

# **OTDK-DOLGOZAT**

**Náray Szilárd**  
**BA**

**2013**

**TRANSZFERÁRAZÁS MAGYARORSZÁGON**

**TRANSFER PRICING IN HUNGARY**

**Náray Szilárd**

Kézirat lezárva: 2012. március 26.

## TARTALOMJEGYZÉK

|                                                                                                 |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1. BEVEZETÉS.....</b>                                                                        | <b>1</b>  |
| 1.1. MIÉRT VAN SZÜKSÉG A KAPCSOLT VÁLLALKOZÁSOK KÖZTI ÜGYLETEK SZABÁLYOZÁSÁRA? .....            | 1         |
| 1.2. NEMZETKÖZI ELŐTÖRTÉNET .....                                                               | 1         |
| 1.3. MAGYARORSZÁGI BEVEZETÉS .....                                                              | 2         |
| 1.3.1. Nyilvántartáskészítés kötelezettsége .....                                               | 2         |
| <b>2. A SZOKÁSOS PIACI ÁR MEGÁLLAPÍTÁSÁNAK LEHETŐSÉGEI.....</b>                                 | <b>4</b>  |
| 2.1. UTÓLAGOS NYILVÁNTARTÁS KÉSZÍTÉS .....                                                      | 4         |
| 2.2. TRANSZFERÁR TANULMÁNY .....                                                                | 4         |
| 2.3. ELŐZETES ÁRKÉPZÉSI MEGÁLLAPODÁSOK .....                                                    | 4         |
| 2.3.1. A megbízás elbírálása.....                                                               | 6         |
| 2.3.2. Az eljárás formái .....                                                                  | 6         |
| 2.3.3. Az előzetes megállapítás következményei:.....                                            | 6         |
| 2.3.4. Az eljárás díjszabása .....                                                              | 6         |
| 2.4. ÖSSZEGZÉS .....                                                                            | 7         |
| <b>3. THE NINE STEP PROCESS.....</b>                                                            | <b>8</b>  |
| 3.1. THE NINE STEP PROCESS LÉPÉSEI .....                                                        | 8         |
| <b>4. MÓDSZEREK BEMUTATÁSA.....</b>                                                             | <b>10</b> |
| 4.1. BIZONYÍTÁSI TEHER .....                                                                    | 10        |
| 4.2. A MÓDSZEREK CSOPORTOSÍTÁSA .....                                                           | 10        |
| 4.2.1. A módszerek preferencia sorrendje .....                                                  | 11        |
| 4.3. ÖSSZEHASONLÍTÓ ADATOK:.....                                                                | 11        |
| 4.3.1. Belső és külső összehasonlító adat .....                                                 | 12        |
| 4.4. ÖSSZEHASONLÍTÓ ELEMZÉS .....                                                               | 12        |
| 4.4.1. Termék és szolgáltatás jellemzői .....                                                   | 12        |
| 4.4.2. Funkcióelemzés .....                                                                     | 13        |
| 4.4.3. Szerződési feltételek.....                                                               | 13        |
| 4.4.4. Gazdasági körülmények.....                                                               | 13        |
| 4.4.5. Üzleti stratégia .....                                                                   | 13        |
| 4.4.6. Helyesbítések.....                                                                       | 14        |
| HAGYOMÁNYOS MÓDSZEREK .....                                                                     | 14        |
| 4.5. ÖSSZEHASONLÍTHATÓ FÜGGETLEN ÁRAK MÓDSZERE (COMPARABLE UNCONTROLLED PRICE METHOD, CUP)..... | 14        |
| 4.5.1. Példa az Összehasonlítható független árak módszerére.....                                | 15        |
| 4.6. A VIZONT ELADÁSI ÁRAK MÓDSZERE (RESALE PRICE METHOD).....                                  | 15        |
| 4.6.1. Példa a viszonteladási árak módszerére.....                                              | 17        |
| 4.7. A KÖLTSÉG ÉS HASZON MÓDSZER (COST PLUS METHOD) .....                                       | 17        |
| 4.7.1. Költségek kategorizálása.....                                                            | 18        |
| 4.7.2. A Költség és haszon módszer alkalmazása .....                                            | 18        |
| ÜGYLETI NYERESÉGEN ALAPULÓ MÓDSZEREK .....                                                      | 19        |
| 4.8. ÜGYLETI NETTÓ NYERESÉGEN ALAPULÓ MÓDSZER (TRANSACTIONAL NET MARGIN METHOD, TNMM) 19        |           |
| 4.8.1. A módszer alkalmazása .....                                                              | 20        |
| 4.9. NYERESÉG-MEGOSZTÁSOS MÓDSZER (PROFIT SPLIT METHOD) .....                                   | 20        |
| 4.10. EGYÉB MÓDSZER: .....                                                                      | 21        |
| 4.11. ÖSSZEGZÉS .....                                                                           | 23        |
| <b>5. IRODALOMJEGYZÉK.....</b>                                                                  | <b>24</b> |

## TÁBLÁZAT- ÉS ÁBRAJEGYZÉK

|                                                                        |    |
|------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>1. táblázat:</b> Előzetes árképzési megállapodások díjszabása ..... | 7  |
| <b>2. táblázat:</b> The Nine Step Process folyamata .....              | 9  |
| <b>3. táblázat:</b> Transzferár képzési módszerek kategorizálása.....  | 11 |
| <b>4. táblázat:</b> A módszerek összefoglalása .....                   | 22 |
| <br>                                                                   |    |
| <b>1. ábra:</b> Viszonteladási árak módszerének folyamatábrája .....   | 17 |
| <b>2. ábra:</b> Költség és haszon módszer folyamatábrája .....         | 18 |

## **1. BEVEZETÉS**

Dolgozatomban a magyarországi transzferárazással fogok foglalkozni. Fő célom, hogy egy átfogó bemutatást adjak a témáról, megvizsgálva a jelenlegi szabályozás főbb pontjait. Rámutatok az OECD gyakorlatára és egy-két lényegi különbséget is megállapítok. Ismertetem a használatban lévő bizonyítási eljárásokat, bemutatom ezek előnyeit, hátrányait. Az OECD által létrehozott nyilvántartáskészítés menetéről, valamint az előzetes ármegállapítási megbízásokról is szót ejtek. Bemutatom a magyar hatóság ellenőrzési folyamatát, kiemelem a nyilvántartások tipikus hibáit.

### **1.1. MIÉRT VAN SZÜKSÉG A KAPCSOLT VÁLLALKOZÁSOK KÖZTI ÜGYLETEK SZABÁLYOZÁSÁRA?**

A multinacionális vállalatok megjelenésével olyan anya- és leányvállalatok jöttek létre, melyeknek több különböző országban vannak adózási kötelezettségei. A különböző országokban más és más adózási feltételek vannak, így a vállalatoknak nyereség, illetve veszteség átcsoportosításra nyílt lehetőségük. Ennek az átcsoportosításnak egyik eszköze lehet az, ha egymás közötti termékek és szolgáltatások nyújtása során túl alacsony vagy éppen túl magas, de a piaci ártól eltérő árszabást alkalmaznak.

Ezt kivédve törvényileg meg van szabva, hogy az alkalmazott árnak meg kell felelnie a független felek közt alkalmazott árnak. Amennyiben ez nem teljesül, úgy annak a félnek, akinek nyereség származott a szabott árból, a piaci ártól való eltérés mértékével növelnie kell a társasági adó alapját.

### **1.2. NEMZETKÖZI ELŐTÖRTÉNET**

A szabályozást először az Egyesült Államokban kezdték kidolgozni az 1960-as évek végén. Alapvető forrásként az USA adóbevételeivel kapcsolatos törvénykönyv, az Internal Revenue Code (IRC) 482-es szakaszát kell tekinteni, mely lefekteti az elszámoló ár képzés szabályait.

Az OECD 1979-ben kezdett el jelentéseket publikálni a témában, melyek nem annyira rugalmasak, mint Amerikában. Vannak lényeges különbségek is a két rendszerben, de az alapvető kérdésekben megegyezik az OECD gyakorlata az amerikai szabályozással.

### **1.3. MAGYARORSZÁGI BEVEZETÉS**

A rendszerváltás előtt nem voltak Magyarországon kapcsolt vállalkozások, így csak a rendszerváltás után vált aktuális kérdéssé a transzferár-képzés szabályozása. 1992-ben a magyar társasági adótörvényben rögzítették a kapcsolt vállalkozások közötti ügyletek szabályozását. Részletesen az 1996. évi Társasági adóról és az osztalékadóról szóló törvényben lett kidolgozva a fogalmi rendszer. Magyarország 1996 májusában csatlakozott az OECD-hez. Ezzel a lépésével egy olyan nemzetközi szervezet tagjává vált, melynek célja a gazdasági fejlődés elősegítése és a kettős adóztatás elkerülése. Az OECD-hez való kapcsolódással egy speciális helyzet jött létre, hisz a transzferárak vizsgálatánál a hatályos adótörvények nem adnak egyértelmű iránymutatást az ellenőrzéshez. Irányadóként a mindenkor OECD irányelveket is figyelembe kell venni mivel a csatlakozással elfogadásra került a Modellegyezmény, mely nem kötelező hatályú, de mégis fontos a jogharmonizáció végett.

#### **1.3.1. Nyilvántartás készítés kötelezettsége**

2003-ban a Tao. törvény kötelezővé tette az úgynevezett transzferár nyilvántartás elkészítését, mely bizonyítja, hogy az alkalmazott ár szokásos piaci árnak tekinthető. Még ebben az évben a 18. számú Pénzügyminisztériumi rendelet meghatározza a nyilvántartás tartalmi követelményeit. 2009-ben egy PM rendelet módosította az addig hatályos szabályozást és lehetővé tette az úgynevezett közös nyilvántartás elkészítését, ezzel a vállalatcsoporton belül már elkészített nyilvántartásokat is fel lehet használni. Ugyanezen rendelet engedélyezte a nyilvántartás idegen nyelven való elkészítését is.

A törvény szerint a kapcsolt vállalkozások közötti ügyletekben használt úgynevezett transzferárról be kell bizonyítani, hogy az a szokásos piaci árat figyelembe véve lett meghatározva. Két fő feltételnek kell megfelelnie az ügyletnek ahhoz, hogy egy már említett transzferár nyilvántartást lehessen róla készíteni.

Először is a feleknek ki kell mérítenie a kapcsolt vállalkozás fogalmát. Ennek eldöntése nem teljesen egyértelmű, hiszen a Számviteli törvényben, illetve a Társasági adóról szóló törvényben is van egy-egy meghatározás a fogalomra. A lényegi különbség az, hogy a Sztv. a közös vezetésű és a társult vállalkozásokat is kapcsoltnak tekinti, míg a Tao. nem. Mivel az Adózás rendjéről szóló törvény szó szerint idézi a Tao.-ban leírt definíciót, így az ott használt meghatározás alapján kell eldönteni egy vizsgálat esetén,

hogy kapcsoltak-e a felek. Megjegyezendő, hogy a kapcsoltság feltételei országonként is változnak, mely további nehézségeket okozhat.

Második feltétel, hogy a két fél közötti lebonyolított tranzakciók értékének meg kell haladni az adott évben – általános forgalmi adó nélkül – az 50 millió forintot. Amennyiben nem haladja meg ezt a határt, akkor ún. egyszerűsített nyilvántartást lehet készíteni.

Amennyiben a fent említett feltételeknek megfelel az adózó, el kell készíteni a transzferár nyilvántartást, melynek alapvető célja a szokásos piaci ár meghatározása.

## **2. A SZOKÁSOS PIACI ÁR MEGÁLLAPÍTÁSÁNAK LEHETŐSÉGEI**

### **2.1. UTÓLAGOS NYILVÁNTARTÁS KÉSZÍTÉS**

A elterjedt gyakorlat szerint az érintett adózók a transzferárazással kapcsolatos kötelezettségeit — értve ezalatt a szokásos piaci ár meghatározását és a nyilvántartás elkészítését — a szerződések megkötései után készítik el. Ebben az esetben a feltételek meghatározásánál csak tapasztalataikra hagyatkozhatnak, arra vonatkozóan, hogy az adott kikötések megfelelnek-e a szokásos piaci ár elvének. Ezzel vállalják azt a kockázatot, hogy a tényleges nyilvántartás elkészítése és a piaci ártartomány meghatározása után az alkalmazott ár kieshet a piaci ártartományból és utólagos adóalap korrekcióra lesz szükség.

### **2.2. TRANSZFERÁR TANULMÁNY**

Bár az adózók döntő többsége az utólagos nyilvántartás készítés mellett dönt, nem ez az egyetlen út. A nagyobb vállalatok, melyek tranzakciói nagy volumenűek vagy éppen speciális tulajdonságúak esetenként előzetesen is megállapíthatják a szokásos piaci ár szerinti transzferárat. Erre két módon is lehetőségük van.

Egyrészt elkészíthetnek egy úgynevezett transzferár tanulmányt, amely előzetesen meghatározza a piaci ártartományt és ezen információ tudatában határozzák meg a szerződéses feltételeket. Másrészt lehetőségük van felkeresni az illetékes hatóságot az előzetes árképzési megállapodás megkötésére.

### **2.3. ELŐZETES ÁRKÉPZÉSI MEGÁLLAPODÁSOK**

Eredetileg a transzferárazással kapcsolatos hatósági véleményezések a nemzetközi gyakorlatban az MAP (Mutual Agreement Procedur) keretein belül történtek. Ez a magyarországi gyakorlatban a feltételes adómegállapítás intézményét jelentette. A transzferárazás szabályozásának fejlődése és a növekvő kötelezeti kör következtében egyre nagyobb szükség mutatkozott egy speciálisan transzferárazással kapcsolatos megbízásokkal foglalkozó hatóságon belül is elkülönülő eljárás megalkotására. Ennek eredményeként született meg az APA (Advance Pricing Arrangement), mely egy

kifejezetten a transzferárazással kapcsolatos, előzetes véleményezési, megállapodási folyamat, melyet az illetékes hatóság(ok) folytatnak le az adózó megbízásából.

Az APA-t, mint különálló egyeztető eljárást Japánban alkalmazták először 1987-ben<sup>1</sup>. Az OECD is fontosnak tartotta, hogy legyen egy külön transzferárazással foglalkozó hatósági véleményezési eljárás, így 1999-ben<sup>2</sup>, a már meglévő TPG-t (Transfer Pricing Guidelines) kiegészítette az APA részletes kifejtésével, a témával kapcsolatos gyakorlati iránymutatásokkal. Magyar vonatkozásban az APA folyamatot előzetes árképzési megállapodásnak hívjuk. Hazánkban 2007-től van lehetőség előzetes ármegállapítás kérésére. Jelenleg egy 2009-ben a Kiemelt Adózók Igazgatóságán belül felállított külön szervezet foglalkozik az adózók megbízásaival<sup>3</sup>.

A feltételes adómegállapítás és az előzetes árképzési megállapodás intézménye alapelveiben nagyon hasonlít. Mindkét folyamat az adózó valamely kérdésére válaszol egy határozat formájában. A határozat birtokában a leírtakhoz tartva magát az adózó, bebiztosítja magát a későbbi ellenőrzések jogkövetkezményeivel szemben.

Alapelveiben megegyezik a két intézmény, de lényegi különbségek fedezhetőek fel a vizsgált kérdések eltérő köréből fakadóan. Az egyik ilyen, hogy az előzetes árképzési megállapodás egy tényszerű, pontosan meghatározott kérdéssel foglalkozik, jellemzően az adott vállalatközi ügyletekben használandó szokásos piaci árral kapcsolatosan. Ezzel ellentétben a feltételes adómegállapítás egy általános jogi természetű kérdést vizsgál, jellemzően adózással kapcsolatosan. Utóbbi esetben a határozat egy ügyletre vonatkozóan egyszer alkalmazható, míg előbbi esetén a határozat döntése egy 3-5 éves intervallumig érvényes. Lehetőség van egyszeri, 3 éves hosszabbításra, ha az eredeti ügylet körülményei érdemben nem változtak meg<sup>4</sup>.

Lényegében arról van szó, hogy az adózó kikéri a hatóság véleményét egy vagy akár több ügylettel kapcsolatosan is, hogy szerintük a szokásos piaci ár meghatározására mely bizonyítási módszer alkalmas. Illetve ha ezt a módszert alkalmazza a hatóság, akkor milyen piaci ár határozható meg. Jellemzően nagy volumenű ügyletek, vagy

---

<sup>1</sup> [http://www.nta.go.jp/foreign\\_language/2003/01.pdf](http://www.nta.go.jp/foreign_language/2003/01.pdf) 1.old.

<sup>2</sup> [http://www.oecd.org/document/23/0,2340,en\\_2649\\_33753\\_1843799\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/23/0,2340,en_2649_33753_1843799_1_1_1_1,00.html)

<sup>3</sup> <http://www.apoh.hu/data/cms125707/Hatteranyag.pdf>

<sup>4</sup> Art. 132/B. § (7) bekezdés

speciális nehezen bizonyítható ügyletekről kéri ki a hatóság véleményét. Az ilyen „speciális esetek” nagyfokú konzultációt és szakértelmet kívánnak meg a hatóság részéről.

### **2.3.1. A megbízás elbírálása**

A megbízás benyújtása nem jelenti azt, hogy a hatóság el is vállalja azt. Bizonyos kritériumok teljesülése vagy éppen hiánya miatt a kérelem visszautasításra kerülhet.<sup>5</sup> Ennek tipikus példája ha hiányos vagy nem valós adatközlés történik. Másik oka az, ha kétoldalú eljárás estén a külföldi hatóság nem adja meg a megfelelő adatokat, tájékoztatást.

### **2.3.2. Az eljárás formái**

Alapvetően két kategóriára lehet osztani a lefolytatott eljárásokat aszerint, hogy hány adóhatóság vesz részt benne. Egyoldalú eljárásról beszélünk ha csak a magyar hatóság, két- vagy többoldalú eljárásról ha külföldi hatóságok is be vannak vonva az eljárásba. Egyes országokban ha a vizsgált ügylet több ország adóhatóságát is érinti, csak két- vagy többoldalú eljárás folytatható le — Magyarországon egyoldalú eljárásra is van lehetőség. Ez azért fontos, mert a konzultáció segítségével elkerülhetőek az országok kapcsolt vállalkozásaira vonatkozó, az adózási különbségeiből adódó esetleges kettős adóztatások. Az eljárás fajtája a későbbiekben taglalt eljárási díj meghatározásánál is döntő fontosságú.

### **2.3.3. Az előzetes megállapítás következményei:**

Az adózó számára a legfontosabb szempont az, hogyha a hatóság által megállapított szokásos piaci árat alkalmazza és ennek betartását a jövőben bizonyítani is tudja. Ekkor megszűnik a transzferárazással kapcsolatos kockázata, ezzel egyidejűleg nyilvántartás készítésének kötelezettsége alól is mentesül.

### **2.3.4. Az eljárás díjszabása**

Az eljárás díjazását az alábbi táblázat szemlélteti. Első lépésként az eljárás típusát kell meghatározni, majd az alapján a következők szerint alakul a díjazás:

---

<sup>5</sup> Art. 132/B § (11) bekezdés

1. Amennyiben a szokásos piaci ár nem kerül meghatározásra, úgy a megfelelő kategória minimum összegét kell megfizetni.<sup>6</sup>
2. Amennyiben a szokásos piaci ár meghatározásra kerül, úgy az ártartomány alsó és felső értékei középértékének 1%-át kell befizetni<sup>7</sup> Ha ez az összeg nem éri el vagy meghaladja az ársávot, úgy a megfelelő minimum vagy maximum értéket kell megfizetni.
3. A kérelem elutasítása esetén a befizetett összeg 75%-a visszafizetésre kerül.<sup>8</sup>

#### 1. táblázat: Előzetes árképzési megállapodások díjszabása

|                           | Hagyományos üzleti módszerek | Más módszer    |
|---------------------------|------------------------------|----------------|
| <b>Egyoldalú eljárás</b>  | 500 eFt - 5 MFt              | 2 MFt - 7 MFt. |
| <b>Kétoldalú eljárás</b>  | 3 MFt - 8 MFt                |                |
| <b>Többoldalú eljárás</b> | 5 MFt - 10 MFt               |                |

Forrás: Art. 132/B. § (9) bekezdés alapján, saját készítés

## 2.4. ÖSSZEGZÉS

Az előzetes megállapítások készíttetése nem kis anyagi terhet jelent. Nagy volumenű speciális esetek esetén, ahol – egy esetleges ellenőrzés esetén – csak nehezen védhető bizonyítást tud felmutatni az adózó megfelelő eszköz lehet a bírságok és utólagos adóalap korrekciók elkerülésére. Az eddigi tapasztalatok szerint nem igazán használták ki ezt az eszközt, de a fokozódó és egyúttal szigorodó ellenőrzések miatt a jövőben az előzetes árképzési megállapodások terjedésével számolni kell!

A következőkben magáról a transzferár bizonyításáról lesz szó. Először a “The Nine Step Process”-ről, majd magukról a különböző módszerekről lesz egy részletesebb bemutatás.

<sup>6</sup> Art. 132/B. § (9) d.) pont

<sup>7</sup> Art. 132/B. § (10) bekezdés

<sup>8</sup> Art. 132/B. § (10) bekezdés

### **3. THE NINE STEP PROCESS**

Az OECD kifejlesztett egy módszert melynek célja az, hogy segítse a nyilvántartás elkészítőjét a transzferárak összehasonlító vizsgálatában. A módszer használata nem kötelező, csak egy ajánlás és nem garantálja azt, hogy a végén sikerül a szokásos piaci árat bebizonyítani. Ennek ellenére javallott a módszer használata, mivel ésszerű felépítését adja a vizsgálatnak.

#### **3.1. THE NINE STEP PROCESS LÉPÉSEI**

Az első lépésben a vizsgált tranzakció fennállásának azon éveit kell meghatározni, melyek esetén az ügylet elérte az adott évre vonatkozó előírások alapján a nyilvántartási kötelezettséget. Szabály szerint az adott évre vonatkozóan a nyilvántartást a következő év május végéig kell elkészíteni. Ebben az esetben csak az adott évben kell vizsgálni. Előfordulnak viszont olyan esetek is, hogy a nyilvántartásokat több éven keresztül nem készítik el és utólag egyszerre készítik el az összeset. Az ilyen esetekbe kiemelt fontosságú, hogy jól meg legyen határozva mely tranzakciókat mely évekre vonatkozóan kell vizsgálni.

A következő lépés nem a tranzakcióval, hanem az abban résztvevő szervezettel kapcsolatos. Ebben a lépésben az adózó körülményeit vizsgáljuk: Milyen területen tevékenykedik? Mik a jellemző tendenciák? Milyenek az adott ország gazdasági körülményei? A vizsgálat részét képezi minden olyan tényező, amely közvetett módon, de az alkalmazott árra hatással lehet.

A harmadik lépésben magának az ügyletnek a vizsgálata történik. A jellemzők pontos meghatározása elengedhetetlen a további vizsgálatok pontos elvégzéséhez, ezért nagy figyelmet kell szentelni a feltételek, ellátott funkciók és vállalt kockázatok meghatározására.

— Későbbiekben a 4-9 pontban érintett témákról részletesebben is lesz szó, így ezeknek itt csak rövid ismertetésére kerül sor. —

A következő lépés: a megvizsgált ügyletnek hasonló keresése. Első körben belső összehasonlító adat felkutatására kell kísérletet tenni, mert ez adja a legbizhatóbb összehasonlítási alapot. Sajnos, ez elég kevés esetben lehetséges.

Az 5. lépésre csak akkor van szükség, ha nem találtunk belső összehasonlító adatot. Ilyen esetekben a keresést ki kell terjeszteni a vállalaton kívülre és külső összehasonlító adatot kell keresni. Ilyen adatokat jellemzően a tőzsdei árukról, az ingatlan bérleti díjakról és a kamatfelárakról lehet találni, így elég szűk azon ügyletek köre, ahol találunk külső adatot is. Amennyiben külső összehasonlító adatot sem találunk, akkor a hagyományos módszerek alkalmazására sem lesz lehetőség.

A 6. lépésben magára a módszer kiválasztására kerül sor. Ilyenkor meg kell vizsgálni a 2-5 pontig terjedő következtetéseket és információkat. A módszer kiválasztásának legfontosabb szempontja az, hogy melyik módszer alkalmazáshoz áll rendelkezésre a legtöbb megbízható információ.

A 7. lépésben a talált adatok vizsgálatára kerül sor, annak fényében hogy mely módszert választottuk ki. Elképzelhető, hogy a talált adatok közül egyes esetekben nincs megfelelő információ az adott módszer alkalmazásához.

A 8. lépésben a megfelelőnek talált adatok "finomhangolására" kerül sor. Ekkor a 3. pontban megvizsgált szempontok alapján – ha nem nagy eltérés a feltételek között –, akkor ezeket ki lehet küszöbölni helyesbítésekkel, mely a különbözőségek számszerűsítését jelenti.

A 9. lépésben a korrigált adatokból meghatározzuk a piaci árat, mely jellemzően egy ártartomány. Amennyiben a transzferár bele esik a képzett, szokásos piaci ártartományba, akkor a transzferárról bebizonyítottuk, hogy a belső elszámolási ár a piaci viszonyokat figyelembe véve, független felekhez hasonlóan lett megállapítva. Abban esetben, ha kívül esik a tartományon a transzferár, vissza kell térni a 6. ponthoz és kísérletet kell tenni egy másik módszer alkalmazására.

## 2. táblázat: The Nine Step Process folyamata

| The Nine Step Process                                          |
|----------------------------------------------------------------|
| 1. lépés: Vizsgálandó évek meghatározása.                      |
| 2. lépés: A szervezet gazdasági körülményeinek vizsgálata.     |
| 3. lépés: Az ügylet vizsgálata, értékelése.                    |
| 4. lépés: Belső összehasonlító adat keresése.                  |
| 5. lépés: Külső összehasonlító adat keresése.                  |
| 6. lépés: A megfelelő módszer kiválasztása.                    |
| 7. lépés: Az összehasonlító adatok szűrése a 2-4. pont alapján |
| 8. lépés: A megfelelő helyesbítések elvégzése                  |
| 9. lépés: A megfelelő adatok használata és értelmezése         |

Forrás: Saját készítés

## **4. MÓDSZEREK BEMUTATÁSA**

A következőkben azokat a módszereket fogom bemutatni, melyek segítségével meg lehet vizsgálni, hogy a vállalkozói ügyletekben meghatározott árak és feltételek megegyeznek-e a független felek között végbemenő hasonló ügyletek tulajdonságaival. A módszerek bemutatása során kitérek arra, hogy jellemzően milyen adatokra van szükség alkalmazásukhoz. Ahol lehetséges, nevesítek néhány tipikus ügyletet, melyet az adott módszerrel lehet a legjobban bizonyítani. De fontos leszögezni, a módszerek alkalmazhatósága nem az ügylet típusán múlik, hanem azon, hogy milyen adatok állnak rendelkezésre. Bemutatom a módszerek előnyeit, hátrányait. Egy példa segítségével illusztrálom az alkalmazásokat. Továbbá rámutatok a hatóság által az egyes módszereknél kiemelten vizsgált szempontokra.

### **4.1. BIZONYÍTÁSI TEHER**

A nyilvántartások elkészítése során a bizonyítási teher az adózón van, hiszen neki kell a választott módszerrel bebizonyítani, hogy az alkalmazott ár piaci. Amint az adóhatóság elkezd megvizsgálni a dokumentációt a bizonyítási teher megfordul és a hatóságnak kell az esetlegesen leírtakkal nem megegyező véleményét bizonyítania.

### **4.2. A MÓDSZEREK CSOPORTOSÍTÁSA**

A hatályos törvény<sup>9</sup> 18. § (2) bekezdése öt darab nevesített módszert sorol fel, mint a szokásos piaci ár meghatározására alkalmazható módszer. Ezenkívül a 18. § (2) f) pontja szerint lehetőség van még ún. egyéb módszer alkalmazására is. Ennek használata rendkívül ritka és nehéz feladat is, éppen ezért a továbbiakban nem foglalkozok vele. A fennmaradó öt módszer tovább bontható két csoportra. A hagyományos ügyleti módszerek csoportjába tartozik az összehasonlító független árak módszere, a viszonteladási árak módszere és a költség és haszon módszer. A másik csoport az ügyleti nyereségen alapuló módszerek csoportja. Ebbe tartozik bele az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer, valamint a nyereségmegosztásos módszer.

---

<sup>9</sup> 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról (2. számú melléklet)

### 3. táblázat: Transzferár képzési módszerek kategorizálása

| Transzferárképzési módszerek |                                     |                                         |
|------------------------------|-------------------------------------|-----------------------------------------|
| Nevesített módszerek         | Hagyományos üzleti módszerek        | Összehasonlító független árak módszere  |
|                              |                                     | Viszonteladási árak módszere            |
|                              |                                     | Költség és haszon módszer               |
|                              | Üzleti nyereségen alapuló módszerek | Üzleti nettó nyereségen alapuló módszer |
|                              |                                     | Nyereség-megosztásos módszer            |
| Egyéb módszerek              |                                     |                                         |

Forrás: Saját készítés

#### 4.2.1. A módszerek preferencia sorrendje

A Tao. törvény<sup>10</sup> vonatkozó paragrafusa nem állít fel preferencia sorrendet az alkalmazandó módszerek között. Az OECD gyakorlata viszont a 2010 júliusától a „legalkalmasabb módszer elvét” követi, mely szerint mindig az adott eset körülményeinek legmegfelelőbb módszer megtalálása a cél.<sup>11</sup>

- az OECD által elismert valamennyi módszer előnyének és hátrányának mérlegelése;
- a választott módszer alkalmasságának (az ellenőrzött ügylet természetére tekintettel) funkcionális elemzéssel történő alátámasztása;
- az elérhető és megbízhatónak minősített információk; és
- az ellenőrzött ügylet és a független tranzakciók közötti összehasonlíthatóság minőségével is számolni kell.

#### 4.3. ÖSSZEHASONLÍTÓ ADATOK:

A következőkben bemutatott hagyományos módszerek bizonyításánál különböző összehasonlító adatokra van szükség. Ezen adatok esetében két csoportot különböztetünk meg.

<sup>10</sup> 1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról 18. §

<sup>11</sup> [http://www.shp.hu/hpc/userfiles/viaduktbs/siegler\\_zsofia\\_2011.pdf](http://www.shp.hu/hpc/userfiles/viaduktbs/siegler_zsofia_2011.pdf)

#### **4.3.1. Belső és külső összehasonlító adat**

Az összehasonlító adat keresése mindig a vállalaton belül kezdődik. A kérdés az, hogy a kapcsolt vállalkozás független félnek is értékesíti-e ugyanazt a terméket vagy nyújtja ugyanazt a szolgáltatást, mint amit kapcsolt felének is nyújt. Ilyen esetekben ha nem is teljes az egyezés esetleges helyesbítésekkel is, de jó összehasonlító adatot kaphatunk. Az ilyen vállalaton belüli adatokat hívjuk belső összehasonlító adatnak. A másik kategória a külső összehasonlító adat, mely célja ugyancsak a bizonyítás alátámasztása. Ilyen adatok felkutatása sokszor nehéz feladat, mivel nehéz a konkurens cégektől információt szerezni az alkalmazott árakról. A helyesbítés is nehezebb feladat, mert az ehhez szükséges információk is jellemzően üzleti titkok. A külső összehasonlító adatokat akkor lehet használni, ha az adott terület árszabásáról van független, bárki számára elérhető tanulmány. Ennek tipikus esete az ingatlan bérleti piac, ahol a nagy ingatlanközvetítők negyedévi jelentéseiben meghatároznak egy átlagos piaci ártartományt, amihez lehet viszonyítani a tranzakcióban kikötött árat. Ilyen külső összehasonlító árakat alkalmazhatunk olyan ügyleteknél is, ahol tőzsdén jegyzett áruk cserélnek gazdát vagy hitelnyújtás történik.

#### **4.4. ÖSSZEHASONLÍTÓ ELEMZÉS**

Az elemzés célja, hogy az összehasonlításra alkalmasnak vélt adatokról mögöttes információkat szerezzünk meg. Ez azért fontos, mert ezen kritériumok alapján lehet majd a módszerek alapján összehasonlítani az ügyleteket. Az egyes módszerek az összehasonlító elemzés más és más pontjaira teszik a hangsúlyt. Azok a jellemzők, melyek gazdaságilag releváns tényezők, melyek az árra is hatással lehetnek összemérhetőeknek kell lenniük. A következőkben azokat a szempontokat mutatom be melyeket az összehasonlíthatóságnál meg kell vizsgálni.

##### **4.4.1. Termék és szolgáltatás jellemzői**

Magától értetődik, hogy az összehasonlításnak a legfontosabb szempontja, magának a terméknek a fizikai jellemzői, értve ezalatt a minőséget, a mennyiséget és a rendelkezésre állást. Szolgáltatásnak esetén a mérték és a természet alapján tudunk különbséget tenni. Nem szabad megfeledkezni az immateriális javakkal kapcsolatos ügyletekről sem. Ritka az ilyen javak adás-vétele, de itt is meg kell vizsgálni, hogy mi az ügylet formája, licenről vagy konkrét eladásról van szó, pontosan milyen

immateriális javakról van szó. A felsorolt szempontok alapján tudjuk az adott ügyletben szereplő termékeket szolgáltatásokat kategorizálni.

#### **4.4.2. Funkcióelemzés**

Ebben az esetben azt vizsgáljuk, hogy az adott fél mit csinál az adott ügyletben, milyen hozzáadott értéket ad a termékhez vagy szolgáltatáshoz. Értve ezalatt azt, hogy csak közvetítő szerepe van-e az ügyletben, vagy tényleges hozzáadott értéke is van. A felhasznált eszközök vizsgálata is fontos, valamint az, hogy milyen kockázatokat vállalnak a felek, (például árfolyamkockázatot).

#### **4.4.3. Szerződési feltételek**

A szerződési feltételekben egyrésről benne van már a funkció analízisben említett kockázatok megosztása. Ezenkívül ennél a pontnál kell vizsgálni a fizetési határidőt, illetve egyéb kedvezmények (rabatt) meglétét.

#### **4.4.4. Gazdasági körülmények**

Ezen pont alatt jellemzően a piacok tulajdonságait kell érteni. „A tulajdonságok lehetnek: földrajzi elhelyezkedés, piac mérete, piaci verseny szintje, vevők és eladók viszonylagos versenyhelyzete, helyettesítő termékek vagy szolgáltatások rendelkezésre állása, kereslet és a kínálat szintje, fogyasztók vásárlóereje, a piac és az állami szabályozásának természete és mértéke, termelési költségek, szállítási költségek, valamint a piac szintje (kiskereskedelmi vagy nagykereskedelmi)” (Sándor, 2005: 39.).

#### **4.4.5. Üzleti stratégia**

Ezen szempontnál nagyon szubjektíven lehet csak megítélni, hogy az adott vállalat milyen üzleti stratégiát követ. A stratégia fő pontjainak az innovációt, a kockázatvállalási hajlandóságot, illetve azt tekintjük, hogy milyen céljai vannak az adott piacon, például új piacra való betörés. Utóbbi fennállása esetén átmenetileg indokolható lehet alacsonyabb árszabás.

Mіндеzen szempontok vizsgálata egyrésről sokszor nagyon szubjektív feladat, másrésről a rendelkezésre álló információk is sokszor hiányoznak, de törekedni kell arra, hogy a fent említett szempontrendszer alapján, minél nagyobb összemérhetőségi fokkal rendelkező ügyletet találjunk.

#### **4.4.6. Helyesbítések**

Mielőtt rátérnék a módszerek tényleges taglalására, fontos megemlíteni a helyesbítések eszközét. A legtöbb esetben nem áll rendelkezésre minden szempontból megegyező összehasonlító adat. Az OECD irányelv lehetőséget ad arra, hogy a különbségeket számszerűsítve „helyesbítsük” a vizsgált árat. Ez egyrészt könnyíti az összehasonlító adat keresését, hiszen bizonyos szempontokban megengedettek az eltérések — persze ésszerű határokig — , így nagyobb valószínűséggel találunk hasonló ügyletet. Másrészről egy nagyon szubjektív tényező is bejön az adatok megítélésébe. Például: hogyan állapítom meg azt, hogy az üzleti stratégiában lévő különbséget mekkora korrekcióval tudom kiegyenlíteni?

### **HAGYOMÁNYOS MÓDSZEREK**

#### **4.5. ÖSSZEHASONLÍTHATÓ FÜGGETLEN ÁRAK MÓDSZERE (COMPARABLE UNCONTROLLED PRICE METHOD, CUP)**

A módszer lényege, hogy az ellenőrzött ügylet során alkalmazott árat veti össze egy összehasonlítható független felek közti ügyletben kialakult árral. Amennyiben lehetséges ilyen összehasonlítható ügylet azonosítása, úgy ez a módszer a legközvetlenebb és legmegbízhatóbb a szokásos piaci ár elvének alkalmazására.

Előnye az, hogyha rendelkezésre áll megfelelő összehasonlító adat, akkor a nyilvántartásban való bizonyítása már könnyű feladat.

A nehézséget az adja, hogy nem mindig áll rendelkezésre belső összehasonlító adat, külső forrásból pedig csak már a fentebb említett esetekben (tőzsdei áruk, iroda bérbeadás, hitelnyújtás) lehetséges információt szerezni. Mivel ennél a módszernél a legfontosabb, hogy a termékek vagy szolgáltatások összemérhetőségi foka a legnagyobb legyen, az összehasonlító elemzés során a termékek és szolgáltatások tulajdonságainak vizsgálatára kell tenni a hangsúlyt. A sok vizsgálandó szempont miatt nehéz külső összehasonlító adatot találni, viszont ha rendelkezésre áll belső összehasonlító adat, akkor az is megfelelő lehet.

Az ellenőrzés során a legfontosabb szempont, hogy az összehasonlító adat ténylegesen összehasonlítható-e, valamint az, hogy az esetleges helyesbítések megfelelőek-e.

#### **4.5.1. Példa az Összehasonlítható független árak módszerére**

A raktárak bérbeadásával foglalkozó Raktár Kft. kapcsolt félének a Logistic Kft.-nek és független felek számára is ad ki bérleményeket. A különbség az, hogy a kapcsolt félnek a legnagyobb 10 méter belmagasságú raktárt adja ki 10 €/hó/m<sup>2</sup>-es áron, míg a független feleknek csak 6 méter belmagasságú raktárt ad ki 6 €/hó/m<sup>2</sup>-es áron. Létezik belső összehasonlító adat, így az összehasonlító árak módszerét alkalmazzuk. Az egyetlen probléma, hogy nem ugyanolyan belmagasságú raktárak bérbeadásáról van szó. Ennek kiküszöbölésére a belmagasság helyesbítésére van szükség oly módon, hogy egy m<sup>3</sup> hasznos rakodótérre kiszámítjuk a bérleti díjat. Könnyű számításokkal belátható, hogy a független félnek is 1 Euró/hó/m<sup>3</sup>-es áron nyújtja, a szolgáltatást, mely tranzakció árazása a szokásos piaci árnak tekinthető. A kapcsolt félnek 1 Euró/hó/m<sup>3</sup>-es áron kínálja a hasznos rakodóteret. Ezzel bizonyítást nyert, hogy a kapcsolt felek közötti szolgáltatásnyújtás árazása megfelel a szokásos piaci ár elvének.

#### **4.6. A VIZSONT ELADÁSI ÁRAK MÓDSZERE (RESALE PRICE METHOD)**

A módszer akkor alkalmazható, ha egy vállalkozástól megvásárolt termék továbbértékesítésére kerül sor. A vizsgálat tárgya a viszonteladási árrés, mely a gyakorlatilag a beszerzési és az eladási ár különbözete. Az árrést általában az eladási ár egy bizonyos százalékában határozzák meg. Ez a különbözet fedezi az értékesítési és egyéb működési költségeket, valamint ebből lesz a vállalkozásnak nyeresége.

A módszer lényege, hogy a vállalatközi ügyletben alkalmazott viszonteladási árrést, más néven bruttó árrést kell összehasonlítani a független kereskedők közti ügyletekben használt árréssel. Szokásos piaci árak ebben a módszerben azt az árat mondjuk, amit a viszonteladási árból az árrést levonva kapunk. Az árrés jellemzően attól függ, hogy mennyire egyedi termékről van szó, illetve attól, hogy a viszonteladó milyen hozzáadott értéket ad a termékhez a beszerzés és a továbbértékesítés között. Illetve attól is függ, hogy milyen kockázatokat vállal a viszonteladó (például garancia).

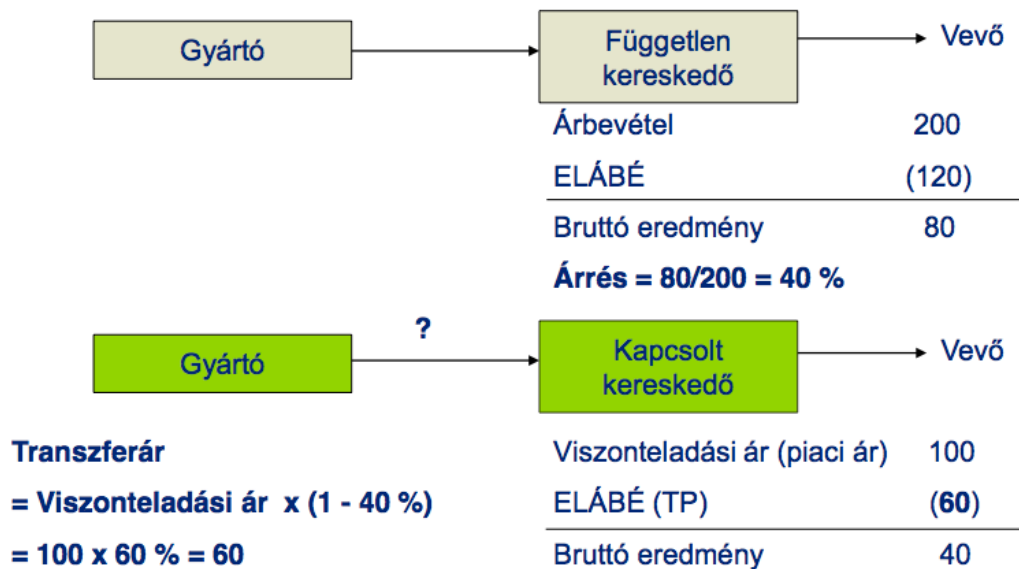
Amennyiben csak egy ügynöki tevékenységről van szó a bruttó árrés jellemzően alacsony és a megállapítása is egyszerű. Míg ha nagyobb átalakításon esik át a termék, összeépítik egy másikkal. Ha nagyobb átalakítást eszközölnek, akkor az

árrés is nagyobb, mivel a hozzáadott érték is magasabb és az árrés meghatározása is nehezebb feladat. Ez azért fontos, mert ha összehasonlítható független felek közti ügyletet szeretnénk találni, akkor lehetőség van a már említett helyesbítésre. Ha a két vizsgált ügylet teljesen nem is egyezik meg, akkor is a két árrés meg kell, hogy feleljen az összehasonlíthatósági kritériumoknak. A helyesbítés viszont csökkenti az összehasonlítás megbízhatóságát. Akár alacsony, akár magas a viszonteladó hozzáadott értéke, mindkét esetben a tevékenységet megfelelően bizonyítani kell.

Jellemzően, míg az összehasonlítható független árak módszerénél az összehasonlítás fő kritériuma az adott termék vagy szolgáltatás tulajdonságai, ennél a módszernél ez annyira nem fontos szempont. Ez azért van, mert az árrést sokkal inkább az határozza meg, hogy a viszonteladó milyen tevékenységeket végez és kockázatot vállal az adott ügyletben. (Nem az, hogy a tárgynak vagy a szolgáltatásnak milyen tulajdonságai vannak.) Törekedni kell arra, hogy az összehasonlított ügyletek termékei minél hasonlóbbak legyenek, de nem ez a legfőbb szempont!

A legjobb összehasonlítást ebben az esetben is az adja, hogyha az eladó, vagy szolgáltatást nyújtó kapcsolt vállalkozás ugyanazt a terméket vagy szolgáltatást nyújtja a független félnek is és a kapcsolt félnek is. Alkalmazható a módszer abban az esetben is ha kisebb jól meghatározható helyesbítéseket eszközölnek az összehasonlítható ügylet paraméterein. Viszont abban az esetben, ha nem rendelkezünk cégen belüli összehasonlítható ügylettel a szükséges információk megszerzése szinte lehetetlen feladat, mivel a használt bruttó árrések üzleti titoknak minősülnek. Éppen ezért a hagyományos módszerek közül ezt használjuk legritkábban.

#### 4.6.1. Példa a viszonteladási árak módszerére



1. ábra: Viszonteladási árak módszerének folyamatábrája

Forrás: saját készítés

Az ábra szemlélteti a viszonteladási árak módszerét. A független felek közt alkalmazott árrést (40%) felhasználja a viszonteladási ár meghatározására, oly módon, hogy a bruttó eredmény a viszonteladási ár meghatározott százaléka legyen.

Az ellenőrzés estén, úgy mint általában a hagyományos módszereknél az összehasonlító adatokat vizsgálják.

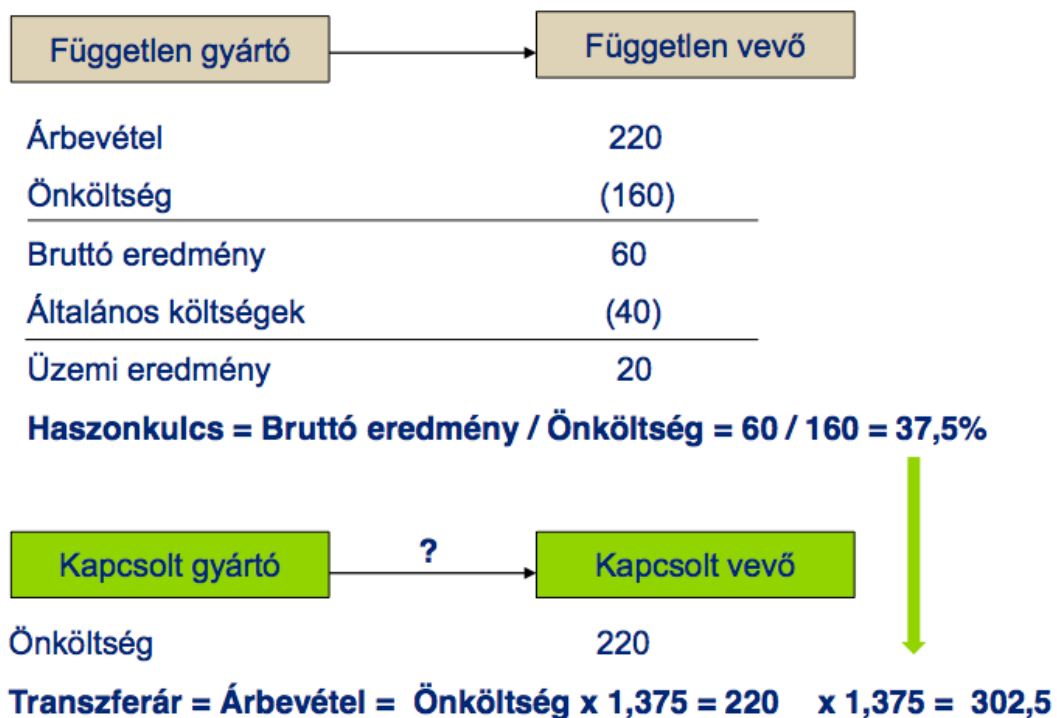
#### 4.7. A KÖLTSÉG ÉS HASZON MÓDSZER (COST PLUS METHOD)

A költség és haszon módszer – más néven költség és jövedelem módszer – a viszonteladási árak módszeréhez hasonló elven működik, azzal a különbséggel, hogy ez a módszer nem az árakhoz rendel egy bizonyos arányú nyereséget, hanem költségek oldaláról vizsgálja a bruttó jövedelmezőséget. Az adott ügyletben szereplő költségekhez hozzáadják a költségek bizonyos hányadát, ami együttesen adja az ügyleten realizált bruttó hasznot. Ez a bruttó haszon fedezi a költségeket és magában foglalja a vállalat nyereségét. A módszer alkalmazásakor a vizsgált vállalatközi termék-, illetve szolgáltatás-értékesítésen realizált bruttó haszonkulcsot hasonlítjuk a szokásos piaci (független felek által hasonló relációban elért) bruttó haszonkulcshoz.

#### 4.7.1. Költségek kategorizálása

Fontos szempont az elszámolt költségek meghatározása. Alapvetően három fajta költség kategóriát különböztetünk meg. Az első azok a közvetett költségek, amik a termék vagy szolgáltatás előállításakor merülnek fel, ilyenek tipikusan az anyagköltségek. A második a közvetett költségek, melyek az előállításhoz kapcsolódnak, de több termék előállítását is segítik, például ilyen a karbantartási költség. A harmadik pedig a vállalat alapvető működéséhez szükséges működési költségek kategóriája. Fontos, hogy ez a három kategória költségeit az összehasonlításnál megfelelően vegyük figyelembe, hiszen egyes országok számviteli gyakorlata, sőt egy vállalatok könyvelésében is különbség lehet, hogy az egyes költségeket mely kategóriába rakják. A pontos kategóriába sorolásra és az esetleges helyesbítésekre azért van szükség, mert a költség és haszon módszernél bruttó haszont vizsgáljuk mely a közvetett és a közvetlen költségeket foglalja magába.

#### 4.7.2. A Költség és haszon módszer alkalmazása



2. ábra: Költség és haszon módszer folyamatábrája

Forrás: saját készítés

Az ábra a költség és haszon módszer folyamatát mutatja be. A független felek közt alkalmazott haszonkulcsot a bruttó eredmény és az önköltség hányadosából határozza meg, majd a kapcsolt felek önköltségét ezzel a haszonkulccsal (37,5%) szorozza be, így megkapva a transzferárat.

Csakúgy, mint a viszonteladási árak módszerénél itt is haszonkulcsot vizsgáljuk. Éppen ezért termékbeli különbségek ennél a módszernél is kisebb hatással vannak a haszonkulcsra, mint a termék árára, így a fő összehasonlíthatósági kritériumok az ellátott funkciók és a vállalt kockázatok. Mint az összes hagyományos módszernél, itt is a belső összehasonlító adat adja a legmegfelelőbb összehasonlítási alapot. Az ellenőrzéseknél – mint általában a hagyományos módszereknél –, az összehasonlító adatok megbízhatóságát ellenőrzik, azzal kiegészítve, hogy megvizsgálják, hogy az elszámolt költségek tényleg az ügyletre vonatkoznak-e.

#### **ÜGYLETI NYERESÉGEN ALAPULÓ MÓDSZEREK**

Amennyiben nem sikerül a hagyományos módszerekhez elengedhetetlen összehasonlítható adatokat találni, lehetőség van az üzleti nettó nyereségen alapuló módszerek alkalmazására is. Ezen módszereknél nem az ügylethez hasonló adatok keresése a cél, hanem olyan vállalat megtalálása, mely hasonló tevékenységet folytat.

#### **4.8. ÜGYLETI NETTÓ NYERESÉGEN ALAPULÓ MÓDSZER (TRANSACTIONAL NET MARGIN METHOD, TNMM)**

A TNMM a vizsgált vállalatközi ügylet során realizált nettó nyereséget vizsgálja egy megfelelő alaphoz viszonyítva (például árbevétel, költségek, eszközök). Ebből a szempontból a TNMM a viszonteladási árak, illetve költség és jövedelem módszerhez hasonlóan működik, azzal a különbséggel, hogy a TNMM a bruttó jövedelmezőség helyett a nettó nyereségesség szintjét vizsgálja.

A TNMM előnye, hogy az ügyletbeli különbségek kevésbé befolyásolják a nettó nyereségességet szemben a piaci árral a CUP módszer esetében. Illetve a nettó nyereségesség kevésbé érzékeny a vizsgált és összehasonlítható ügyletek közti funkcionális különbségre, nem úgy, mint a bruttó jövedelmezőség a viszonteladási árak, illetve költség és jövedelem módszer alkalmazásakor.

#### **4.8.1. A módszer alkalmazása**

Lévén a vállalat nyereségességét vizsgáljuk szükség van olyan összehasonlítható cégek nettó nyereségességi adataira, melyek hasonló tevékenységet végeznek. Ilyen adatokat meghatározott adatbázisok segítségével lehet kinyerni. A programok használata során különböző szűrési lépések beállításával a lehető legnagyobb összehasonlíthatósági fok elérése a cél. Ilyen szempontok a földrajzi régió, a különböző függetlenségi kritériumok beállítása, — továbbra is független vállalkozások adataira vagyunk kíváncsiak., Fontos még a főtevékenység beállítása, illetve a szükséges pénzügyi adatok meglétének kritériuma. Az adatbázisok nem tökéletesek: egyrészt az adatszolgáltatási kötelezettségnek való meg nem felelés miatt, másrészt az adatok folyamatos változása miatt. Éppen ezért a gépi szűrés után szükség van egy manuális szűrésre is, ahol más adatforrások segítségével újra ellenőrzésre kerülnek a cégek. A második szűrésen átjutó cégek pénzügyi adataiból kell képezni a szokásos piaci árnak tekinthető jövedelmezőségi tartományt. Ezt az EBIT mutató évenkénti meghatározásával, majd cégenkénti több évet átfogó átlagának meghatározásával lehet elérni. Ezen átlagokból kell az interkvartilis módszerrel meghatározni a piaci jövedelmezőségi szintet, mely az adatok alsó- és felső kvartiliséből képezett tartományt jelenti.

EBIT= üzemi eredmény/árbevétel

A hatóság ebben az esetben jellemzően azt vizsgálja, hogy a szűrési feltételek mennyire voltak megfelelőek, illetve az elfogadott cégek tevékenysége ténylegesen megegyezik-e a nyilvántartás készítőjével.

#### **4.9. NYERESÉG-MEGOSZTÁSOS MÓDSZER (PROFIT SPLIT METHOD)**

Előfordulhat, hogy két vagy több kapcsolt fél működése oly módon összefonódik, hogy vállalatközi ügyleteik nem kezelhetőek külön-külön. A módszer első lépésben meghatározza a vizsgált vállalatközi ügyletből, az érintett kapcsolt vállalkozások által együttesen realizált nyereséget. Ezután az így számított nyereséget felosztjuk a felek között az általuk ellátott funkciók, vállalt kockázatok és felhasznált eszközök alapján. A hozzájárulás elemzésnél az összesített nyereséget felosztják a kapcsolt vállalkozások között a kapcsolt ügyletekben részt vevő egyes vállalkozások által ellátott funkciók értéke arányában.

A reziduális nyereség-elemzés a vizsgált ügyletből származó nyereséget két lépcsőben osztja fel: Első lépésként a felekhez hozzárendeli az általuk végzett ügylettípusra jellemző alaphozamot. A második lépésben az alaphozamok kiosztása után a teljes nyereségből fennmaradó részt osztja fel a felek között, úgy ahogy azt független felek tennék hasonló körülmények között.

A módszert csak nagyon ritkán alkalmazzák, lévén nagyon nehéz pontosan meghatározni az hozzájárulás mértékét, illetve az ügylethez hasonló független összehasonlítást találni. A módszer nehézségei miatt már az OECD sem sorolja bele a nevesített módszerei közé. Egyes országokban, mint Magyarország is, viszont még elfogadott bizonyítási eljárás.

#### **4.10. EGYÉB MÓDSZER:**

Amennyiben a nevesített módszerek egyike sem alkalmazható az ügylet bizonyítására, lehetőség van nem nevesített módszer alkalmazására, ilyen ügylet lehet például a követelések átadása. Ennek használata rendkívül ritka és nehéz feladat is, éppen ezért a továbbiakban nem fogok foglalkozni vele.

A fejezetben bemutatott módszerek rövid összefoglalását az alábbi táblázat tartalmazza.

**4. táblázat: A módszerek összefoglalása**

|                                     |                                           | Alkalmazási területek                                                                                                                      | Szükséges információ                                                               | Előnyök                                              | Hátrányok                                                                         |
|-------------------------------------|-------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|
| Hagyományos üzleti módszerek        | Összehasonlítható független árak módszere | iroda bérlet, kölcsönügylet, tőzsdei áruk, vagy más ügyletek ahol van belső összehasonlítható adat.                                        | összehasonlítható ügylet, mely a termék, vagy szolgáltatás jellemzőiben megegyezik | legmegbízhatóbb módszer                              | összehasonlító adat gyűjtésének nehézsége                                         |
|                                     | Viszonteladási árak módszere              | kapcsolt vállalkozástól beszerezett termék, vagy szolgáltatás független fél felé történő továbbértékesítése esetén                         | a használt viszonteladási árrés                                                    | árrés megállapítása könnyű feladat                   | összehasonlító adat gyűjtésének nehézsége                                         |
|                                     | Költség és haszon módszer                 | valamely termék, vagy szolgáltatás továbbértékesítése esetén                                                                               | használt jövedelmezőségi kulcs                                                     | módszer elfogadottsága                               | összehasonlító adat gyűjtésének nehézsége, költségek pontos meghatározása         |
| Üzleti nyereségen alapuló módszerek | Üzleti nettó nyereségen alapuló módszer   | olyan tevékenységi körök ahol konkrét összehasonlítható ügyletek nem található, de azonos főtevékenységű adózók pénzügyi adatai elérhetőek | hasonló főtevékenységgel rendelkező cégek pénzügyi adatai                          | üzletbeli különbségek nem kizáró okok.               | szubjektív eredmény, lévén az egész vállalat nyereségességét vizsgálom            |
|                                     | Nyereségmegosztásos módszer               | nagyértékű immateriális javak átadása, vagy ha a végzett tevékenységek nem kezelhetőek külön-külön                                         | ügylet szereplőinek részvételi aránya, ennek meghatározására alkalmas indikátor    | nem támaszkodik szigorúan összehasonlítható ügyletre | információ szerzés nehézsége, ügylethez kapcsolódó adatok értékelésének nehézsége |
| Egyéb módszer                       |                                           | rendkívül speciális esetek, például követelés átadás                                                                                       | ügylet specifikus                                                                  | utolsó bizonyítási lehetőség                         | nincs meghatározott módszer                                                       |

Forrás: Saját készítés

#### **4.11. ÖSSZEGZÉS**

Vizsgálataim során arra a következtetésre jutottam, hogy a magyarországi transzferár szabályozás a legtöbb ponton követi az OECD iránymutatását. A módszerek taglalása során bebizonyosodott, hogy a hagyományos módszerek megbízhatóbb eredményt adnak, de információk hiányában az üzleti nyereség megosztásos módszerek is alkalmazhatóak.

## **IRODALOMJEGYZÉK**

### **Szakirodalom**

Sándor S. (2005): *Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára.* Budapest.

### **Források**

#### **Adalékok a transzferárazás témaköréből:**

[http://adozona.hu/archive/20080521\\_transzferar\\_deloitte](http://adozona.hu/archive/20080521_transzferar_deloitte)

<http://www.apenh.hu/data/cms125707/Hatteranyag.pdf>

<http://www.orientax.hu/hir/transzferar-dokumentacio-egyszerusodo-szabalyok-szigorodosszankciok>

[http://www.pwc.com/en\\_ke/ke/pdf/tax-alert-november-2011-oecd-guidelines.pdf](http://www.pwc.com/en_ke/ke/pdf/tax-alert-november-2011-oecd-guidelines.pdf)

<http://premierone.eu/wp-content/uploads/2010/10/az-uj-oecd-iranyelvek.pdf>

[http://www.oecd.org/document/23/0,2340,en\\_2649\\_33753\\_1843799\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/23/0,2340,en_2649_33753_1843799_1_1_1_1,00.html)

[http://www.nta.go.jp/foreign\\_language/2003/01.pdf](http://www.nta.go.jp/foreign_language/2003/01.pdf)

[http://www.pwc.com/en\\_GX/gx/transfer-pricing-management-strategy/pdf/tp-perspectives-mar2011.pdf](http://www.pwc.com/en_GX/gx/transfer-pricing-management-strategy/pdf/tp-perspectives-mar2011.pdf)

Az internetes források 2012 januártól-márciusig terjedő időintervallumban lettek letöltve.

### **Jogszabályok**

2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről

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

### **Internetes források**

[http://www.nta.go.jp/foreign\\_language/2003/01.pdf](http://www.nta.go.jp/foreign_language/2003/01.pdf) 1.old.

[http://www.oecd.org/document/23/0,2340,en\\_2649\\_33753\\_1843799\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/23/0,2340,en_2649_33753_1843799_1_1_1_1,00.html)

<http://www.apenh.hu/data/cms125707/Hatteranyag.pdf>

[http://www.shp.hu/hpc/userfiles/viaduktbs/siegler\\_zsofia\\_2011.pdf](http://www.shp.hu/hpc/userfiles/viaduktbs/siegler_zsofia_2011.pdf)

Az internetes források 2012 januártól-márciusig terjedő időintervallumban lettek letöltve.