

## A szokásos piaci ár hatósági meghatározása Magyarországon

**Bár már 2007. január 1-jétől kérelmezhető APA eljárás Magyarországon, a kezdeti bizonytalanságok, valamint az első időszakban példátlanul magas szinten rögzített eljárási díjak miatt csak mostanság kezd elterjedni e transzferáras kockázatok leszorítására alkalmas jogintézmény alkalmazása.**

Az OECD irányelvekben<sup>1</sup> foglalt ajánlással összhangban 2007. január 1-jétől Magyarországon is bevezetésre került az APA (Advance Pricing Arrangement), a szokásos piaci ár adóhatósági megállapításának jogintézménye. Az előzetes ármegállapítás célja, hogy az adózók már a szerződés megkötése előtt megállapodjanak az adóhatósággal az adott – egyedi – ügylet szokásos piaci árában – vagy ennek meghatározási módszerében –, és ezáltal lehetőségük nyíljon adókockázataik csökkentésére. Az APA egy olyan meghatározott időre szóló megállapodás, amelyben a felek (az adóhatóság(ok) és az adózó) rögzítik egy bizonyos kapcsolt ügyletük piaci árképzésének feltételrendszerét. Az APA mindkét fél számára jelentős előnyökkel jár. A vállalatokat adókockázataik csökkentésében, adófizetési kötelezettségük tervezhetőségében segíti, míg az adóhatóságok munkáját a gyorsabban lefolytatható ellenőrzések teszik hatékonyabbá.

Az APA-t, a szokásos piaci ár megállapítását mindenképpen szükséges elkülöníteni az adó feltételes megállapításának intézményétől, amelynek célja egy adott szerződéshez, tényálláshoz kapcsolódó adózási és jogi kérdések megválaszolása. Szemben az APA eljárással, a feltételes adómegállapítás lefolytatásakor a NAV nem vizsgálja a részére átadott dokumentumok valóságosságát, nem végzi az adózó által bemutatott, az ügyletet befolyásoló tények és körülmények ellenőrzését.

A szokásos piaci ár megállapítására vonatkozó kérelemhez kapcsolódóan a NAV azt vizsgálja, hogy az adózó által bemutatott tények és körülmények, alapján az általa javasolt transzferár (vagy transzferár képzési módszer) megfelel-e a szokásos piaci ár elvének, illetve az adózó nem csak adóelkerülése kockázatainak csökkentésére kérte-e a szokásos piaci ár hatósági megállapítását.

---

<sup>1</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2010) IV. fejezet F.

Fontos különbség a fentiek mellett az, hogy az OECD ajánlásaival összhangban megvalósuló szokásos piaci ár meghatározására vonatkozó eljárás „tárgyalásos eljárás”, szemben a feltételes adó megállapítással, amelyet a hatóság önállóan folytat le.

### **A szokásos piaci ár meghatározására irányuló eljárások fajtái, ezek előnyei, hátrányai, költségvonzatuk**

A szokásos piaci ár megállapítására vonatkozó kérelemben az adózó köteles megjelölni, hogy egyoldalú, kétoldalú, vagy többoldalú eljárást kérvényez-e. Az egyoldalú eljárás során a magyar adóhatóság az adózó által rendelkezésére bocsátott – és más, számára elérhető – adatok alapján hoz határozatot az ügylet szokásos piaci árának, piaci árképzésének kérdésében. Az egyoldalú eljárás kötelezi a magyar adóhatóságot az általa jóváhagyott ár (árképzés) későbbi elfogadására, ugyanakkor semmilyen kötőerővel nem bír külföldi adóhatóságokkal szemben. Ezzel szemben a két- és többoldalú eljárások során hozott határozat nem csak a magyar, de az eljárásban résztvevő minden más ország adóhatóságát is köti.

A két- és többoldalú eljárások legfőbb előnye, hogy az adóhatóságok egyezsége jutása esetén megfelel az OECD irányelvben kitűzött legfontosabb jogalkotói akaratnak, így mind az adóalapok védelme megvalósul, mind a kettős adóztatás elkerülhetővé válik. Elképzelhetők természetesen olyan helyzetek is, amikor az eljárásban résztvevő országok adóhatóságai – az OECD ajánlásaival összhangban – legnagyobb igyekezetük ellenére sem jutnak konszenzusra. Ilyen esetekben a NAV felajánlja az adózónak, hogy az ügyletben résztvevő másik ország kihagyásával, egyoldalú eljárásban hoz határozatot.

Habár a két- és többoldalú eljárások eredményeként megszülető határozatoknak elvitathatatlan előnyei vannak, mégis igen ritka, hogy ilyet kezdeményeznek az adózók. A külföldi adóhatóságok bevonásával megvalósuló eljárások hazai népszerűtlenségét egyrészt rendkívüli időigényük, másrészt magas

#### **„Kritikus feltételek”**

A vizsgált ügylet egyedi körülményeire figyelemmel, a piaci ár meghatározásához felhasznált módszer alkalmazási szabályainak szem előtt tartásával kerülnek a kritikus feltételek kialakításra. Ezek célja az adóhatóság által kiadott határozat érvényességi tartományának meghatározása, rögzítése.

díjuk magyarázza.

A szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő határozat meghozatalára az adóhatóságnak 120 nap áll rendelkezésére, amely két alkalommal 60 nappal meghosszabbítható. Az elintézési határ-

időbe nem számít bele a külföldi állam hatóságával folytatott egyeztetés, a NAV által lefolytatott valódiságvizsgálat időtartama, illetve az esetleges hiánypótlásra megállapított határidő. Amennyiben pedig az ügyletbe kapcsolódó tényekben vagy körülményekben („kritikus feltételekben”) az eljárás során

változás következik be, az eljárási idő újraindul.<sup>2</sup> E szabály alapján belátható, hogy egy-egy ilyen eljárás még a benne résztvevő felek jóhiszeműsége esetén is könnyen elérheti – tapasztalataim szerint meg is haladhatja – az egy évet.

Az adózás rendjéről szóló törvény többszöri változtatásával a kezdeti 50 millió Ft-ról jelentősen lecsökkent a szokásos piaci ár megállapításával összefüggő eljárás maximális díja, ezzel is elősegítve a korábban ritkán segítségül hívott jogintézmény terjedését.

Eljárás típusa	Ha a szokásos piaci ár (ártartomány) összegszerűen meghatározható		Ha a piaci ár (ártartomány) összegszerűen nem határozható meg
	a „rég”i” hagyományos módszerek <sup>3</sup> valamelyikével	valamely egyéb módszerrel	
Egyoldalú eljárás	500 ezer Ft – 5 millió Ft	2 millió Ft – 7 millió Ft	500 ezer Ft
Kétoldalú eljárás	3 millió Ft – 8 millió Ft		3 millió Ft
Többoldalú eljárás	5 millió Ft – 10 millió Ft		5 millió Ft

A szokásos piaci ár megállapítására vonatkozó eljárási díjak<sup>4</sup>

Amint az a fenti táblázatból is látható, az egyoldalú eljárás díjának meghatározásakor a jogalkotó nem követte az OECD Irányelvek változását, illetve azt figyelmen kívül hagyta az eljárási díjak mértékének meghatározásánál. Így történhetett meg az, hogy a korábban „hagyományos módszereknek” nevezett összehasonlító árak módszere, viszonteladási árak módszere és költség és jövedelem módszer alkalmazása jelenleg előnyt élvez (alacsonyabb eljárási díjat von maga után) az üzleti nettó nyereségen alapuló módszerrel (TNMM) vagy a nyereség megosztásos módszerekkel<sup>5</sup> szemben.

Az eljárási díj mértéke a szokásos piaci ár (vagy a piaci ártartomány alsó és felső értékei átlagának) 1%-a, ha a határozatban összegszerűen megállapításra kerül a szokásos piaci ár. Amennyiben ezen összeg alatta marad a fenti táblázatban szereplő minimum értéknek, vagy meghaladja a releváns maximum díjat, abban az esetben rendre a táblázatban meghatározott minimális vagy maximális díj kerül felszámításra.

<sup>2</sup> 2003. XCII. tv. (Art.) 132/C.§ (5)

<sup>3</sup> „Rég”i” hagyományos módszerek: összehasonlító árak módszere, viszonteladási árak módszere, költség és jövedelem módszer

<sup>4</sup> Amennyiben egy cellában két érték szerepelő, úgy a kisebbik az eljárás minimális díja, a nagyobbik annak maximális díja.

<sup>5</sup> Profit split method

## A hatósági ármegállapítás folyamata, szabályai

A szokásos piaci ár megállapítására vonatkozó kérelem benyújtása előtt az adózó jogosult előzetes konzultációs eljárást kezdeményezni. E megbeszélések során az adózó és a NAV illetékesei egyeztetnek az eljárás lefolytatásának feltételeiről, időbeni ütemezéséről, módszereiről, valamint az együttműködés lehetséges módjairól. Habár az eljárás lefolytatása sem az adózót, sem az adóhatóságot nem köti, mégis segítséget nyújthat annak megítélésében, hogy milyen eredmény várható a költséges egyeztető eljárás végén.<sup>6</sup>

Tekintettel az eljárás nagy erőforrás- és időigényére, azok az adózók, amelyek nem kötelezettek a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartás elkészítésére, nem nyújthatnak be a piaci

ár megállapítására vonatkozó kérelmet.<sup>7</sup>

### Mennyire köti a határozat az adózót?

Az APA határozat egy, vagy több adóhatóságot kötelez a benne meghatározott piaci ár, ártartomány vagy árképzési módszer elfogadására. Amennyiben az adózó a határozat kibocsátását követően – a kritikus feltételek fennállása esetén – ellenőrzött ügylete keretében a határozatban rögzítettektől eltérően határozza meg a kapcsolt féllel szemben alkalmazott árat, abban az esetben jövedelemadó alapját az alkalmazott ár és a határozatban rögzítetteknek megfelelő(en kalkulált) ár különbségével korrigálnia szükséges.

Az adózó az érintett ügyletéhez kapcsolódó transzferár-nyilvántartásában hivatkozik a kiadott APA határozatra.

Amennyiben az adózó úgy dönt, hogy belevág az eljárásba, elsőként a 38/2006 (XII. 25.) PM rendeletben hivatkozott (APIAC jelű) nyomtatványt kell három példányban, két- vagy többoldalú eljárás esetén angol nyelvű szakfordításával együtt ügyvéd, adótanácsadó, adószakértő vagy okleveles adószakértő ellenjegyzésével eljuttatnia a NAV Kiemelt Adózók Igazgatóságához. A nyomtatványhoz csatolni kell hiteles cégkivonatot, aláírási címpéldányt, valamint az eljárási díj befizetését bizonyító banki igazolást.<sup>8</sup> Az átadott iratok formai és tartalmi ellenőrzését, valamint a benyújtott dokumentációban foglalt adatok és elemzések vizsgálatát követően az adózó bevonásával – vagy anélkül

– a NAV meghatározza, majd határozatban rögzíti a szokásos piaci árat (árrést, haszonkulcsot, számítási módszert, stb).

A határozat legalább három, de legfeljebb öt évig érvényes, ami a lejárat előtt hat hónappal, legfeljebb egy alkalommal további három évre meghosszabbítható.<sup>9</sup> Nem hosszabbítható meg a határozat, ha az eredeti eljárásban figyelembe vett, a kiadott határozat alapjául szolgáló tények és körülmények olyan

<sup>6</sup> 2003. XCII. tv. (Art.) 132/B.§ (3)

<sup>7</sup> Art, 132/B.§ (6)

<sup>8</sup> A 38/2006. (XII.25.) PM rendelet írja le a kérelem, illetve az ahhoz csatolandó dokumentumok teljes körét.

<sup>9</sup> Art, 132/B.§ (7)

mértékben megváltoztak, hogy azok már nem támasztják alá a korábbi határozatban foglaltakat. Ilyen esetben új határozat kiadására vonatkozó eljárás kezdeményezhető. (A határozat meghosszabbítására és a később bemutatásra kerülő módosítására vonatkozó eljárás térítésköteles, díja megegyezik az eredeti eljárásban lerótt díj 50%-ával.)

A határozatban foglaltak a kérelem benyújtásának időpontjára visszamenőlegesen kötik az adóhatóságot, kivéve, ha a határozathozatalt követően kiderül, hogy

- a kérelmező valótlan adatokat tartalmazó kérelmet terjesztett elő,
- a kapcsolt vállalkozások nem a határozatban rögzítetteknek megfelelően állapítják meg a szokásos piaci árat,
- a piaci ár meghatározásakor rögzített kritikus feltételek nem teljesülnek, vagy
- a piaci ár meghatározásánál alapul vett tények és körülmények jelentősen megváltoztak, és emiatt a határozatban rögzített piaci ár megbízhatóságát kétségessé teszik.

A határozat időbeli hatálya alatt az adózónak éves jelentéstételi kötelezettsége van. Ennek keretében a NAV-nál rendszeresített elektronikus űrlapon tájékoztatni köteles az adóhatóságot a szokásos piaci árat megállapító határozatban rögzített kritikus feltételek, tények körülmények megváltozásáról, vagy ezek változatlanóságáról.<sup>10</sup>

## **A kérelem elutasítása**

Az adóhatóság kérelmező mulasztására (esetleges adóelkerülési, csalási szándékára) hivatkozva jogosult az ár-megállapítási kérelem elutasítására, ha

- a kérelmező a tényállásról valótlan tartalmú nyilatkozatot tett,
- a kérelmező által közölt tényállás hiányos, és a hiánypótlásra megállapított határidő is eredménytelenül eltelt, valamint a rendelkezésre álló adatok a piaci ár meghatározásához nem elegendőek,
- adat merül fel arra vonatkozóan, hogy a közölt tényállása valamely más szerződést, ügyletet, cselekményt leplez,
- a kérelmező a díjat késedelmesen sem fizette meg hiánytalanul, vagy
- az eljárási díj nem fedezi az adóhatóság költségeit, és az adózó a többletköltségek megfizetését nem vállalja, vagy
- a kérelemben foglalt tényállás már teljesített ügyletre vonatkozik.

---

<sup>10</sup> 38/2006 (XII.25.) PM rendelet 10.§

A NAV jogosult két- vagy többoldalú eljárás esetén a kérelem elutasítására, ha

- az illetékes külföldi hatóság a szükséges adatokat nem adja meg, vagy a vele történt egyeztetés eredménytelen, és az adózó nem kéri az eljárás egyoldalú lefolytatását,
- Magyarországnak nincs a külföldi állammal kötött kettős adóztatást kizáró egyezménye, vagy ez az egyezmény nem tartalmaz a kölcsönös egyeztetési eljárásról szóló (vagy ennek megfelelő) rendelkezéseket.
- jogszabály megalkotása vagy módosítása lenne szükséges az egyeztető eljárások lefolytatásához.<sup>11</sup>

Amennyiben a fenti okok bármelyike miatt az adóhatóság az adózó kérelmének elutasítása mellett dönt, abban az esetben köteles az adózó részére az eljárási díj 75%-át visszatéríteni.

### A határozat módosítása, fellebbezések

Elképzelhető olyan eset, amikor a határozat érvényességi idején belül a szokásos piaci ár meghatározásában

#### Egy példa a határozat módosítására

Egy multinacionális vállalatcsoport magyarországi termelő egysége 2007-ben a szokásos piaci ár meghatározására irányuló kérelmet nyújtott be az adóhatósághoz. Az APEH határozatában megállapította, hogy a vizsgált speciális szolgáltatás (menedzsment szolgáltatás) piaci díját úgy kell meghatározni, hogy annak elszámolása után a kérelmező költségarányos jövedelmezősége megfelelően az iparágban elfogadott (a korábbi évek adatsoraiból kiolvasható) 5%-os jövedelmezőségnek.

A gazdasági válság 2008-as kitörésével romlottak a kérelmet benyújtó társaság kilátásai, jövedelmezősége az iparágban működő többi vállalathoz hasonlóan jelentős mértékben csökkent. Ilyen körülmények között a korábban megállapított 5%-os piaci jövedelmezőség már nem volt piacinak tekinthető, ezért a társaság (a szükséges iparági elemzések csatolásával) kérelmezte a határozat módosítását.

Az adóhatóság 2009. végén kiadott új határozatában megállapította, hogy a gazdasági válság hatására jelentősen lecsökkent a kérelmező iparágának jövedelemtermelő képessége, így a recesszió kitörését megelőzően megállapított 5%-os piaci jövedelmezőséget – az iparág-elemzés eredményeinek megfelelően) 3%-ra mérsékelte.

zásában figyelembe nem vett új tények merülnek fel vagy a piaci ár szempontjából lényeges körülmények megváltoznak. Ilyen esetben kérvényezhető a határozat módosítása, amelynek az adóhatóság egy újabb határozattal tesz eleget. Abban az esetben, ha megállapításra kerül, hogy a korábban figyelembe nem vett tények és a valós körülményektől való eltérés az adózó rosszhiszemű magatartására vezethető vissza, a hatóság elutasítja a határozat módosítására irányuló kérelmet. A módosítási kérelem alapján induló eljárásban a korábban

<sup>11</sup> 2003. XCII. tv. (Art.) 132/B.§ (11)

már bemutatott, eredeti kérelem benyújtásával kapcsolatos eljárási szabályokat kell alkalmazni azzal, hogy a határozat módosításának díja az eredeti eljárásért fizetett díj 50%-a.<sup>12</sup>

Az adózó jogosult fellebbezni a szokásos piaci ár megállapítására, a határozat módosítására, illetve a határozat érvényességének meghosszabbítására irányuló kérelem elutasításának tárgyában hozott elsőfokú végzés ellen. A fellebbezést a NAV Központi hivatalának címezve, a Kiemelt Adózók Igazgatóságánál kell előterjeszteni.

### **Ellenőrzés az eljárás ideje alatt, és önellenőrzés**

A szokásos piaci ár meghatározására vonatkozó kérelem benyújtásának napjától kezdődően a kérelem alapjául szolgáló ügylet tekintetében – amennyiben a szerződést a felek már megkötötték – ellenőrzési tilalom lép életbe. Tekintettel a folyamatban levő eljárásra, és az adózó ebből fakadó kiszolgáltatottságára, ellenőrzés egészen a határozat jogerőre emelkedésétől számított 60 napig nem kezdeményezhető. Amennyiben az eljárás végeztével a határozatban megállapításra kerül a szokásos piaci ár, vagy ennek elfogadott meghatározási módszere, abban az esetben az adózónak 60 nap áll rendelkezésére a szükséges önellenőrzések benyújtására.<sup>13</sup>

– 2011. november 5. –

Kerényi Máté Fülöp  
KOLCHIS Kft.

---

<sup>12</sup> 2003. XCII. tv. (Art.) 132/C.§ (1) és Art. 132/B.§ (10)

<sup>13</sup> 2003. XCII. tv. (Art.) 132/C.§ (3)