákkal szeretném szemléltetni.

Az első két pont felismerése nem okozhat nehézséget, hiszen az adózó legyen XYZ Kft. adózó 100 %-os tulajdonosa az ABC Zrt. Így az XYZ Kft. leányvállalata ABC Zrt.-nek. Az anyavállalatnak jelen esetben az ABC Zrt.-nek többségi befolyása van a leányvállalat felett, mint például a szavazati jogokban vagy a tulajdoni részesedésben. A következő esetben, mikor két adózó – a példa kedvéért - DEF Kft. és GHI Kft., amelyekben egy harmadik félnek JKL Kft.-nek van többségi befolyása. Megvalósulhat úgy, hogy DEF Kft. és GHI Kft., mint testvérvállalat esetében az anyavállalt közös jelent esetben JKL Kft., és legalább 51%-ban tulajdonolja őket. A külföldi vállalkozó és a belföldi telephelye alpontra példa az, amikor egy osztrák vállalatnak belföldi telephelyének kapcsolt vállalata, az osztrák vállalt és minden kapcsolt vállalata. Arra az esetre, amikor adózó és külföldi telephelye, mint tény megvalósul egy magyar társaság és szlovák telephelye esetén. Ebben az esetben a magyar társaság összes kapcsolt társasága a telephelynek kapcsoltja lesz. Az ügyvezetőségi egyezőség alpont szemléltetése sem egy bonyolult eset, mivel az adózó önálló képviseleti joggal bíró ügyvezető több vállalkozásokban, akkor független a társaságok tulajdonosaitól, akkor a vállalkozások kapcsolt vállalkozások lesznek. 2019 január 1.-jétől a kapcsolt vállalkozások definíciójához tartozik a legalább 25%-os szavazati jog, tőkerészesedés vagy nyereségrészesedés.¹¹ A transzferár esetében a 25%-os korláttól el lehet tekinteni. Ez a szabály a kamatlevonhatósági korlátnál, illetve az ellenőrzött külföldi társaságok adóalapjának növelésénél kell górcső alá venni.¹²

A kapcsolt vállalkozás fogalmának megértéséhez fontos a többségi befolyás és a közeli hozzátartozó fogalmainak ismerete. A többségi befolyás a 2013. évi V. törvény 8. § (1) bekezdése szerint olyan kapcsolat, amelyben egy személy vagy jogi személy a szavazatok több mint felével vagy meghatározó befolyással rendelkezik egy jogi személyben. A 8. § (2) bekezdés részletezi ennek megnyilvánulását és mibenlétét: „A befolyással rendelkező akkor rendelkezik egy jogi személyben meghatározó befolyással, ha annak tagja vagy részvényese, és

¹⁰ ADÓ-kódex (2020): Transzferár-útmutató 2020, 2020/5 Wolters Kluwer, Budapest, 2-11. old.

¹¹ Európai Bizottság (2020): Felhasználói útmutató a kv-k fogalommeghatározásához Ref. Ares (2020)4670215 - 08/09/2020

¹² Adó kódex ism. 21. old.

a) jogosult e jogi személy vezető tisztségviselői vagy felügyelőbizottsága tagjai többségének megválasztására, illetve visszahívására; vagy

b) a jogi személy más tagjai, illetve részvényesei a befolyással rendelkezővel kötött megállapodás alapján a befolyással rendelkezővel azonos tartalommal szavaznak, vagy a befolyással rendelkezőn keresztül gyakorolják szavazati jogukat, feltéve, hogy együtt a szavazatok több mint felével rendelkeznek.”

A többségi befolyás mint fogalom már az 1959. évi a Magyar Köztársaság Polgári Törvénykönyvében is szerepelt, amely szerint a „közeli hozzátartó a házastárs, a bejegyzett élettárs, az egyeneságbeli rokon, az örökbefogadott, a mostoha- és neveltgyermek, az örökbefogadó-, a mostoha- és a nevelőszülő, valamint a testvér, hozzátartozó továbbá: az élettárs, az egyeneságbeli rokon házastársa, bejegyzett élettársa, a jegyes, a házastárs, a bejegyzett élettárs egyeneságbeli rokona és testvére, valamint a testvér házastársa, bejegyzett élettársa;”¹³ A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013 évi V. törvény (a továbbiakban: Új Ptk.) alapján, mint közeli hozzátartozó az, aki „a házastárs, az egyeneságbeli rokon, az örökbefogadott, a mostoha- és a nevelt gyermek, az örökbefogadó-, a mostoha- és a nevelőszülő és a testvér;”¹⁴ A két jogszabályi meghatározás között egy különbség fedezhető fel, az új Ptk. a bejegyzett élettársat már nem veszi bele a közeli hozzátartozó definíciójába.

2.1.3. A szokásos piaci ár elve

A kapcsolt vállalkozások közötti ügyletek esetén elengedhetetlen a szokásos piaci ár elvének betartása, amely biztosítja, hogy az árak a piaci viszonyokat tükrözzék. Az OECD Modellegyezmény iránymutatást ad a helyes transzferár-képzéshez, amely több lépést igényel, mint például az ügylet pontos meghatározása, a szerződési feltételek áttanulmányozása, a vállalati kockázatok figyelembevétele és külső piaci adatok használata. A helyes árképzés elengedhetetlen a megfelelő adózási és pénzügyi eredmények eléréséhez. Az OECD és más nemzetközi iránymutatások segítenek a transzferár-képzésben, amely több módszert is alkalmazhat a szokásos piaci ár meghatározásához: Összehasonlító árak módszere (CUP), Ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer (TNMM), Viszonteladási árak módszere (RPM), Költség és jövedelem módszer (CPLM), Nyereség megosztás módszer (PSM).¹⁵

¹³ 1959 évi IV. törvény a Polgári Törvénykönyvről 685. §

¹⁴ 2013 évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről 8:1. § (1)

¹⁵ Fyfe, K. J. (2016): Understanding and managing risks at the intersection of transfer pricing and customs valuation rules [Doctoral dissertation, University of Pretoria].

2.1.4. A dokumentációs kötelezettség elve

A szokásos piaci ár elve mellett fontos a transzferár dokumentációs kötelezettsége is. Minden kapcsolt vállalkozásnak, amely cégcsoporton belüli ügyleteket bonyolít le, és ezek árai eltérnek a piaci ártól, kötelessége bemutatni a transzferár dokumentációt. Ez igazolja, hogy az árképzés összhangban áll a piaci alapú árazással, elkerülve az adózási és jogi kockázatokat. A dokumentációnak tartalmaznia kell az árképzési döntések alapjait, a tranzakciók típusát, az érintett feleket, a termékeket vagy szolgáltatásokat, a tranzakció körülményeit és az ármeghatározás módszertanát, valamint iparági összehasonlító elemzéseket és pénzügyi adatokat.¹⁶ A dokumentációs kötelezettség meghatározza, mely vállalatcsoportok tartoznak ide. Magyarországon a 2004. évi XXXIV. törvény alapján közép- vagy nagyvállalatnak minősülnek azok a cégek, amelyek foglalkoztatotti létszáma eléri az 50 főt, éves nettó árbevételeük vagy mérlegfőösszegük pedig a 10 millió eurót. Ezek a vállalatok kötelesek transzferár dokumentációt készíteni. A mikro- és kisvállalkozások mentesülnek e kötelezettség alól, mivel tranzakcióik kisebb volumenűek. Azonban még ezeknek a vállalkozásoknak is be kell tartaniuk a piaci ár elvét, hogy elkerüljék az adózási vitákat.¹⁷ A dokumentációról a dolgozatomban későbbi részében bővebben kifejtem fajtáit és hogy miket is kell tartalmazniuk.

2.2 Történeti áttekintés a transzferár megjelenéséről

2.2.1 A transzferár szabályozás kezdete és eredete

A transzferárak definíciója és a kapcsolódó elvek után a kialakulásuk bemutatása következik. Az USA Adóhatósága (IRS) 1917-ben vezette be a konszolidált beszámoló kötelezettséget, ami átláthatóbbá tette a kapcsolt vállalkozások közötti tranzakciókat. 1935-ben az USA-ban először nyilatkoztatták ki a szokásos piaci ár elvét (arm's length principle), amely kulcsfontosságú a nemzetközi adózási szabályokban. 1968-ban teljes útmutatást adtak ki a szokásos piaci ár elvéhez kapcsolódóan, 1979-ben pedig az USA főszerepet vállalt a transzferár-irányelv fejlesztésében. 1986-ban az IRC 482. szakaszát kiegészítették az immateriális javakra vonatkozóan, amelyek közé tartoznak a vagyoni értékű jogok, szellemi termékek és az üzleti/cégérték.¹⁸ Az IRC 482. szakasza segít abban, hogy a kapcsolt felek közötti ügyletek

¹⁶ Cooper, J., Fox, R., Loeprick, J., & Mohindra, K. ism. 241.-268. old.

¹⁷ Lakatos Zsuzsa-Kiss Tamás (2019): Új Transzferár-nyilvántartás készítési kézikönyv - Gyakorlati példákkal, adóellenőrzési útmutatóval Tax Revolutions Kft. (Budapest)

¹⁸ Pásztor László – Bársony Farkas – Kondor Bence Barnabás (2020) Transzfairár, Kondor Tp (Budapest)

tisztességesek és átláthatóak legyenek, és hogy az immateriális javakból származó bevételek megfelelően legyenek elosztva.¹⁹

2.2.2. Az OECD szerepe a transzfer szabályozásban

A transzferárak nemzetközi szabályozásában az OECD a legfontosabb szervezet, amelyet a nemzetközi együttműködések központjaként is emlegetnek. Az OECD Modellegyezménye a kapcsolt vállalkozások közötti tranzakciók szabályozásának alapidokumentuma, amely sok ország számára iránymutatásként szolgál. A 9. cikk 1.6 pontja rögzíti a szokásos piaci ár elvét (Arm's Length Principle), amely szerint a kapcsolt vállalkozások közötti tranzakciók feltételeinek meg kell egyezniük a független vállalkozások közötti feltételekkel, és az így elért nyereséget meg kell adóztatni.²⁰

Az OECD-t 1961-ben hozták létre a gazdasági növekedés, az államháztartás stabilitása, a munkanélküliség csökkentése és a világkereskedelem növelése érdekében. Segítséget nyújt a tagországoknak a gazdasági, társadalmi és környezeti kihívások kezelésében, valamint az ideális gazdasági és szociális politikák kidolgozásában. Székhelye Párizsban található.²¹ Az OEEC, az OECD elődje, hagyta jóvá az első két ajánlást a kettős adóztatás elkerülésére, eredetileg a Marshall-terv végrehajtására jött létre. Az OECD 1963-ban elfogadott Modellegyezménye irányelveket tartalmazott a kettős adóztatás elkerülésére, amely alapul szolgált a későbbi adóztatási szerződésekhez. Az OECD 1977-ben új Modellegyezményt fogadott el, majd 1979-ben kiadta a „Transzferárazás és multinacionális vállalatok” című jelentést. A globalizáció és az adóelkerülési stratégiák fejlődése miatt az OECD többször módosította a Modellegyezményt, hogy megfeleljen a változó gazdasági és adózási környezetnek. A legutóbbi módosítások 2008-ban és 2014-ben történtek, amelyeket Magyarország is alkalmaz 2015-től. 1995-ben az OECD elfogadta a Transzferár irányelveket, amelyek útmutatást nyújtanak a transzferár szabályok alkalmazásához, különös tekintettel az immateriális javak és a csoporton belüli szolgáltatások értékelésére. Az irányelvek célja a nemzetközi adóelkerülés csökkentése és az adóhatóságok közötti együttműködés elősegítése. 2002-ben az EU létrehozta a Transzferár Fórumot, hogy segítse a transzferárak szabályozásával

¹⁹ Szegediné dr. Lengyel Piroska (2017): IFRS – IAS38 Immateriális javak - Az immateriális javak értékcsökkenése, amortizációs módszerek, 2017 / 11 lapszám 32. old <https://www.onadozo.hu/lapszamok/2017-11/ifrs-ias38-immaterialis-javak-az-immaterialis-javak-ertekcsokkenese-amortizacios-modszerek-2180?page=> (letöltve: 2024.04.27.)

²⁰ OECD (1963), Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264073241-en>. (letöltve: 2024.04.28.)

²¹ <https://www.oecd.org/60-years/timeline/#selectorBlock> (letöltve: 2024.04.28.)

kapcsolatos problémák megoldását és támogassa a tagállamokat a törvények kialakításában. 2010-ben az OECD változtatásokat vezetett be, amelyek nagyobb hangsúlyt fektetnek az összehasonlíthatóságra és megszüntették a módszerek közötti hierarchiát, lehetővé téve a rugalmasabb módszerválasztást. 2015-ben a G20 és az OECD létrehozta a BEPS programot az adóelkerülés visszaszorítására. A BEPS akcióterv célja két fő probléma kezelése volt:

1. Adóelkerülés megakadályozás: A program próbálta megakadályozni a mesterséges profitátvezetést az alacsony vagy nulla adókulcsú országokba.
2. Gazdasági tevékenység és adóztatás összehangolása: A vállaltoknak abban az országban kell adózniuk, ahol tényleges gazdasági tevékenység folyik.

A BEPS kezdeményezés célja az ügyletek és kockázatok pontos körülhatárolása, hogy erősítse a szokásos piaci ár elvét. Az új arm's length principle szerint az ügyletek valós gazdasági tartalmát is figyelembe kell venni, nem csak a formális szerződési feltételeket. Ez segít visszaszorítani az adóelkerülési stratégiákat, biztosítva, hogy a multinacionális vállalatok tisztességesen járuljanak hozzá az adóbevételekhez azokban az országokban, ahol valós gazdasági tevékenységet folytatnak. A BEPS szabályok célja az adóegyezmények hatékonyabb és egységesebb módosítása az adóalap eróziójának és a nyereség-átcsúsztatás elkerülése érdekében.²² A kockázatok kezelése és a szerződések körülhatárolása fontos a pénzügyi tervezésben. Az új útmutató szerint a kockázatok allokálásának és megtérülésének pontos elemzése elengedhetetlen. A kockázatelemzés során azonosítjuk, értékeljük és rangsoroljuk a kockázatokot, meghatározva, mely fél vállalja azokat. Az OECD útmutatója kiterjesztett funkcionális elemzést igényel, amely a kockázatok kezelésének módját is vizsgálja. Az OECD 2017-ben módosította a Transzferár irányelveit a BEPS akcióterv figyelembevételével. A fő változások a következők:

1. Összehasonlító elemzés
2. Kockázatelemzés
3. Dokumentációs kötelezettség
4. Immateriális javak
5. Csoporton belüli szolgáltatások
6. Nyereségmegosztás
7. Telephely

²² Berényi Marianna (2015) Transzferár a gyakorlatban 2015, Transzferaudit, avagy a kapcsolt vállalkozások adókockázat-csökkentése, Vezinfő Kiadó és Tanácsadó Kft. (Budapest) 10.-20.old.

Az új irányelvek háromszintű dokumentációs struktúrát határoznak meg: globális csoportszintű jelentés (Country-by-Country Reporting), fő dokumentáció (Master File), és helyi dokumentáció (Local File). Ez növeli az átláthatóságot és segíti az adóhatóságokat a transzferárak ellenőrzésében. A multinacionális vállalatoknak részletesen kell dokumentálniuk globális működésüket, beleértve az összes kapcsolódó pénzügyi tranzakciót és vállalati döntést, hogy megfeleljenek a nemzetközi adózási előírásoknak.²³ A 2022-es OECD iránymutatások a „karcolásig pontos” elv alkalmazására vonatkoznak, amely a kapcsolt vállalkozások közötti határokon átnyúló tranzakciók adózási értékeléséről szól. Az irányelvek célja, hogy az MNE-k adóköteles nyeresége tükrözze a területükön végzett gazdasági tevékenységet, és korlátozzák a gazdasági kettős adóztatás kockázatát. A 2022-es irányelvek tartalmazzák a tranzakciós nyereség módszerének felülvizsgált iránymutatását, a nehezen értékelhető immateriális javak megközelítését, és az új transzferár-irányelveket a pénzügyi tranzakciókra. Emellett konzisztencia változtatásokat is bevezettek a többi OECD Transzferár-irányelvhez.²⁴

2.2.3 A transzferár megjelenése Magyarországon

Magyarország OECD-hez való csatlakozása 1989-ben kezdődött a rendszerváltás után. A Partners in Transition megállapodást 1991-ben írták alá, a hivatalos csatlakozási kérelmet 1993-ban nyújtották be. A csatlakozási dokumentumokat 1996. március 29-én írták alá, és a nyilatkozat letétbe helyezése 1996. május 7-én történt, ezzel Magyarország hivatalosan is OECD-tag lett. Az OECD-tagságot az 1998. évi XV. törvény hirdette ki.²⁵

A transzferár-szabályozás alapjai már 1992-ben létrejöttek Magyarországon, jelezve az ország elkötelezettségét a nemzetközi szabványok követése iránt, még az OECD-csatlakozás előtt. Magyarországnak már volt olyan jogszabálya, amely a transzferárazással foglalkozott. A jogszabályok kronológiai felosztásával a következő alpontban foglalkozom.

2.3 Hazai Szabályozás

2.3.1 OECD transzferárazási irányelvek megjelenése a hazai szabályozásban

²³ OECD (2017), Education at a Glance 2017: OECD Indicators, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/eag-2017-en>. (letöltve: 2024.04.28.)

²⁴ OECD (2022), "Transfer pricing aspects of financial transactions", in OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/bf9c5c90-en>. (letöltve: 2024.04.29.)

²⁵ 1998. évi XV. törvény a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) Konvenciójának, az ahhoz kapcsolódó jegyzőkönyveknek és a csatlakozási nyilatkozatnak a kihirdetéséről

Az 1991. évi LXXXVI. törvény a társasági adóról szabályozza a transzferárakat, lehetővé téve az adóhatóság számára, hogy a piaci értéket vegye alapul, ha a kapcsolt vállalkozások nem piaci árazást alkalmaznak. Kapcsolt vállalkozásnak számít, ha az adózó többségi részesedéssel rendelkezik vagy döntő irányítást gyakorol egy másik adóalany felett. Ez a szabályozás biztosítja a tisztességes és átlátható adózást, megakadályozva az adóelkerülést.²⁶

2.3.2. Az társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény

Magyarország 1996-ban vált az OECD tagjává, és elkötelezte magát az OECD transzferár irányelveinek hazai jogrendbe építése mellett. Az irányelvek célja az adóalap eróziójának és nyereségátvitelnek megakadályozása, biztosítva a piaci alapú árazást a kapcsolt vállalkozások között. Az első hazai transzferár irányelvek az 1996. évi LXXXI. törvényben jelentek meg, az OECD irányelveinek megfelelően szabályozva a transzferárak módosítását és a kapcsolódó korrekciókat.²⁷ Az 1996. évi LXXXI. törvény kimondja a szokásos piaci ár elvét, és előírja, hogy az adózás előtti eredményt az alkalmazott ár és a piaci ár különbségével kell módosítani. Ha az alkalmazott ár alacsonyabb adózás előtti eredményt eredményez, az adóalapot növelni kell, kivéve, ha a szerződést magánszemély kötötte nem egyéni vállalkozóként. Az adóalap csökkentése csak akkor lehetséges, ha a vállalkozás rendelkezik a különbözet összegét tartalmazó, másik fél által aláírt okirattal, és a kapcsolt fél belföldi adózó vagy külföldi, de nem ellenőrzött külföldi társaság. A törvény meghatározza a szokásos piaci ár megállapítására alkalmas öt módszert, és lehetővé teszi egyéb módszerek használatát is. 1998-tól a kapcsolt vállalkozások köre bővült, 2001-től pedig a részesedési küszöböt 25%-ról 50%-ra emelték.²⁸ A Tao törvény 2006. július 1-től a többségi befolyás definícióját a Polgári Törvénykönyv alapján határozza meg. Többségi befolyás az, amikor egy személy vagy társaság a szavazatok több mint felével rendelkezik, vagy meghatározó befolyással bír egy másik jogi személyben. Ide tartozik az is, ha egy társaság jogosult a vezető tisztségviselők és/vagy a felügyelőbizottsági tagok többségének kinevezésére vagy leváltására egy másik társaságban.²⁹

²⁶1991. évi LXXXVI. törvény a társasági adóról

²⁷ Szmicsék Sándor (2012): OECD transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások es az adóhatóságok számára, Magyar Könyvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft. (Budapest) 147-153. old.

²⁸ Kerényi Máté Fülöp (2023) Kapcsol vállalkozások, Adótanácsadók Egyesülete segédanyag, Kolchis Kft, https://www.adokamara.hu/uploads/segedanyag/2023/Kapcsolt_vallalkozasok_2023_hat_szabalyai.pdf (letöltve: 2024.04.29.)

²⁹ Zalavári György - Sándor Géza (2018) Meghatározó, többségi, ellenőrző befolyás? – Ahány ház, annyi szokás <https://www.jogado.hu/meghatarozo-tobbsegi-ellenorzo-befolyas-ahany-haz-annyi-szokas/> (letöltve: 2024.04.29.)

2.3.3. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény

A 2003. évi XCII. törvény (Art.) szerint a kapcsolt vállalkozások ügyleteit, amelyek eltérnek a szokásos piaci ártól, adózási szempontból a szokásos piaci árat alapul véve kell minősíteni. Az Art. 23.§ (4.b) bekezdése szerint az adózónak kötelessége bejelenteni az állami adóhatóságnak a kapcsolt vállalkozási viszonyban lévő másik személy adatait az első szerződéskötést követő 15 napon belül, illetve a viszony megszűnését 15 napon belül.³⁰

2.3.4. 18/2003. (VII. 16.) PM rendelet a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről

A 2003. szeptember 1-től hatályos 18/2003. (VII. 16.) PM rendelet a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről szól. Ez jelentős előrelépést jelentett a transzferár képzés és dokumentálás területén, komoly kihívást jelentve az adózók és az adóhatóság számára. A rendelet hatására a vállalkozások szembesültek az adminisztrációs elvárásokkal, különösen az összehasonlító elemzés nehézségeivel. Az adóhatóság ellenőrzéseinek fókuszába került a transzferár dokumentáció vizsgálata, és az évek során komoly tapasztalatokra tettek szert, amelyeket szakmai képzéseken továbbítottak. Ez a rendelet jelentős hatással volt a magyar adózási gyakorlatra.³¹

2.3.5. 22/2009. (X. 16.) PM rendelet a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről

Az évek alatt a rendelet több különböző módosításon esett át. 2012-től bővült azon tevékenységek köre, ahol nem állt fenn nyilvántartási kötelezettség. Az első, nem főtevékenység keretében nyújtott szolgáltatás vagy termékértékesítés továbbszámlázása esetén. A második, a szokásos piaci ár az állami adóhatóság által hozott határozatban kerül megállapításra. A harmadik, ingyenes pénzeszközáradás esetén. 2013 júniusától pedig a negyedik esetkör ingyenes pénzeszköz átvétel esete lett, így ekkor sem kell nyilvántartást készíteni.

2012-től az 50 millió forintos értékhatár alatti teljesítések esetén az adózók mentesülnek a transzferdokumentáció készítésének kötelezettsége alól. Az értékhatár megállapításánál az összevonható szerződések értékét együttesen kell figyelembe venni. A 2009. II. PM rendelet az értékhatárt a szerződés megkötésétől az adóév végéig számítja, míg a 2009. III. PM rendelet

³⁰ 2003. évi XCVII törvény az adózás rendjéről szóló

³¹ Siegler Zs. (2006): Uniós transzferárdokumentáció. Számvitel-Adó-Könyvvizsgálat 2006/3. 117-121. old.

csak az adott adóévben történt teljesítéseket veszi figyelembe. Ez rugalmasabbá teszi az adózók helyzetét, mivel nagyobb esélyük van arra, hogy ne lépjék át az értékhatárt.³²

1. táblázat: A szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről szóló PM rendeletek összehasonlítása

	2009. I. PM	2009. II. PM	2009. III. PM
Cél:	A szokásos piaci ár megállapítása, a nyilvántartás készítés szabályainak lefektetése.		
Nyilvántartási kötelezettség	Kapcsolt vállalkozással hatályos szerződés alapján teljesítés történt. Ha a kapcsolt vállalkozási jogviszony keletkezését megelőzően történt a szerződéskötés, csak akkor van, ha a szerződés bármely lényeges feltételét módosítják, vagy olyan egyéb változás következik be, amelyet független felek az ár meghatározásánál érvényesítenek vagy érvényesítenének.		
Nincs nyilvántartási kötelezettség	Magánszeméllyel nem egyéni vállalkozóként kötött szerződés alapján.		
	Ha az adózó közép vállalkozás.	Ha az adózó kis-és közép vállalkozás.	
		Belföldi illetőségű adózó külföldi telephelye és kapcsolt vállalkozása közötti ügyletre, ha a belföldi illetőségű adózó nemzetközi szerződés rendelkezése alapján a társasági adóalapját úgy módosítja, hogy az ne tartalmazza a külföldön adózatható jövedelmet.	
		Ha a szokásos piaci árat az állami adóhatóság határozatban megállapította.	
		Nem főtevékenység keretében nyújtott szolgáltatás, termékértékesítés többszámlázása esetén.	
		Ingyenes pénzeszköz átadás esetén	Ingyenes pénzeszközátadás és átvétel esetén
		Ha a szerződés alapján történő teljesítések értéke (általános forgalmi adó nélkül számított) szokásos piaci áron az 50 millió forintot nem haladja meg a szerződés megkötésétől az adóév utolsó napjáig.	Ha a szerződés alapján történő teljesítések értéke az adóévben (általános forgalmi adó nélkül számított) szokásos piaci áron az 50 millió forintot nem haladja meg.
	Tőzsdei ügylet, továbbá meghatározott összegben rögzített hatósági ár vagy jogszabályban meghatározott más ár alkalmazása esetében.		
Nincs mentesülés	Bennfentes kereskedelem és tisztességtelen árfolyam-befolyásolás, illetve jogszabály megsértésével alkalmazott ár esetében.		

Forrás: saját szerkesztés

³² 22/2009. (X. 16.) PM rendelet

A rendelet 2. §-a szerint a nyilvántartás elkészítésekor figyelembe kell venni minden jelentős tényrt és körülményt. 2010-től ez az ellenőrzött ügylet megkötésekor, a szerződés módosításakor vagy a teljesítés időpontjában áll fenn. Az adózótól nem várható el aránytalanul nagy költség a nyilvántartás elkészítésére. A 3. § szerint az adózó összevont nyilvántartást is készíthet, és lehetősége van a nyilvántartást nem magyar nyelven elkészíteni, de köteles azt magyar nyelven is rendelkezésre bocsátani az adóhatóság számára.³³

A rendelet 4. §-a tárgyalja, hogy milyen kritériumoknak kell megfelelnie a dokumentációnak. A dokumentációnak tartalmazni kell:

- a kapcsolt vállalkozás adatait,
- a szerződés lényeges pontjait,
- az összehasonlításhoz felhasznált adatokat,
- a szokásos piaci ár meghatározásához választott módszert,
- a lehetséges piaci kapcsolatok szempontjából figyelembe vehető piaci meghatározását,
- a dokumentáció elkészítésének és módosításának időpontját,
- a szokásos piaci árat befolyásoló tényezők eltérésének meghatározását és az emiatt szükséges kiigazítás,
- a funkcionális elemzést,
- az összehasonlító eszköz vagy szolgáltatás alapján számított árat, árrést vagy hasznot, vagyis a szokásos piaci árat.³⁴

A rendelet hozzáteszi, hogy az adózónak információt kell szolgáltatnia, ha és amennyiben a szerződés tárgyában a szokásos piaci ár megállapításával összefüggő bírósági vagy hatósági eljárás folyik. A 2009. I. PM rendelet vezette be a vállalkozáscsoportok számára a közös nyilvántartás elkészítésének lehetőségét. A közös nyilvántartás két részből áll:

- a Fődokumentum tartalmazza a vállalatcsoport Európai Unión belüli tagjaira vonatkozó közös információkat.
- a Specifikus nyilvántartás bemutatja az adózó és a kapcsolt vállalkozása közötti szerződést.³⁵

³³ Art. 95§ (2)

³⁴ 22/2009. (X. 16.) PM rendelet 4.§

³⁵ 22/2009. (X. 16.) PM rendelet

2.3.6. 2013. évi XXXVII. törvény az adó- és egyéb közterhekkel kapcsolatos nemzetközi közigazgatási együttműködés egyes szabályairól

A 2017. évi XL törvény bevezette a CbC riportolási kötelezettséget, amely minden olyan cégcsoportra vonatkozik, amelynek konszolidált árbevétele meghaladta a 750 millió eurót a 2015. adóévben, és amelynek végső anyavállalata magyar adójogi illetőségű. A 2016. adóévre vonatkozó CbC jelentést az adóév végétől számított 12 hónapon belül kell benyújtani. A jelentés célja, hogy átfogó képet adjon a multinacionális vállalatcsoportok globális adóhelyzetéről, beleértve az összes jövedelmet, adót és üzleti tevékenységet.³⁶

Az Országgyűlés 2017-ben elfogadta a 2017. évi XCI. törvényt az országokénti jelentések cseréjéről szóló multilaterális Megállapodás kihirdetéséről. A Megállapodás célja az adózási átláthatóság növelése és a globális jövedelemelosztás, az adók befizetése és a gazdasági tevékenység helyének információhoz juttatása a multinacionális vállalatcsoportok éves országokénti jelentéseinek automatikus cseréjével. A CbC jelentések célja a magas szintű ártranszfer és adóelkerülési kockázatok értékelése, valamint releváns információk biztosítása az adóhatóságok számára.³⁷

2.3.7. 32/2017. (X. 18.) NGM rendelet a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről

A 32/2017. (X. 18.) NGM rendelet bevezette a BEPS 13-as akciótervében kialakított három szintű nyilvántartási rendszert. 2018-tól a magyar transzfer nyilvántartási rendszer kétszintűvé vált: egy fődokumentumból, amely bemutatja a vállalatcsoport globális pénzügyi helyzetét, és egy helyi dokumentumból, amely részletesen bemutatja az adott országban végrehajtott tranzakciókat. Ezt egészíti ki az országokénti jelentéstételi kötelezettség. A szabályozás kiterjeszti a nyilvántartás tartalmi követelményeit, beleértve a szervezeti struktúrát, az ellenőrzött ügyleteket, az összehasonlító elemzéseket és az immateriális javak kezelésével kapcsolatos információkat.³⁸

³⁶ Mattiassich Enikő – Szóka Károly (2023): A transzferárarázást érintő törvénymódosítások és a szabályzat elkészítésének gyakorlata, XII/2023, Soproni Egyetem Kiadó (Sopron) 5-6. old

³⁷ 35/2019. (V. 28.) KKM közlemény <https://jogkodesz.hu/doc/3736868> (letöltve: 2024.04.30.)

³⁸ <https://www2.deloitte.com/hu/hu/pages/ado/cikkek/ado-hirlevelek/transzferarazasi-nyilvantartas-ngm-rendelet.html> (letöltve: 2024.04.30.)

3. TRANSZFERÁRAZÁSI MÓDSZEREK

A jogszabályi kereteken áthámozva magunkat, azoknak megfelelés érdekében fontos tisztáznunk milyen módszerek szerint határozhatja meg egy vállalt transferárait vagy, hogy melyik számára a legmegfelelőbb árazási módszer.

A transferárak meghatározásának módszerei nagyon fontosak a nemzetközi üzleti tranzakciókban. Az OECD által 2010 előtt preferált három módszer határozott meg, melyek a következők:

- Összehasonlító független árak módszere (CUP): Ez a módszer azon az elven alapul, hogy az összehasonlítható független tranzakciókban alkalmazott árakat használják a transferárak meghatározására.
- Vizonteladási árak módszere (RPM): Ez a módszer a vizonteladó által a termékek értékesítéséből származó bruttó haszon alapján határozza meg a transferárakat.
- Költség és haszon (jövedelem) módszer (CPM): Ez a módszer a költségek és a jövedelem közötti összefüggésen alapul, és a transferárakat a költségek és a jövedelem arányában határozza meg.

Az OECD 2010-es módosítása után az üzleti nyereségen alapuló módszerek is hasonlóan kedvező megítélés alá esnek. Ezek a következők:

- Üzleti nettó nyereségen alapuló módszer (TNMM): Ez a módszer a nettó nyereség arányát használja, amelyet egy összehasonlítható független tranzakcióban érték el, hogy meghatározza a transferárakat. Ez a módszer különösen hasznos, ha a tranzakciók közötti különbségek nem befolyásolják jelentősen a nettó nyereség arányát.
- Üzleti nyereségmegosztásos módszer (PSM): Ez a módszer a nyereség megosztásának elvén alapul. A módszer szerint a kapcsolt vállalkozások közötti tranzakciók eredményeként keletkező összes nyereséget a vállalkozások között megosztják, a piaci körülményeket figyelembe véve.

Azonban illendő megjegyezni, hogy a hazai szabályozás (Tao. törvény) nem tesz különbséget a módszerek alkalmazása között. Ez azt jelenti, hogy a vállalatoknak nagyobb rugalmasságuk van a transferárak meghatározásának módszerének kiválasztásában, feltéve, hogy a választott módszer összhangban van a Tao. törvény előírásaival és a nemzetközi adózási normákkal.

2. táblázat: Ármeghatározási módszerek

Típusok	Altípusok	Kritériumok
Hagyományos módszerek	Összehasonlító árak módszere	1. A vállalatcsoport megfelelően összehasonlítható ügyleteket bonyolít független féllel, 2. A vállalatcsoport külső felek között bonyolít le ügyletet, mely alkalmas a vizsgált ügylet összehasonlíthatóságára.
	Viszonteladási árak módszere	1. Feltétel, hogy a társaság kapcsolt féltől szerzi be az árut, majd ezt értékesíti tovább. Mindezt úgy, hogy további módosítást nem eszközöl az árun.
	Költség és jövedelem módszer (cost plus method)	Ez a módszer akkor alkalmazható, amikor a felmerült költségek (fix és változó költségek) a legmegfelelőbbben fejezik ki egy adott áru vagy szolgáltatás értékét.
Ügyleti nyereségen alapuló módszerek	Ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer	A TNMM akkor célszerű alkalmazni, amikor nincs elérhető összehasonlítható ügylet, és a nettó nyereség a legmegfelelőbb mutató. Ez a módszer különösen hasznos, amikor az adózó olyan iparágban működik, ahol hasonló tevékenységet végző, de más terméket gyártó vállalatok vannak. Ilyen esetben a két vállalat összehasonlítható, de nincs közvetlenül összehasonlítható ügylet.
	Ügyleti nyerségmegosztás módszere	Nincs megfelelően összehasonlítható független ügylet. A kapcsolt felek hozzájárulása egyedi és értékes, például egy egyedi immateriális jószág közös kifejlesztése
Egyéb módszerek	Kombinált módszerek, egyedi független módszerek	A szokásos módszerek nem vezetnek eredményre. Megfelel a szokásos piaci ár megállapításának kritériumainak

Forrás: saját szerkesztés

3.1. Hagyományos ügyleti módszerek

3.1.1 Összehasonlító árak módszere

Az OECD szerint az összehasonlító árak módszere (CUP) a legegyszerűbb és legközvetlenebb módja a piaci ár megállapításának, ha alkalmazható. Ez a módszer a kapcsolt vállalkozások közötti tranzakciókat hasonlítja össze független tranzakciókkal, pontosan tükrözve a piaci árakat. Például, ha egy vállalat ugyanazt a terméket azonos áron adja el független és kapcsolt vállalkozásoknak, a transzferár megfelelő. Ha az árak eltérnek, a transzferárat módosítani kell. A CUP módszer csak akkor alkalmazható, ha vannak összehasonlítható független tranzakciók; ellenkező esetben más módszereket kell használni.³⁹

3.1.2. Viszonteladási árak módszere

A viszonteladási árak módszere (RPM) a transzferárak meghatározásának egyik módja. Ennek a módszernek az a lényege, hogy a kapcsolt vállalkozások közötti tranzakció árát (a transzferárat) a viszonteladó által alkalmazott bruttó haszon alapján határozzák meg. A módszer a következőképpen működik:

1. Egy kapcsolt vállalkozás (például az A vállalat) elad egy terméket egy másik kapcsolt vállalkozásnak (például a B vállalatnak).
2. A B vállalat ezután továbbértékesíti ezt a terméket egy független vállalkozásnak (például a C vállalatnak).
3. A B vállalat által alkalmazott bruttó haszon (a viszonteladási árrés) a viszonteladási ár és a transzferár közötti különbség. Ez a bruttó haszon képviseli azt az összeget, amelyből a B vállalat fedezni kívánja értékesítési és egyéb működési költségeit, és amelyből – az elvégzett feladatok függvényében (figyelembe véve az igénybe vett eszközöket és vállalt kockázatokat) – megfelelő nyereséget akar elérni.
4. A transzferár ezután a viszonteladási ár és a bruttó haszon közötti különbségként határozható meg.

³⁹ Kerényi Máté Fülöp (2009): Transzferárazás – avagy a szokásos piaci ár meghatározása a gyakorlatban II., Kolchis Kft. (Budapest) 1-3. old. https://kolchis.hu/wp-content/uploads/2021/11/A_szokasos_piaci_ar_meghatarozasara_alkalmazhato_modszerek.pdf (Letöltve: 2024.04.30.)

Ez a módszer különösen hasznos olyan esetekben, amikor a B vállalat elsősorban viszonteladóként működik, és nem ad hozzá jelentős értéket a termékekhez. Azonban, mint minden transzferár-meghatározási módszer esetében, a viszonteladási árak módszerének alkalmazása is szakértelmet igényel, és figyelembe kell venni a konkrét tranzakció jellegét és a rendelkezésre álló információkat.⁴⁰

3.1.3 Költség és jövedelem módszer

A költség és haszon módszer a szállítónál felmerülő költségeken alapul, amelyekhez hozzáadnak egy megfelelő hasznot a kívánt nyereség eléréséhez. Ez a módszer különösen hasznos, ha nehéz meghatározni a piaci árakat, például hosszú távú megállapodások esetén. Például, ha egy vállalat 100 Ft költséggel állít elő egy terméket és 109 Ft-ért adja el, a 9%-os haszon megfelelhet a piaci szintnek, ha összehasonlítható vállalatok is hasonló nyereséget érnek el.⁴¹ Az OECD irányelvek és a jogi szabályok közötti fordítási különbségek félreértésekhez vezethetnek. Az angol “Cost plus method” kifejezést a magyar szabályozásban “költség és haszon” módszerként, míg a Tao. törvényben “költség és jövedelem” módszerként fordították le. Mindhárom kifejezés ugyanazt a módszert jelenti.⁴² A költség és jövedelem módszer kevésbé érzékeny a termékek vagy szolgáltatások közötti különbségekre, mint az összehasonlító árak módszere. A termék vagy szolgáltatás értékét a költségek és a jövedelem alapján határozza meg, és hasznos, ha a közvetlen összehasonlítás nehéz. Fontos a funkciók hasonlósága a pontos eredmények érdekében. A hagyományos módszerekkel nehéz összehasonlítható adatokat találni, különösen immateriális eszközöknél. A szabályozás egyre megengedőbb, de a módszerek alkalmazása szakértelmet igényel.⁴³

3.2 Ügyleti nyereségen alapuló módszerek

Az ügyleti nyereségen alapuló módszerek, mint az ügyleti nettó nyereségen alapuló és a nyereségmegosztásos módszer, a független felek közötti tranzakciók nyereségét vizsgálják. Az OECD 1995 óta elfogadja ezeket a módszereket, és a magyar jogszabályok is követik ezt az

⁴⁰ OECD (2010): 72. o.

⁴¹ OECD (2010): 78-79. old.

⁴² Kerényi Máté Fülöp (2009): A transzferárakhoz kapcsolódó adózási kérdések Magyarországon Kolchis Kft. (Budapest) 12-14. old. https://kolchis.hu/wp-content/uploads/2021/11/A_transzferarakhoz_kapcsolodo_adozasi_kerdesek_Magyarorszag.pdf (Letöltve: 2024.05.01.)

⁴³ United Nations Department of Economic and Social Affairs (2013): Transfer Pricing Methods In: UN (ed.): United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. United Nations, New York, 191-251. old

irányt 2011 óta. Korábban a hagyományos módszerek előnyben részesültek, de most a “legalkalmasabb módszer” elve érvényesül, ami nagyobb rugalmasságot biztosít a vállalatok számára a transzferárak meghatározásában.⁴⁴

3.2.1 Ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer (TNMM)

Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer a kapcsolt ügyletek értékelésére szolgál, a nettó nyereségmutatókat vizsgálva. Ezek kevésbé érzékenyek az ügylet belső különbségeire, mint a bruttó haszon. A módszer előnye, hogy a nettó nyereségmutatók a funkcionális különbségekre is kevésbé érzékenyek, így hasznos lehet olyan országokban, ahol nehéz meghatározni a bruttó és üzemi nyereséget. Ezért gyakran előnyös választás a kapcsolt ügyletek értékelésében.⁴⁵

Példával is szemléltetve: (X) vállalat egy disztribútor vállalat, amely gumikerekeket értékesít a kapcsolt partnerének (Y). Az (X) vállalat 5%-os hasznot realizál az értékesítéseken. Ebben az esetben ésszerű és célszerű az gumikerekkel foglalkozó független disztribútor vállalatok nettó jövedelmezőségét vizsgálni.

3.2.2. Ügyleti nyereségmegosztás módszere (TPSM)

Az ügyleti nyereségmegosztás módszer kiküszöböli a kapcsolt ügyletek speciális feltételeinek nyereségre gyakorolt hatását. Célja, hogy a nyereséget úgy ossza meg, ahogy azt független vállalkozások tennék. Először meghatározza az összevont nyereséget, majd gazdaságilag indokolt alapon osztja meg azt a kapcsolt vállalkozások között. Ez a módszer segít optimalizálni a jövedelmezőséget és biztosítja, hogy a nyereségmegosztás tükrözze a piaci viszonyokat.⁴⁶

Ha a kapcsolt felek hozzájárulása az adott ügylethez egyedi és értékes, akkor ez a módszer lehet a legmegfelelőbb. Példával is illusztrálva: Az (A) vállalat értékesít (B) kapcsolt vállalatnak immateriális jószágot (valamilyen szellemi alkotást), de a szellemi termék kifejlesztésében (A) vállalat mellett (C) vállalat is részt vett. Ebben az esetben a hozzájárulásuk arányában kell megosztani az ügyleti nyereséget. Ez azt jelenti, hogy a nyereség megosztása tükrözi a felek hozzájárulásának értékét és egyediségét az ügylethez.

⁴⁴ OECD (2010), OECD Factbook 2010: Economic, Environmental and Social Statistics, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/factbook-2010-en>. (letöltve: 2024.05.01.)

⁴⁵ OECD (2010b): Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD Publishing, Paris. 85. old

⁴⁶ OECD (2010b): Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD Publishing, Paris. 103. old.

3.3 Egyéb módszerek

Az OECD irányelvei szerint, ha a szokásos módszerek nem működnek, alkalmazhatók alternatív módszerek is. Ezek lehetnek a fenti módszerek kombinációi vagy új, független módszerek, amelyek megfelelnek a piaci ár megállapításának kritériumainak. Ezeknek rugalmasnak kell lenniük, és meg kell felelniük az adózási szabályoknak. Az adózónak dokumentálnia kell az alkalmazott módszert és annak indoklását.⁴⁷

3.4. Kölcsönös Egyeztető eljárás (MAP)

A transzferárazási szabályok betartása és a megfelelő módszer kiválasztása csökkenti a kettős adóztatás kockázatát. Vita esetén a MAP eljárás segít rendezni az adózási kérdéseket. A transzferárazási módszerek és a jogi szabályozás szorosan összefonódnak a MAP eljárással, biztosítva a nemzetközi adózási szabályok betartását. A multinacionális vállalatok optimalizálhatják adóterhelésüket, miközben betartják a helyi szabályokat. Az adótervezés a kockázatkezelést is magában foglalja, különösen agresszív adóhatóság esetén. Az agresszív adótervezési stratégiák nagy nyilvánosságot és szabályozói vizsgálatot vonhatnak maguk után, ezért a vállalatoknak mérlegelniük kell a stratégiák előnyeit és kockázatait. A kölcsönös egyeztető eljárás (MAP) a kettős adóztatás elkerülésére szolgál, lehetővé téve az érintett országok számára a vitatott adóalap elosztásának megvitatását. Az OECD irányelvei szerint a MAP eljárások kihívásai közé tartoznak az időkorlátok, hosszú eljárások, korlátozott adózói részvétel, hiányzó útmutatók és a felfüggesztési eljárások hiánya. Ezek miatt a vállalatoknak mérlegelniük kell a MAP előnyeit és kockázatait. Az OECD folyamatosan dolgozik a MAP eljárások hatékonyságának javításán, beleértve az irányelvek frissítését és a legjobb gyakorlatok megosztását.⁴⁸

Bíçer rámutat egy fontos problémára a MAP eljárásokkal kapcsolatban: az adózók gyakran kimaradnak az egyeztetésekből, pedig ők rendelkeznek minden releváns információval és viselik a következményeket. Ez felveti a transzparencia és részvétel kérdését. Az adózóknak

⁴⁷ Kerényi Máté Fülöp (2009): Transzferárazás – avagy a szokásos piaci ár meghatározása a gyakorlatban II., Kolchis Kft. (Budapest) 6. old. https://kolchis.hu/wp-content/uploads/2021/11/A_szokasos_piaci_ar_meghatarozasara_alkalmazhato_modszerek.pdf (Letöltve: 2024.04.30.)

⁴⁸ OECD (2012): OECD transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára – 2010, Training Center of Hungarian Chamber of Auditors, Budapest, <https://doi.org/10.1787/9789264216631-hu>. (letöltve: 2024.05.01.)

lehetőséget kell biztosítani az aktív részvételre és a releváns információkhoz való hozzáférésre, ami javítaná a MAP eljárások hatékonyságát és méltányosságát.⁴⁹

3.5 Előzetes hatósági ármegállapítás (APA)

A MAP eljárás mellett az adózók használhatják a feltételes adómegállapítás (binding ruling) rendszert is, amely előzetes hivatalos véleményt ad az adózási kérdésekről, növelve a kiszámíthatóságot és csökkentve a kockázatot. Az előzetes ármegállapítás (APA) rendszere hasonló célt szolgál, különösen a transzferárazás terén. Az APA lehet egyoldalú, kétoldalú vagy többoldalú, attól függően, hogy hány ország érintett. Az APA rendszer csökkenti a transzferárazással kapcsolatos kockázatokat és növeli a kiszámíthatóságot, de fontos figyelembe venni a helyi jogszabályokat és eljárásokat. Az APA-nak több típusa is létezik, amelyek a nemzetközi összefüggésektől függenek:

- Egyoldalú APA (unilateral APA): Az adózó csak a saját országának hatóságától kér véleményt.
- Kétoldalú APA (bilateral APA): Kérelmet akkor nyújtanak be, ha az adózó két országban szeretne védelmet kapni. Az érintett két hatóságnak ilyenkor együttesen kell határozatot hoznia.
- Többoldalú APA (multilateral APA): Kérése akkor szükséges, ha az adózó kettőnél több országban kíván biztosítékot kapni. Bonyolult határokon átnyúló finanszírozási tranzakcióknál, kereskedelmi ügyleteknél kettőnél több országra is kiterjedhet egy üzleti folyamat hatása.⁵⁰

Magyarországon az adózóknak 2007. január 1-től van lehetőségük az előzetes hatósági ármegállapítás alkalmazására, mely érvényességi ideje 3-5 év és további 3 évvel meghosszabbítható, ami hosszú távú biztonságot nyújt. A előzetes ármegállapítására irányuló eljárás díja egyoldalú eljárásban nyolcmillió forint, kétoldalú vagy többoldalú eljárásban tizenkettőmillió forint.⁵¹

⁴⁹ BIÇER, RAMAZAN (2014): The Effectiveness of Mutual Agreement Procedure as a Means for Settling International Transfer Pricing Disputes. International Transfer Pricing Journal, 76-84. old. <https://level-tax.com/wp-content/uploads/2020/05/6.-The-Effectiveness-of-Mutual-Agreement-Procedures-as-a-Means-for-Settling-International-Transfer-Pricing-Disputes.pdf> (letöltve: 2024.05.01.)

⁵⁰ Hegedüs Sándor (2014): Transzferár: előzetes ármegállapítási eljárás [Transzferár: előzetes ármegállapítási eljárás - Adó Online \(ado.hu\)](https://ado.hu) (letöltve: 2024.05.01.)

⁵¹ Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény alapján <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=A1700150.TV>

Az APA tárgyalások során az alku gyakran előtérbe kerülhet, háttérbe szorítva a szakmai érveket, ami eltérhet a szokásos piaci ár elvétől. Azonban a szokásos piaci ár elve a tisztességes adózás alapja. Az APA folyamat hosszú lehet, de előnye, hogy előre meghatározza a transzferárakat, növelve a biztonságot és kiszámíthatóságot. Az APA alkalmazásakor figyelembe kell venni a helyi jogszabályokat és eljárásokat.⁵²

⁵² MONSENEGO, JÉRÔME (2014): The Substance Requirement in the OECD Transfer Pricing Guidelines: What Is the Substance of the Substance Requirement? International Transfer Pricing Journal 9-23. old. <https://level-tax.com/wp-content/uploads/2020/05/6.-The-Effectiveness-of-Mutual-Agreement-Procedures-as-a-Means-for-Settling-International-Transfer-Pricing-Disputes.pdf> (letöltve: 2024.05.01.)

4. A TRANSZERÁR DOKUMENTÁCIÓ JOGSZABÁLYI KÖRNYEZETÉNEK VÁLTOZÁSAI

A korábbi fejezetekből már jól körvonalazódik, hogy a transzferárazás kapcsán mekkora erőfeszítések szükségesek ahhoz, hogy a multinacionális cégek kiválasszák megfelelő módszereiket és a szokásos piaci árat meghatározzák. Mindezt úgy, hogy egyedi számításokat és elemzéseket készítsenek. A transzferárazás komplex és bürokratikus folyamat, amely jelentős erőfeszítést igényel a multinacionális cégektől a megfelelő módszerek kiválasztásához és a szokásos piaci ár meghatározásához. Célja a nemzetközi adószabályok betartása és a jövedelem optimális elosztása a leányvállalatok között, elkerülve az adóelkerülést és a kettős adóztatást. Az adóhatóságok hozzáférhetnek a transzferárképzés dokumentumaihoz, de fontos, hogy a dokumentációs igények ne rójanak aránytalan terhet az adóalanyokra. A kiegyensúlyozott megközelítés segíthet a transzferárképzés terheinek csökkentésében, miközben biztosítja a szokásos piaci ár elvének betartását.⁵³

Az OECD-tagállamok és számos más ország jogszabályai szigorúan szabályozzák a transzferárképzési dokumentáció elkészítését. Ezek az előírások meghatározzák, hogy milyen dokumentumokat kell az adóalanyoknak elkészíteniük, milyen határidőre, és milyen formai és tartalmi követelményeknek kell ezeknek a dokumentumoknak megfelelniük.

4.1. Helyi Nyilvántartás (Local File)

Az első dokumentum, mely bemutatására sort kerítenék a “Local file” vagy helyi dokumentum. A transzferár dokumentáció a magyar szabályozás értelmében minden esetben helyi dokumentumból (Local file) és fődokumentumból (Masterfile) áll. A helyi dokumentum célja az adózó bemutatása, az általa a vizsgált adóévben bonyolított kapcsolt ügyletek részletes elemzése, ezen ügyletek szokásos piaci árának meghatározása. A helyi dokumentum kötelező formai elemeit a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről szóló 32/2017. (X. 18.) NGM rendelet listázza. A magyar Local File tartalmilag két részből tevődik össze.:

- Az első rész leíró elemzések, melyek bemutatják a vállalat annak működését, feltárják üzleti modelljét, ismerteti stratégiai és szervezeti jellemzőit, valamint részletezi

⁵³ Martine Cools (2003): Increased Transfer Pricing Regulations: What about the Managerial Role of Transfer Pricing? 134-140. old. <https://maxlewis.com.sg/wp-content/uploads/2020/04/1-ITPJ-management-accounting-and-tp.pdf> (letöltve: 2024.05.02.)

tevékenységi köreiket a funkciók, kockázatok és eszközök megoszlása szerint, melyekkel az ügyletben érintett kapcsolt felek hozzájárultak az adott tevékenységhez.

- A második rész egy összehasonlító (gazdasági) elemzés, amelynek célja a vállalat pénzügyi elemzése, valamint a szokásos piaci ár meghatározása (benchmark elemzés) és összehasonlítás az alkalmazott transzferárral.

A dokumentum célja az OECD irányelveknek és hazai jogszabályoknak való megfelelés biztosítása, valamint a transzferárazási kockázatok csökkentése. Magyarországon a 32/2017 (X. 18.) NGM rendelet szerint 2022-től a 100 millió Ft alatti tranzakciók mentesülnek a dokumentációs kötelezettség alól. 2023-tól a Masterfile és a Local file külön dokumentumok, részletesebb információközléssel. A Local file vállalkozás szintű és tranzakciós szintű részekből áll, részletesebb információkkal a kapcsolt vállalkozások közötti tranzakciókról.⁵⁴

4.2. Fődokumentum (Master File)

A Local File követően a Master File kerülne bemutatásra, mely a multinacionális vállalatok (MNE-k) általános áttekintését nyújtja, beleértve a globális üzleti műveleteket és a transzferárazási politikákat. Célja, hogy segítse a jelentős transzferárazási kockázat jelenlétének értékelését¹. A Master File tartalmazza a MNE csoport jogi és tulajdonosi struktúráját, valamint az üzemelő entitások földrajzi elhelyezkedését is.⁵⁵ A magyar szabályozás szerint a transzferárazásban érintett társaságoknak legalább egy dokumentációköteles ügylet esetén rendelkezniük kell a cégcsoportot bemutató fődokumentummal (Masterfile). Ez a dokumentum a teljes cégcsoportot és annak belső ügyleteit mutatja be. A fődokumentum elkészítése gyakran az anyavállalat bevonását igényli, és minden kapcsolt vállalkozást tartalmaznia kell. A fődokumentumot nem kell benyújtani az adóhatósághoz, de a megadott határidőre készen kell lennie. A határidő az adóév végét követő 12. hónap vége.⁵⁶ A dokumentációs kötelezettség megsértése esetén az adminisztratív bírság többször is kiszabható. A Master File elkészítésekor

⁵⁴ Anita Mekler (2023): The decree prescribing the special requirements for transfer pricing documentation has been amended https://www.pwc.com/hu/en/pressroom/2022/modosult_a_transzferar_nyilvantartas_kovetelmenyeit_eloiro_rendelet.html (letöltve: 2024.05.02.)

⁵⁵ OECD (2022), "Annex I to Chapter V. Transfer pricing documentation – Master file", in OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/bdba9ddf-en>. (letöltve: 2024.05.02.)

⁵⁶ <https://vgd.hu/hirek/szakmai-cikkeink-hirleveleink/a-2021-evi-master-file-vegso-elkeszitesi-hatarideje> (letöltve: 2024.05.02.)

figyelembe kell venni a vállalatcsoport globális tevékenységét, a kapcsolt vállalkozások tranzakcióit és a transzferár politikát..⁵⁷

4.3. Országokénti jelentés (Country-by country Report)

Dolgozatomban harmadik és egyben utolsó dokumentáció az országokénti jelentés (Country-by-Country, CbC) jelentés a BEPS 13. cselekvési pontjának minimális standardját képezi, amely sablont biztosít a multinacionális vállalatok (MNEs) számára, hogy évente és minden adózási joghatóságban, ahol üzleti tevékenységet folytatnak, jelentést tegyenek. A jelentés összesített információkat tartalmaz a jövedelem globális elosztásáról, a befizetett adókról és bizonyos gazdasági tevékenység helyének indikátorairól az adózási joghatóságok között. Magyarországon az első CbC jelentési kötelezettség a 2016. január 1-jén vagy azt követően kezdődő beszámolási pénzügyi évekre vonatkozik. A konszolidált csoportbevétele küszöbértéke 750 millió euró. A benyújtási határidő a beszámolási pénzügyi év vége után 12 hónap.⁵⁸

2022. október 18-án törvényjavaslatot nyújtottak be az EU CbC jelentési irányelv végrehajtására. A javaslat szerint a multinacionális csoportoknak nyilvánosan kell közzé tenniük bizonyos adózási információkat a 2024. június 22-én vagy azt követően kezdődő pénzügyi évekre, ha a végső szülővállalat Magyarországon található, és a csoport konszolidált bevételei meghaladják a 275 milliárd HUF-ot (750 millió EUR). Ez vonatkozik a Magyarországon található minősített leányvállalatokra is, ha az UPE nem esik az EU joghatósága alá.⁵⁹

4.4. Pandémia kezelése

A COVID-19 vilájárvány jelentős hatással volt a transzferárakra. Az OECD 2020. december 18-án útmutatót adott ki a pandémia transzferárazási hatásairól, amely tisztázza a szokásos piaci ár elvének gyakorlati alkalmazását a járvány által támasztott kihívásokra. Az útmutató a pandémiás helyzetben alkalmazandó transzferár alapelveket és iránymutatásokat tartalmazza,

⁵⁷ <https://kpmg.com/us/en/home/insights/2023/01/tnf-hungary-changes-to-transfer-pricing-rules-including-reporting-and-documentation.html> (letöltve:2024.05.02.)

⁵⁸OECD (2021), Country-by-Country Reporting – Compilation of 2021 Peer Review Reports: Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/73dc97a6-en>. (letöltve:2024.05.02.)

⁵⁹ <https://kpmg.com/us/en/home/insights/2022/11/tnf-hungary-draft-legislation-to-implement-public-country-by-country-reporting.html> (letöltve: 2024.05.03.)

amelyeket az adóhatóságok meghatározónak tekintenek.⁶⁰ A magyar adóhatóság, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV) is közzétett egy összefoglalót a koronavírus-járvány transzferárazásra gyakorolt hatásaival kapcsolatban. Az összefoglaló a NAV által gyakran feltett kérdésekre ad válaszokat, és összhangban van az OECD által kiadott útmutatóval. A NAV kiemelt feladatként kezeli a világjárvány hatásainak mérését, és részt vesz a nemzetközi szervezetek munkájában.⁶¹ A COVID-19 járvány hatására az adóhatóságok fokozott figyelmet fordítanak a társasági adózásra és a nemzetközi cégcsoportok árazására. Az adózók számára a legnagyobb kihívást a megváltozott gazdasági környezet jelenti. Az OECD iránymutatása négy kulcsfontosságú területre összpontosít, hogy segítséget nyújtson a vállalatcsoportoknak.:

- Összehasonlító elemzés: Az elemzés céljára felhasználható adatok forrásait, időbeli elérhetőségét és az információhiány kezelését tárgyalja.
- Veszteségek és költségek allokálása: A világjárvány miatti veszteséges működés és a szerződések módosításának elfogadhatóságát elemzi.
- Állami támogatások kezelése: Az állami támogatások transzferár elemzésekre gyakorolt hatását és a számviteli kezelésből adódó eltérések korrigálását vizsgálja.
- APA eljárások: A világjárvány hatását a már hatályba lépett és a folyamatban lévő APA határozatokra, valamint az APA megállapodások módosításának vagy megszüntetésének szükségességét tárgyalja.

Az iránymutatás hangsúlyozza, hogy minden esetet egyedileg kell értékelni, figyelembe véve a tranzakcióban részt vevő felek szerepét és kockázatait.⁶²

4.5. Pillar two hatása (jogszabály tervezetek készítése, módosítás, bevezetés)

A Covid19 időszakon túllendülve a jogalkotók további szabályozásokat dolgoztak ki. Elsőként meg kell említenünk a globális minimumadót. A Pillar Two a nemzetközi adózási keretrendszer új korszakát hozza el. Főként azokra multinacionális vállalatra alkalmazandó, amely több országban működik. A GloBE (Global Anti-Base Erosion) szabályok alapján a vállalatoknak legalább 15%-os adót kell fizetniük minden olyan országban, ahol jelen vannak. Ezek a

⁶⁰ OECD (2020) Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-covid-19-pandemic-731a59b0/> (Letöltve: 2024.05.03.)

⁶¹ https://nav.gov.hu/ugyfeliranytu/nezzen-utana/segitseg_rendkivuli_helyzetben/gyakori_kerdesek_valaszok/xii_transzferar (letöltve: 2024.05.03.)

⁶² <https://www2.deloitte.com/hu/hu/pages/ado/cikkek/oecd-covid-transzferar.html> (letöltve: 2024.05.03.)

szabályok a hagyományos transzferár elveket is tükrözik, amelyek szerint a különböző országokban található vállalatok közötti tranzakciókat az ésszerű piaci érték alapján kell árazni.

A GMCT (Globális Minimumadó) két fő pillérből áll, amelyek célja a multinacionális vállalatok nyereségének és nyereségadójának kiegyenlítése. Az első pillér egy extraprofitadó, amely akkor kerül alkalmazásra, ha egy vállalatcsoport éves árbevétele meghaladja a 20 milliárd eurót, és az árbevétel-arányos nyeresége meghaladja a 10%-ot. Ebben az esetben a 10% feletti nyereségre 20%-os extraprofitadót kell fizetni. Ezt az adót elsősorban az anyavállalat országa szedheti be, de ha nem él ezzel a jogával, akkor a leányvállalatok országai szedhetik be az adót. A második pillér egy globális adóalap-erózió elleni mechanizmus, amely a globális minimumadó bevezetését és a jövedelmek kiegyenlítését célozza meg. Ha a multinacionális cég leányvállalatainak globálisan elért bevétele meghaladja a 750 millió eurót, de az adóterhelése nem éri el a 15%-os minimumadót egy adott országban, akkor az adókülönbséget az anyavállalat országa szedheti be. Ha az anyavállalat a saját országában kevesebb, mint 15%-os effektív adót fizet, akkor a leányvállalatok országai szedhetik be az adókülönbséget. Ez a rendszer tehát arra törekszik, hogy a multinacionális vállalatok nyereségét a világ bármely pontján adóztassák, és ezzel kiküszöböljék azokat az egyenlőtlenségeket, amelyek lehetővé teszik, hogy a nyereség adózatlanul vándoroljon az anyavállalathoz. A cél az, hogy a 10% árbevétel arányos profit feletti nyereséget valahol megfizessék, legyen az az anyavállalat vagy a leányvállalatok országa.⁶³

A GMCT rendszerében kompromisszumok vannak a tagállamok között. Az adóalapban csökkentő tételként szerepelhetnek a jövedelemre vagy nyereségre kivetett adók. Vita van arról, hogy a helyi iparüzési adó beszámítható lesz-e. Az energiacégek különadói beszámíthatók, de a bankadót mérlegfőösszeg-arányosan kell fizetni, így nem lesz adóalap-csökkentő. Az adó mértéke is vita tárgya, mivel országonként eltérő alternatívák csökkenthetik. Magyarországon például fejlesztési adókedvezmény, növekedési adóhitel, vagy támogatási szerződés alapján lehet rendelkezni a befizetett társasági adóról.⁶⁴

A globális minimumadó irányelv szorosan követi az OECD Modellszabályokat, de két fontos különbség van: a minimumadót a belföldi vállalatokra és a telephelyekre is ki kell terjeszteni. Az OECD 2022 decemberében útmutatót adott ki a mentességekről és bírság alóli mentesülési

⁶³ Janssens, P.; Loos, J.; Vandepitte, B.; Ledure, D. (2015): The End of Intra-Group Financing... or Not Just Yet? – Part 1 European Taxation, 55(7), 279–292. <https://doi.org/10.59403/2qrtzp9> (letöltve: 2024.06.02)

⁶⁴ Szlifka Gábor (2020): A hozzáadottérték-adó jelene és jövője Európában Pázmány Péter Katolikus Egyetem Jog- és Államtudományi Kar Doktori Iskola (Budapest) https://real-phd.mtak.hu/915/1/Szlifka_Gabor_dolgozatv.pdf (letöltve:2024.06.02.)

lehetőségekről, valamint nyilvános konzultációra bocsátotta a globális minimumadóra vonatkozó adatszolgáltatási nyomtatvány tervezetét. A végrehajtási keretrendszer mielőbbi véglegesítése mind az államok, mind az adózók érdeke, hogy a szabályok egységesen és hatékonyan alkalmazhatók legyenek, növelve a jogbiztonságot.⁶⁵ A globális minimumadó szabályok jelentős adminisztratív terhet és költségeket rónak a hatálya alá eső multinacionális vállalatcsoportokra és az adóhatóságokra. Az OECD Modellszabályokban foglaltak szerint a Végrehajtási keretrendszer egyik fókusza a további egyszerűsítő szabályok és mentességek (Safe Harbours) kidolgozása, amelyek csökkenthetik ezeket a terheket.⁶⁶ A globális minimumadó irányelv szorosan követi az OECD Modellszabályokat, de két fontos különbség van: a minimumadót a belföldi vállalatokra és a telephelyekre is ki kell terjeszteni. Az OECD 2022 decemberében útmutatót adott ki a mentességekről és bírság alóli mentesülési lehetőségekről, valamint nyilvános konzultációra bocsátotta a globális minimumadóra vonatkozó adatszolgáltatási nyomtatvány tervezetét. A végrehajtási keretrendszer mielőbbi véglegesítése mind az államok, mind az adózók érdeke, hogy a szabályok egységesen és hatékonyan alkalmazhatók legyenek, növelve a jogbiztonságot.⁶⁷

4.6 Business in Europe: Framework for Income Taxation

Az utóbbi idők legfrissebb jogalkotási tervezete, mely transzferát globálisan érintené, az nem más, mint BEFIT, az Európai Bizottság az erről szóló tervezetet 2023. szeptember 12-én fogadott el. Az irányelvi tervezet egy új jogi keretet javasol a vállalati adózás számára az Európai Unióban. A célja, hogy egységes szabályokat vezessen be a csoporttagok adóalapjának kiszámításához, akik az uniós belső piacot működtetik. A keretrendszer az adószabályok egyszerűsítését és az EU-ban működő vállalkozások számára egyenlő feltételeket biztosítson. A BEFIT az OECD/G20 Inclusive Framework Two-Pillar Approach nemzetközi fejleményeire épül, és tükrözi a modern gazdaság valóságát.⁶⁸ Az OECD transzferár irányelvek nemzeti

⁶⁵ Siklósiné Antal Gyöngyi-Tormáné dr. Boris Szilvia (2024): Dióhéjban a globális minimumadóról <https://ado.hu/ado/diohejban-a-globalis-minimumadorol/> (2024.06.02.)

⁶⁶ Mattiassich, E., & Szóka, K. (2023b):. Impact of the introduction of a global minimum tax. In Kaya, M. F., & Soydal, H. (Eds.), International Congress of Finance and Tax / March 10-11, 2023 / Konya, Türkiye. Proceedings Book (pp. 303–310). İksad Publishing House, Konya. ISBN 9786253670238. http://publicatio.uni-sopron.hu/2615/1/Mattiassich_E-Szoka_K-Conference_proceeding-2023-Finans_ve_vergi.pdf (letöltve: 2024.06.02.)

⁶⁷ Mattiassich Enikő-Szóka Károly: A globális minimumadó következményei és megvalósíthatósága a multinacionális vállalatok számára In: Obádovics Csilla-Resperger Richárd-Széles Zsuzsanna-Tóth Balázs István (2023): Fenntarthatósági Átmenet: Kihívások és Innovatív Megoldások, Soproni Egyetemi Kiadó (Sopron) 211-219. old.

⁶⁸ 2023/0321(CNS) A Tanács irányelve az európai társaságiadó-keretről (BEFIT) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/HTML/?uri=CELEX:52023PC0532> (letöltve: 2024.09.07.)

jogrendbe való beemelése az egységesítés egyik fő célja. Bár az uniós tagállamokban alkalmazzák ezeket az irányelveket, az eltérő értelmezések és a nemzeti jogban elfoglalt státuszuk különbségei vitás helyzeteket és kettős adóztatást eredményezhetnek. Ilyen eltérések lehetnek például a kapcsolt vállalkozási viszony meghatározása, a transzferár kiigazítások, vagy az alacsony hozzáadott értékű csoporton belüli szolgáltatások kezelése. A BEFIT több területen próbál egységesítést elérni.⁶⁹ Az irányelv ajánlása szerint a kapcsolt vállalkozások fogalmának egységes meghatározása kulcsfontosságú a szokásos piaci ár elvének egységes alkalmazásához. Magyar szempontból a jelenleg megengedőbb minősítési korlátot szigorítanék. Ugyanis a hatályos magyar jogszabály azokat a gazdasági egységeket helyezi a kapcsolt vállalkozások fogalomkörébe, ahol többségi befolyás gyakorlás valósul meg és annak mértéke az 50%-ot haladja meg, akár közvetlenül, akár közvetve. A Bizottság javaslata értelmében ezt szigorítanák és 25%-ra módosítanák a kapcsoltsági minősítés kritériumát. A BEFIT irányelv tervezet alapján kapcsolt vállalkozás az a személy, aki egy másik személlyel úgy áll kapcsolatban, hogy:

- részt vesz egy másik személy irányításában azáltal, hogy jelentős befolyást gyakorolhat a másik személyre,
- a szavazati jogok 25%-át meghaladó részesedéssel részt vesz egy másik személy irányításában,
- Más személy tőkéjében olyan tulajdonjoggal vesz részt, amely közvetlenül vagy közvetve meghaladja a tőke 25%-át,
- jogosult egy másik személy nyereségének legalább 25%-ára.

Mindezek mellett az állandó telephelyeket is azon társaság kapcsolt vállalkozásának kell tekinteni, amelynek a részét képezik. Azonban az irányelv tervezet közel sem old meg minden problémát az egységes definíció meghatározással, mert olyan további kérdések merülnek fel, mint például hogy mi minősülhet jelentős befolyásgyakorlásnak másik személy irányításában való részvétel kapcsán. De hogy a magyar jogszabállyal is összevetésbe kerüljön a BEFIT, nincs vita abban, hogy két személy ügyvezetőségének egyezősége révén kialakuló döntő befolyásgyakorlás vonatkozásában előírtakkal, szintén kapcsoltsági viszonyt eredményezhet, függetlenül a szavazati arányoktól vagy tulajdoni részesedés mértékétől, erre vonatkozó

⁶⁹ Orbók Ilona-Somosi Péter (2023): Az Európai Bizottság transzferár-irányelv javaslata <https://ado.hu/ado/az-europai-bizottsag-transzferar-iranyelv-javaslat/> (letöltve: 2024.09.07)

konkrét utalást ugyanakkor a javaslat nem tartalmaz. Az irányelv tervezet három fő területet érint a transzferár-kiigazítások kapcsán:

1. **Elsődleges kiigazítás:** Az egyik tagállam adóhatósága által kezdeményezett módosítás.
2. **Kapcsolódó kiigazítás:** Az elsődleges kiigazítás ellenoldali párja a másik tagállamban, amely biztosítja az adóalap összhangját a különböző joghatóságok között.
3. **Kompensációs kiigazítás:** Az adózó által kezdeményezett év végi kiigazítás, hogy a társasági adó bevallásában a szokásos piaci árképzés tükröződjön.

A BEFIT célja, hogy az elsődleges kiigazítást megfelelő kapcsolódó kiigazítás kísérje a kettős adóztatás elkerülése érdekében. Az Európai Bizottság javasolja a kapcsolódó kiigazításokra vonatkozó eljárások megkönnyítését, például egy gyorsított eljárás bevezetésével, amely 180 napon belül elvégezné a kiigazítást. További megoldások közé tartoznak a közös adóellenőrzések és nemzetközi együttműködések. A szokásos piaci ártartomány tekintetében a javaslat szigorúbb megközelítést alkalmaz az OECD irányelvekhez képest, szűkítve az interkvartális tartományra és a medián értékre történő kiigazítást javasolva, ha az alkalmazott árképzés a tartományon kívül esik.⁷⁰ Az irányelv tervezetét a tagállamoknak 2025. december 31-ig kell implementálniuk, és 2026. január 1-jén lép hatályba. Azonban aggodalmak merültek fel a Pillar Two szabályainak nemzetközi elfogadottsága és a Pillar One végrehajtásának időzítése miatt. Az OECD további iránymutatásokat ad ki a Pillar Two-ra vonatkozóan. Az érdekeltek stabilabb nemzetközi adózási környezetet és pontosításokat kérnek a BEFIT és a Pillar Two szabályai közötti eltérések kezelésére. A BusinessEurope és a Nemzetközi Kereskedelmi Kamara korlátozott pilot projektet javasol a BEFIT tesztelésére, amelyet az EU adórendszereinek stabilizálódása után indítanának el.⁷¹

⁷⁰ Tóth Hedvig Prágay-Szabó Balázs (2023) Egységes Transzferár szabályozás az Unióban <https://www2.deloitte.com/hu/hu/pages/ado/cikkek/egyseges-transzferar-szabalyozas-az-unioban.html> (letöltve: 2024.09.07)

⁷¹ Póczak Ferenc (2023) avasolt halasztás a Business in Europe: Framework for Income Taxation („BEFIT”) bevezetésével kapcsolatosan <https://www2.deloitte.com/hu/hu/pages/tax/articles/javasolt-halasztas-befit.html> (letöltve: 2024.09.07.)

5. AZ EMPERIKUS KUTATÁS EREDMÉNYEI

Dolgozatomban igyekeztem a transzferárszabályozás jogszabályi környezetének változásait bemutatni és levezetni. A globalizáció felgyorsította a gazdasági folyamatokat, ami a transzferár szabályozás változását is szükségessé tette. Kutatásomban mély interjúkat végeztem, hogy megvizsgáljam a transzferár szabályozás fejlődését és annak gyakorlati hatásait. Az eredmények azt mutatják, hogy bár a szabályozás sokat fejlődött, egyes területei túlbonyolítottak lettek, és a vállalatok adóoptimalizálásra törekednek az adóterhek enyhítése érdekében. Kutatásom során öt, a transzferár területén tapasztalt szakértővel készítettem mélyinterjút. Többségük vezető vállalatoknál dolgozott, és menedzseri szintig jutott. Az interjúalanyok személyes adatainak védelme érdekében fiktív neveket használtam. Megjegyezendő, hogy jelen kutatásnak sok korlátja és hiányossága volt. A megkérdezettek ugyan eléggé heterogén vezetői hátterekkel rendelkeztek, mégis a sokaság maga nem reprezentatív a transzferárazás területét tekintve. Ez viszont úgy gondolom egy teljesen elfogadott limitációja a kutatásnak, mivel nem kvantitatív, hanem kvalitatív kutatást végeztem. További limitáció, hogy kifejezetten az adózói oldal megvilágítása volt a cél, így az adóhatóság nézőpontjának feltárására nem került sor.

Az első interjúalanyom Dóra, aki a Deloitte-nál kezdte meg pénzügyterületen a karrierjét, ahol közel hét évet töltött. Később Eaton Enterprises (Hungary) Kft.-nél folytatta pályafutását és jelenleg, mint az Eaton TP Operations csapatának managereként tevékenykedik.

A második interjú alanyom Judit, aki pénzügyi területen kezdte meg pályafutását, szintén megjárva BigFourok egyikét, nevezetesen a KPMG-t. Ezt követően került sor a váltásra az Eaton TP Operations. Érdekesség Judit esetében, hogy 1 évig az Eaton EMEA Controversery csapatához került menedzserként, ahol rengeteg tapasztalatot szerzett az adóhatóságokkal való együttműködés és ellenőrzésekkel kapcsolatban.

A harmadik interjú alanyom Patric az Egyesült Államokból több mint 20 éve dolgozik a transzferár területen és jelenleg is az Eaton TP Operations csapatát erősíti. Elmondható, hogy Patric rendelkezik a legtöbb tapasztalattal a meginterjúvoltak között a transzferár kapcsán. Speciális területek, amiket képvisel főként szolgáltatások, technológiák utáni transzferár kalkuláció.

A negyedik interjú alanyom Virág, aki a PWC-nél kezdte meg karrierjét, ahol félig (pénzügyi intézményekre specializálódott) external auditorként, félig számvitel tanácsadóként dolgozott.

Ezt követte egy 2 éves Financial Leadership Development Program. Az FLDP program befejeztével 2.5 évig dolgozott a Transfer Pricing Operations csapatában, azóta pedig a Transfer Pricing Controversy EMEA csapatba került, ahol 3 éve dolgozik az EMEA régióban zajló adó auditokon.

Ötödik interjú alany Emma, aki 5 évét tölti a Delitte-nál, mint senior adó tanácsadó, de korábbi karrierje során volt az EY-nál szintén adótanácsadó pozícióban, később a GE Vernove-nál mint Lead elemző pozícióban, de az Eaton-nél is volt senior Transzferár elemző pozícióban.

5.1. A kérdésekre adott válaszok

A mélyinterjúkat egy rövid felvezetést követően az alábbi kérdések alapján folytattam le. Ezeket elemezve külön-külön és együttesen is az alábbi eredmények alakultak ki. Nézzük meg a kérdéseket követve, hogyan vélekedtek a szakemberek a transzferárazással kapcsolatban.

Az 1. kérdés: miért lehet jelentős egy vállalat esetében a transzferár és mi okozhatja?

A megkérdezettek általánosságba véve egyező véleményen voltak, hogy a transzferár a vállalkozási tranzakciók volumenéből, sokszínűségéből, valamint az értékláncok komplexitásából adódhatnak.

A 2. kérdés: Milyen módszereket alkalmaz egy vállalat a transzferárak meghatározásában?

Az Eaton esetében a helyi és nemzetközi TP szabályok/irányelvek által nevesített/ajánlott/engedélyezett módszereket figyelembe véve határozza meg a transzferárakat. Mivel a cégcsoporton belül az egyes tagvállalatok nagyon sokféle tranzakciót bonyolítanak egymással (pl. pénzügyi tranzakciók, szolgáltatások, termék eladás), így az alkalmazott módszerek között megtalálható az összehasonlító árak módszere (CUP), az Ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer (TNMM), és a Költség és jövedelem módszer (C+) is. A tangible és service esetében a Cost Plus módszer kerül alkalmazásra, míg pénzügyi tranzakciók esetében a CUP módszert. Judit azonban felhívja a figyelmet arra, hogy a transzferár esetében mindig el kell választani egymástól, hogyan határozzuk meg az árat, és hogyan bizonyítjuk az árat. Amikor konkrét termék eladásról és évközben transzferár meghatározásról van szó akkor az összehasonlító árak módszere kerül alkalmazásra (CUP). Viszont ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer akkor kerül alkalmazásra, amikor megnézzük a teljes profitabilitást, illetve amikor a korrigálásra kerül sor.

A 3. kérdés: Milyen kihívásokkal szembesül a vállalat a transzferárazás során?

A globális vállalatok, mint az Eaton, kihívásokkal szembesülnek a transzferárak kialakításakor. A házon belüli transzferár meghatározás előnye, hogy a tranzakciók láthatóak, de a TP csapat nem mindig értesül az új tranzakciókról. Judit szerint a profit terv alapján történő árképzés nehézségeket okoz, míg Dóra a pénzügyi rendszerek korlátozottságát említi. Emma a költségek pontos meghatározását tartja kihívásnak.

Az interjúalanyok egyetértettek abban, hogy a transzferár dokumentációk készítése komplikációkat okozhat. Judit és Virág szerint nehéz minden országban megfelelni a szabályoknak, és a dokumentációk elkészítésének költségei is magasak lehetnek. A dokumentáció központosítása vagy kiszervezése mindkét esetben kihívásokkal jár. Patric szerint a helyi kontrollerek szakmai képzettségének hiánya is problémát jelenthet.

Az interjúalanyok szerint a transzferár dokumentációs kötelezettségnél bürokratikusabb az egész eljárás, amelyet egy vállalatnak le kell folytatnia.

A 4. kérdés: Hogyan befolyásolják a nemzetközi és hazai jogszabályok egy vállalat transzferárazási politikáját?

Az interjúalanyok szerint egy cégcsoport transzferárazási politikája úgy kerül kialakításra, hogy az alapvetően minden tagvállalat valamennyi I/C tranzakciójára érvényes tudjon maradni az egyes országokban bekövetkező helyi jogszabályváltozások ellenére is. A TP dokumentációs stratégia azonban folyamatosan nyomon követi és figyelembe veszi a hazai és nemzetközi jogszabályokat és azok változásait. Judit egyért az előbb elhangzottakkal, viszont még fontosnak érzi, azt kihangsúlyozni, hogy egy cégcsoport törekszik az egységesítésre és egységesen kezelje a transzferát, de vannak olyan államok, amelyek nem az OECD irányelveket követik, illetve vannak olyan államok is, akik követik az OECD irány elveket, de további specifikus szabályokat fogalmaznak meg vagy adott esetben csak a saját nyelvükön fogadják el a dokumentumokat és ez súlyos fordítási költségeket jelent a vállaltoknak.

Az 5. kérdés: Milyen lépéseket tesz a vállalat a transzferárazási kockázatok kezelésére?

Interjúalanyok közül mindenki első lépésként javasolt a kockázatok mérséklése érdekében a nemzetközi jogszabályok folyamatos monitorizását, hírlevelek olvasása, specifikációk kigyűjtését (eltéréseik OECD irányelvektől és más kötelezettség megfogalmazása, saját nyelven elkszíteni a dokumentációt, határidők). Továbbá, hogy a globális multinacionális vállalatnak tudatában kell lenni a kockázat alapú TP dokumentációs stratégiákkal. Szükség

esetén adótanácsadó bevonása a dokumentáció készítésbe és/vagy adóellenőrzésekbe. Továbbá, hogy cégcsoporton belül külön TP csapat felel az operatív feladatokért (pl. transferárak monitorozása, TP dokumentáció készítése) és az adóellenőrzésekkel kapcsolatos feladatokért, így is biztosítva valamennyi határidő betartását.

A 6. kérdés: Hogyan kezeli megfelelően egy vállalat a transferárazási vitákat és ellenőrzéseket?

Virág és Judit szerint a vállalatoknak maximálisan együtt kell működniük az adóhatóságokkal, részletes válaszokat adva és betartva a határidőket. Dóra és Patric javasolják, hogy a cégek előzetesen készítsenek „Audit ready” anyagokat.

Az adóellenőrzések során kihívást jelent az adatok összegyűjtése és rendszerezése, az információs disszonancia, a szoros válaszadási határidők, valamint a jogszabályok pontos értelmezése. Az adóhatóságok gyakran kérnek részletes információkat, és néha önkényesen tesznek megállapításokat. Az alátámasztó dokumentumok megfelelő prezentálása is nehézséget okozhat

Az 7. kérdés: A jelenlegi transferár szabályozást mennyire látja megfelelőnek, és milyen jogalkotásra lenne szükség?

Dóra és Judit szerint a magyar transferár szabályozás alapvetően követi a nemzetközi OECD irányelveket, így megfelelőnek mondható. Ugyanakkor a transferár dokumentációra vagy a transferár formra vonatkozó szabályozás nagyon részlet orientált és a materialitási küszöb nagyon alacsony, ami sok adminisztratív terhet ró a vállalatokra. Egyszerűsített és egységesített dokumentációs követelmények kidolgozása segíthetne csökkenteni ezeket a terheket. Továbbá Judit szerint az OECD iránymutatások sokszor túl általános megfogalmazásúak, amelyek miatt túl szabad az értelmezése, és ennek okán értelmezési különbségek nézeteltéréseket okozhat. Illetve szerinte a hazai jogszabályok túlságosan részletezőek és szerteágazók. Virág és Emma első sorban a Global Two mihamarabb a nemzeti jogszabályokba történő implementálása szükséges a teljes jogharmonizáció és az adóoptimalizálások elérése érdekében. Patric emellett foglalt állást, hogy leginkább egymáshoz jobban közelítő helyi jogszabályokra, az értelmezési problémák feloldására lenne igény. Továbbá nemzetközi együttműködés és harmonizáció szükséges.

A 8. kérdés: Milyen hatással van a digitális gazdaság és a technológiai fejlődés a transferárazásra?

Dóra szerint az online levelezőrendszer segíti az adatszolgáltatást, és az új technológiák megkönnyítik a kockázatos tranzakciók azonosítását. Ugyanakkor az adóhatóságok online platformjai néha nem működnek megfelelően. Virág kiemelte a nemzetközi adóhatósági együttműködést és az információcserét. Emma szerint a technológia fejlődése javítja a nyilvántartások elkészítését, de az információs disszonancia továbbra is problémát jelent. Patric és Judit a technológia fejlődésének előnyeit említették, különösen az adatok gyors feldolgozását és az AI megjelenését.

A 9. kérdés: Milyen jövőbeli trendeket és változásokat lát a transzferárazás területén?

Az interjúalanyok egyetértettek abban, hogy az adóhatóságok szakértelme a transzferár területén növekedni fog, és az ellenőrzések gyakoribbak és agresszívebbek lesznek. Patric szerint a transzferár könnyű bevételszerzési lehetőség az adóhatóságok számára. A kiberbiztonság is kiemelt fontosságú lesz. Judit szerint a transzferár egyre nagyobb figyelmet kap, és a nem megfelelő kezelés hírnévromlást okozhat a vállalatoknak. A Public CBCR csökkentheti a profitshiftinget. Az interjúalanyok szerint az AI térnyerése és szabályozása is fontos jövőbeli téma.

5.2. A kérdésekre adott válaszok elemzése

Összességében azt állapíthatjuk meg, hogy a különböző karrierúttal rendelkező vezetők a feltett kérdések döntő többségében hasonló véleményen voltak, és a megfogalmazott gondolataik vagy akár jövőbe látásuk között egyezőség mutatkozott. A válaszokból egyértelműen az volt kimutatható, hogy a transzferár kapcsán a vállalatokra, cégcsoportokra óriási teher nehezedik, és ezt a nyomást az OECD iránymutatásainak, hazai jogszabályok értelmezésén keresztül igyekeznek úgy enyhíteni, hogy mellette megfeleljenek minden ország szabályozásának. Így egyértelműen kijelenthető, hogy nem cél az adóoptimalizáció. Tovább a vállaltok és cégcsoportok úgy igyekeznek transzferár politikájukat kialakítani, hogy az ország szabályozásával harmóniában legyen, de hogy eleget is tegyenek folyamatos monitorozás szükséges a változások miatt. Az interjúalanyok fontosnak tartották azt is, hogy a transzferár módszerek alkalmazása kapcsán elsősorban meg kell érteni azt hogy, milyen pénzügyi tranzakcióról, szolgáltatás nyújtásról vagy termék eladásról van szó. Így a legkézenfekvőbb módszer kerüljön kiválasztásra. Fontos különbség mutatkozott és eltérő válaszok érkeztek a transzferárazás során felmerülő kockázatok kapcsán. Judit elsőízben említette, hogy transzferár képzés tekintetében nehézséget okoz, hogy profit plan alapján kerül meghatározásra és a bekalkulált árak félre mehetnek rengeteg tényezőn. Dóra és Emma az információs

disszonanciában látta a legnagyobb kihívást a transzferárazás kapcsán, amely hatást gyakorol mind az előzetes árképzési javaslatokra és később ezek dokumentálására. Patric az a transzferárazás kapcsán az adóhatóság nem kellő szakmaifelkészültségében és annak bonyolultságában látja a legnagyobb kihívást. Értve ez alatt, hogy a kiválasztott transzferárazás metódusát nem képesek átlátni az auditorok. Emma szerint a transzferárazás kapcsán a költségek beazonosítása azok pontos meghatározása és mérése jelenti a legnagyobb kihívást. A fent elhangozott különböző álláspontokból is látható, hogy a transzferár mennyire komplex terület és mennyi mindenre kell fókuszálni az árazás meghatározásakor. Ugyan eltérő válaszok érkeztek az adóellenőrzési kockázatok és azok kezelés kapcsán, de az interjúalanyok válaszai nagyban átfedésbe kerültek és egymáshoz azért szorosan tudtak kapcsolódni. A megkérdezettek egyetértettek abban, hogy a digitális gazdasági változásokra és technológia fejlődésre szükség van. De többen felhívták a figyelmet a hátrányokra és a veszélyekre is. Ahogy abban is egyezett az interjúalanyok véleményei, hogy milyen jövőbeli trendek és változások várhatóak.

6. KONKLÚZIÓ

A fenti kutatás a transzferár jogszabályozás fejlesztésnek szükségeségét és az erre irányuló igényt mutatja be. Az utóbbi években a transzferár területe gyorsan fejlődött, és egyre nagyobb figyelmet kap. A megfelelő szabályozás iránti igény is növekszik. A szakirodalom és az interjúk alapján sok információt gyűjtöttünk a kutatáshoz. A transzferár definiálása, módszerek feltérképezése, az OECD iránymutatások és jogszabályok értelmezése segített a hipotézisek értékelésében. Az összegzésben áttekintem a hipotéziseket és a kutatási következtetéseket.

- 1. A jelenlegi transzferár-szabályozás bár komplex, még is lehetővé teszi a globális nagyvállalatok számára az adóoptimalizációt. Ennek oka, hogy az adóhatóságok gyakran a formális dokumentációra támaszkodnak az értéktérítési folyamatok mélyreható megértése helyett.*

Az első hipotézist csak fenntartásokkal lehet elfogadni. Az interjúalanyok definiálták a transzferár komplexitását és a jogszabályok bonyolultságát. Azonban az egyik interjúalany élt azzal a felvetéssel, amíg a törvények és jogszabályok nem tiltják és lehetőséget biztosítanak az adófizetés mérséklésére, addig nem látja okát miért ne lehetne élni a lehetőséggel. Viszont a hipotézis második részével csak abban az esetben értettek egyet az interjúalanyok, amikor az adóhatóság nem megfelelő kompetenciával rendelkezett, és ennek okán támaszkodik a dokumentációra. Így a hipotézisünk helytállónak tekinthető.

- 2. Miközben az adóelkerülés érdekében folyamatos a jogalkotás és a kiigazítás, a transzferárazás dokumentációinak elkészítése súlyos bürokratikus terhet jelent a vállalatcsoportok számára.*

Az első hipotézishez hasonlóan az OECD iránymutatásai és jogszabályok fontossága kiemelkedő szerepet kapnak a transzferár kapcsán. Azonban a törvényalkotás nem az adóelkerülés minimalizálását vagy visszaszorítását célozza meg elsősorban, hanem a joghézagok eltüntetését, túl általános megfogalmazások pontosítása és világ változásaira reagálva történnek. Mindegyik interjúalany egyetértett abban, hogy a transzferár jelentős bürokratikus teherrel jár minden vállalat és cégcsoport számára, de nem a dokumentáció a legsúlyosabb, hanem maga az egész eljárás és az ehhez társuló minden más kötelezettség, ami a transzferárral jár. Így ez a hipotézis nem elfogadható.

3. *A transzferárazás jelenlegi szabályozása csak korlátozottan képes a nemzetközi adóelkerülés és az adócsalás megelőzésére. Ez pedig jelentős kiestést jelent a tagállami (és uniós) költségvetések számára.*

Mára jól látható, hogy igencsak felkapott szabályozási trend öleli körül a transzferát. Ám a jogalkotók törekednek olyan törvények alkotására, melyek ténylegesen visszaszoríthatják és olyan magatartásra kötelezheti a vállalatokat, hogy az adóelkerülés és adócsalás ne forduljon elő. Azonban a túlzott szabályozás és szigorítás nem tud kellőképpen megfelelő eredményre vezetni, és a teljes jogharmonizáció nem érhető el így. Lásd most példaként a Pillar Two és a BEFIT esetét. Az interjúalanyok vetettek fel egy másik problémát a jogszabályok kapcsán, hogy olykor túl általánosan fogalmaznak és túl nagy tér van azok értelmezéshez. Így ebből adódóan nem alakul ki egység azok alkalmazására, és léphetnek fel komplikációk adózó és az adóhatóság között. Az interjúalanyok egyike említést is tesz arra, hogy előfordulhat olyan eset, hogy a transzferára egy „low hanging fruit” terület és jelentős bevételeket tudnak így generálni a hatóságok a vállaltoktól. Így a hipotézist csak részben kerül elfogadásra.

Abból fakadóan, hogy az elmúlt években az AI (mesterséges intelligencia) egyre nagyobb térnyerése látható, amelyet az interjúalanyok is kiemeltek jövőbeli változás, trend szempontjából a transzferár területén, a szabályozás kapcsán további kérdéseket vet fel.

E gondolat tovább is vezet az esetleges további kutatási irányok felé. Így például, hogy a transzferár dokumentáció, nyilvántartások AI segítségével elkészíthetők vagy bizonyos részei reprodukálhatóak-e? Érdekes kérdés lehet az is, hogy az AI alkalmazását egy tevékenység során hogyan lehet beárazni, mennyi munkát „válthat” ki, ezek mennyire jelennek meg a transzferárakban? Ex post elemzésként érdemes lenne kutatni legalább 5 éves távlatából, milyen hatást gyakorolt magára transzferára és a transzferár szabályozására az AI (mesterséges intelligencia)

FELHASZNÁLT FORRÁSOK

Szakirodalmak

- ADÓ-kódex (2020): Transzferár-útmutató 2020, 2020/5 Wolters Kluwer Hungary Kft.
- Anita Mekler (2023): The decree prescribing the special requirements for transfer pricing documentation has been amended https://www.pwc.com/hu/en/pressroom/2022/modosult_a_transzferar_nyilvantartas_kovetelmenyeit_eloiro_rendelet.html (letöltve: 2024.05.02.)
- Berényi M. ism. 10.-20.old.
- Berényi Marianna (2015): Transzferár a gyakorlatban 2015, Transzferaudit, avagy a kapcsolt vállalkozások adókockázat-csökkentése, Vezinfó Kiadó és Tanácsadó Kft. (Budapest) 36-37 old.
- BIÇER, RAMAZAN (2014): The Effectiveness of Mutual Agreement Procedure as a Means for Settling International Transfer Pricing Disputes. International Transfer Pricing Journal, 76-84. old. <https://level-tax.com/wp-content/uploads/2020/05/6.-The-Effectiveness-of-Mutual-Agreement-Procedures-as-a-Means-for-Settling-International-Transfer-Pricing-Disputes.pdf> (letöltve: 2024.05.01.)
- Cooper, J., Fox, R., Loeprick, J., & Mohindra, K. (2017): Transfer pricing and developing economies: A Handbook for policy makers and practitioners. The World Bank Group. 2-6. old.
- Cooper, J., Fox, R., Loeprick, J., & Mohindra, K. ism. 241.-268. old.
- Dr. Zalavári György LL.M. - Dr. Sándor Géza (2018): Meghatározó, többségi, ellenőrző befolyás? – Ahány ház, annyi szokás <https://www.jogado.hu/meghatarozo-tobbsegi-ellenorzo-befolyas-ahany-haz-annyi-szokas/> (letöltve: 2024.04.29.)
- Ed Morris (2013): Transfer Pricing: History and Application of Regulations, CliftonLarsonAllen LLP (New York) <https://www.claconnect.com/-/media/files/white-papers/whitepapertransferpricinghistoryandapplicationofregulationscliftonlarsonall.pdf> (letöltve: 2023.04.27.)
- Európai Bizottság (2020): Felhasználói útmutató a kkv-k fogalommeghatározásához Ref. Ares (2020)4670215 - 08/09/2020

- Kaya, Mustafa Göktuğ – Soydu, Haldun (Eds.) (2023): International Congress of Finance and Tax / March 10-11, 2023 / Konya, Türkiye. Proceedings Book (pp. 303–310). İksad Publishing House, Konya
- Fyfe, K. J. (2016): Understanding and managing risks at the intersection of transfer pricing and customs valuation rules [Doctoral dissertation, University of Pretoria].
- Hegedűs Sándor (2014): Transzferár: előzetes ármegállapítási eljárás Transzferár: előzetes ármegállapítási eljárás - Adó Online (ado.hu) (letöltve: 2024.05.01.)
- <https://www.pwc.com/hu/hu/szolgalattasok/adotanacsadas/transzferarazas.html> (letöltve: 2024.04.29.)
- Janssens, P. - Loos, J. - Vandepitte, B. - Ledure, D. (2015): The End of Intra-Group Financing... or Not Just Yet? – Part 1 European Taxation, 55(7), 279–292. <https://doi.org/10.59403/2qrtzp9> (letöltve: 2024.06.02)
- Jurušs Māris - Miloseviča Kristīne - Šmite-Roķe, Baiba Transaction market value range based on arm's length principle for customs and tax purposes In: Czene-Polgár Viktória - Csaba Zágón - Szabó Andrea - Zsámbokiné Ficskovszky Ágnes (2021): „Tradíció, Tudomány, Minsőég 30 éves a Vám- és Pénzügyőri Tanszék” a Magyar Rendészettudományi Társaság Vám- és Pénzügyőri Tagozata 153-162. old.
- Kerényi Máté Fülöp (2023): Kapcsol vállalkozások, Adótanácsadók Egyesülete segédanyag, Kolchis Kft, https://www.adokamara.hu/uploads/segedanyag/2023/Kapcsolt_vallalkozasok_2023_hat_szabalyai.pdf (letöltve: 2024.04.29.)
- Lakatos Zsuzsa-Kiss Tamás (2019): Új Transzferár-nyilvántartás készítési kézikönyv - Gyakorlati példákkal, adóellenőrzési útmutatóval Tax Revolutions Kft. (Budapest)
- Mattiassich Enikő – Szóka Károly (2023): A transzferárazást érintő törvénymódosítások és a szabályzat elkészítésének gyakorlata, XII/2023, Soproni Egyetem Kiadó (Sopron) 5-6. old
- Mattiassich, E., & Szóka, K. (2023b): Impact of the introduction of a global minimum tax. In Kaya, M.
- Monsenego, Jérôme (2014): The Substance Requirement in the OECD Trsnfer Pricing Guidelines: What Is the Substance of the Substance Requirement? International Transfer Pricing Journal 9-23. old. <https://level-tax.com/wp-content/uploads/2020/05/6.-The-Effectiveness-of-Mutual-Agreement-Procedures-as-a-Means-for-Settling-International-Transfer-Pricing-Disputes.pdf> (letöltve: 2024.05.01.)

- OECD (1963): Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264073241-en>. (letöltve: 2024.04.28.)
- OECD (2010): 2010 Report On The Attribution Of Profits To Permanent Establishments 69.o. [104309-45689524.pdf \(oecd.org\)](https://doi.org/10.1787/9789264073241-en) (letöltve: 2024.04.28)
- OECD (2010): OECD Factbook 2010: Economic, Environmental and Social Statistics, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/factbook-2010-en>. (letöltve: 2024.05.01.)
- OECD (2010b): Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD Publishing, Paris. 85. old
- OECD (2010b): Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD Publishing, Paris. 103. old
- OECD (2012): OECD transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára – 2010, Training Center of Hungarian Chamber of Auditors, Budapest, <https://doi.org/10.1787/9789264216631-hu>. (letöltve: 2024.05.01.)
- OECD (2017): Education at a Glance 2017: OECD Indicators, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/eag-2017-en>. (letöltve: 2024.04.28.)
- OECD (2020): Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-covid-19-pandemic-731a59b0/> (Letöltve: 2024.05.03.)
- OECD (2021): Country-by-Country Reporting – Compilation of 2021 Peer Review Reports: Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/73dc97a6-en>. (letöltve:2024.05.02.)
- OECD (2022): "Annex I to Chapter V. Transfer pricing documentation – Master file", in OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/bdba9ddf-en>. (letöltve:2024.05.02.)
- Pásztor László – Bársony Farkas – Kondor Bence Barnabás (2020): Transzfairár, Kondor Tp (Budapest)
- Siegler Zs. (2006): Uniós transzferárdokumentáció. Számvitel-Adó-Könyvvizsgálat 2006/3. 117-121. old.

- Szegediné Lengyel Piroska (2017): IFRS – IAS38 Immateriális javak - Az immateriális javak értékcsökkenése, amortizációs módszerek, 2017/11., 32. old. <https://www.onadozo.hu/lapszamok/2017-11/ifrs--ias38-immaterialis-javak-az-immaterialis-javak-ertekcsokkenese-amortizacios-modszerek-2180?page=> (letöltve: 2024.04.27.)
- Szlifka Gábor (2020): A hozzáadottérték-adó jelene és jövője Európában Pázmány Péter Katolikus Egyetem Jog- és Államtudományi Kar Doktori Iskola (Budapest) https://real-phd.mtak.hu/915/1/Szlifka_Gabor_dolgozatv.pdf (letöltve:2024.06.02.)
- Szmiecsek Sándor (2012): OECD transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára, Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft. (Budapest) 147-153. old.
- United Nations Department of Economic and Social Affairs (2013): Transfer Pricing Methods In: UN (ed.): United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. United Nations, New York, 191-251. old

Felhasznált jogszabályok

- 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és osztalékról
- 1959. évi IV. törvény Polgári Törvénykönyvről
- 1991. évi LXXXVI. törvény a társasági adóról
- 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról
- 1998. évi XV. törvény a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) Konvenciójának, az ahhoz kapcsolódó jegyzőkönyveknek és a csatlakozási nyilatkozatnak a kihirdetéséről
- 2000. évi C. törvény a számvitelről
- 2003. évi XCVII. törvény az adózás rendjéről szóló
- 2007. évi CXXVII. törvény az általános forgalmi adóról
- 2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről
- 2013. évi XXXVII. (az adó- és egyéb közterhekkel kapcsolatos nemzetközi közigazgatási együttműködés egyes szabályairól)
- 2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről
- Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről alapján
- 22/2009. (X. 16.) PM rendelet

- 32/2017. (X. 18.) NGM rendelet a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről
- A Bizottság 1408/2013/EU Rendelete

Internetes források

- <https://vgd.hu/hirek/szakmai-cikkeink-hirleveleink/a-2021-evi-master-file-vegso-elkeszitesi-hatarideje> (letöltve: 2024.05.02.)
- <https://kpmg.com/us/en/home/insights/2023/01/tnf-hungary-changes-to-transfer-pricing-rules-including-reporting-and-documentation.html> (letöltve: 2024.05.02.)
- <https://www.pwc.com/hu/hu/szolgalatasok/adotanacsadas/transzferarazas.html> (letöltve: 2024.04.29.)
- <https://www2.deloitte.com/hu/hu/pages/ado/cikkek/ado-hirlevelek/transzferarazasi-nyilvantartas-ngm-rendelet.html> (letöltve: 2024.04.30.)
- <https://www2.deloitte.com/hu/hu/pages/ado/cikkek/oecd-covid-transzferar.html> (letöltve: 2024.05.03.)
- <https://kpmg.com/us/en/home/insights/2022/11/tnf-hungary-draft-legislation-to-implement-public-country-by-country-reporting.html> (letöltve: 2024.05.03.)
- https://nav.gov.hu/ugyfeliranytu/nezzen-utana/segitseg_rendkivuli_helyzetben/gyakori_kerdések_valaszok/xii_transzferar (letöltve: 2024.05.03.)