

## **A transzferár-nyilvántartások készítésének gyakorlata**

Habár a szokásos piaci árrelv több mint 10 éve része a magyar jogrendszernek, a transzferár-nyilvántartás készítését pedig már 2003. óta törvény írja elő, az adózók többsége továbbra is igen bizonytalanul nyúl a kérdéshez. Mindez arra vezethető vissza, hogy a témában megjelent tanulmányok elsősorban elméleti kérdéseket boncolgatnak, amelyben a gyakorlati megoldásokat nem ismerő olvasó könnyen elveszik.

Cikkem célja a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartás tartalmának, elkészítése gyakorlatának bemutatása egy példán keresztül. Munkám során folyamatosan hivatkozni fogok azokra a választási lehetőségekre, amelyek mentén az adózónak lehetősége nyílna dokumentációja egyszerűsítésére, adminisztrációs terhei csökkentésére.

### **A példa**

Tételezzük fel, hogy két kapcsolt vállalkozás, „Gépész Kft.” és „Beruházó Kft.” egymással szerződést kötött. Gépész Kft. vállalta Beruházó Kft. építés alatt álló irodaházában a villamos-, valamint a gázhálózat kiépítését. Feladatunk a Gépész Kft. ügylethez kapcsolódó transzferár-nyilvántartásának elkészítése, és benne annak meghatározása, hogy a felek között alkalmazott ár megfelel-e a szokásos piaci árnak.

### **Kell-e, és ha igen, milyen formátumú nyilvántartást kell készítenünk?**

Első lépésként azt kell megvizsgáljunk, hogy az ügyletre vonatkozóan köteles-e a Gépész Kft. a dokumentációt elkészíteni. Tekintettel arra, hogy a példabeli Gépész Kft. mögött egy tőkeerős külföldi vállalatcsoport áll, a társaság nem minősül kisvállalkozásnak. Mivel a Beruházó Kft. és a Gépész Kft. egymással kapcsolt viszonyban állnak, és a köztük létrejött szerződés alapján az adóévben (2008-ban) teljesítés történt a Gépész Kft. köteles a 2008-as társasági adóról szóló bevallása benyújtásáig az ügyletre vonatkozó transzferár-nyilvántartást is megírni.

A munka megkezdése előtt célszerű megvizsgáljunk, hogy van-e lehetőségünk egyszerűsített, vagy összevont (esetleg összevont egyszerűsített) nyilvántartás készítésére. Tekintettel arra, hogy az ügyletben alkalmazott ár 98 500 000 Ft, és előzetes megérzésünk azt sugallja, hogy ez a szokásos piaci ár,

egyszerűsített nyilvántartást nem készíthetünk. (Egyszerűsített nyilvántartás szokásos piaci áron számított 50 millió Ft-ot meg nem haladó szerződéses érték esetén fogadható el.) Összevont nyilvántartás az ügyletre vonatkozóan szintén nem készíthető, mivel másik, hasonló tartalmú, vagy ezzel szorosan összefüggő szerződést nem kötött a két társaság.

Mindezek alapján egy „közönséges” transzferár-nyilvántartás elkészítése a feladatunk, amelynek kötelező tartalmi elemeit a 18/2003 PM rendelet rögzíti.

### **A transzferár-nyilvántartás tartalma**

A transzferár-nyilvántartás tartalmazza a **kapcsolt vállalkozások azonosító adatait**, nevüket, székhelyüket, adószámukat. Az adóhatóság külföldi társaságok esetében nem kifogásolja, ha a közösségi adószám kerül feltüntetésre. Amennyiben az adószám semmilyen formában nem áll rendelkezésünkre, abban az esetben a cégjegyzékszámot és a cégjegyzéket vezető bíróság – hatóság – nevét és székhelyét kell feltüntetni. (Mindez gyakran megoldhatatlan feladatot jelent, különösen ázsiai csoporttagok esetén.)

A **szerződés tartalmának bemutatása** ahhoz szükséges, hogy a dokumentációból kiderüljön a megvalósult ügylet minden olyan eleme, ami hatással lehetett az árképzésre. E részben a megkötött szerződést és módosításait egyaránt be kell mutatni.

A szerződés megkötésének, módosításának időpontja és időbeli hatálya az írásba foglalt szerződésből egyértelműen kiderül. Szóban, vagy ráutaló magatartással kötött (esetleg így módosított) szerződés esetén azonban gondot okozhat a dátumok megállapítása. Ilyen esetekben célszerű a nyilvántartásba is beleírni, hogy szóban kötött szerződés alapján készül a dokumentáció, dátumnak pedig a megbeszélés (megegyezés) vagy az ajánlat elfogadásának időpontját kell megjelölni.

A szerződés tárgyának, és a teljesítés módjának, feltételeinek bemutatása a szerződés minden lényeges elemét tartalmazza. Írott szerződés esetén bemásolható ide a szerződés teljes szövege, vagy mellékletbe becsatolható az aláírt kontraktus egy másolata. A szóbeli megállapodások esetén a szerződések lényeges feltételeinek egy része magából a kiállított számlából kiderül, más részük azonban gondos utánajárással tárható csak fel.

A nemzetközi szakirodalomban funkcionális analízisként hivatkozott elemzés a szerződésben résztvevő felek **tevékenységének elemeit, jellemzőit, a felhasznált erőforrásokat és a viselt kockázatokot** mutatja be. A transzferárazás alapját jelentő OECD irányelvek kettős szerepet szánnak e résznek.

Első feladata a kapcsolt felek között megvalósult szerződés, és valamilyen hozzá hasonló, független felek között megvalósult ügylet összehasonlíthatóságának vizsgálata. Mivel példánkban az épületgépészettel foglalkozó társaságok iparági átlagait felhasználó, költség és jövedelem módszerrel kívánjuk meghatározni a szokásos piaci árat, kézenfekvő, hogy a Gépész Kft. és egy független, épületgépészeti kivitelező társaság tevékenységét, működését kell összehasonlítanunk. Amennyiben e kettő nagyfokú hasonlóságot mutat, abban az esetben a költség és jövedelem módszer alkalmazására lehetőségünk van.

A funkcionális analízis második feladata, hogy összehasonlítható ügyletek esetén feltárja azokat a kisebb különbségeket, amelyek az összehasonlíthatóságot nem veszélyeztetik, ugyanakkor az alkalmazott árakra hatással lehetnek. A példában megvizsgáltam tehát, hogy a kapcsolt ügylethez kapcsolódóan mely feladatok, költségek és kockázatok terhelik a Gépész Kft-t, és melyek terhelik a Beruházó Kft-t.

A megvalósult ügylet, illetve az adott termék **piacának bemutatása** a példához hasonlóan a legtöbb esetben igen egyszerű feladatot jelent. Költség és jövedelem módszer alkalmazásakor mélyreható elemzések helyett elég mindössze a piac nagyságát, liberalizáltságát, a piaci verseny helyzetét, és a helyettesítő termékek (szolgáltatások) körét néhány mondatban bemutatni. A piac bemutatása az összehasonlító árak módszerének alkalmazásánál a nyilvántartás középpontjába kerül, ilyenkor ugyanis végső célunk a helyettesítő termékek áraival összevetni az ellenőrzött (kapcsolt) ügyletben alkalmazott árakat. Ez jóval mélyebb, sok esetben az összehasonlítható termékek paramétereit is felölelő elemzést igényel.

A szokásos piaci ár meghatározása három fő lépésre bontható. Elsőként az **alkalmazott módszer kiválasztása** jelent feladatot. A módszer kiválasztásánál különös figyelmet kell fordítani a jogszabályokban meghatározott sorrendiségre. Az OECD irányelvek előírják, hogy elsődlegesen – mint leginkább megbízható módszer – az összehasonlító árak módszere alkalmazandó. Amennyiben erre nincs módunk (ezt bizonyítani kell), abban az esetben nyúlhatunk a költség és jövedelem, illetve a viszonteladási árak módszerének alkalmazásához. Amennyiben e (hagyományos) módszerek egyike sem alkalmazható, akkor használhatjuk a nemzetközi szakirodalomban leírt „egyéb módszerek” valamelyikét, vagy kitalálhatunk saját módszertant is a szokásos piaci ár meghatározására. Rendkívül fontos, hogy a kiválasztott módszert egyértelműen meg kell neveznünk, választásunkat pedig indokolni kell.

A módszer kiválasztását követően **meg kell határozni az összehasonlító adatok körét**. Az összehasonlító árak módszere esetén az összehasonlításként felhasznált adatok jellemzően konkrét árakat jelentenek. Ezzel szemben az OECD iránymutatásaival összhangban az APEH is elfogadja azt az álláspontot, amely szerint költség és jövedelem módszer, illetve a viszonteladási árak módszere esetén

nem csak a szokásos piaci ár, hanem a szokásos piaci árrés (jövedelmezőség) meghatározása is elegendő. Ilyen esetben az alkalmazott árrés és a piaci árrés összevetésével dönthetünk a transzferár-korrektúra (társasági- és különadó alapjának módosítása) szükségességéről.

A kiválasztott (nyilvános) összehasonlító adatok forrását e fejezetben meg kell jelölni. Sok esetben statisztikai elemzéseket végzünk az adatokkal annak érdekében, hogy azok közül a szélsőséges értékek kiszűrhetők legyenek. E műveletek leírását is tartalmaznia kell a transzferár-nyilvántartásnak.

Az összehasonlító adatok meghatározása és elemzése után rendelkezésünkre áll a hasonló (piaci) ügyletek során alkalmazott ár (árrés). E nyers adatok azonban nem feltétlenül jelölik ki a kapcsolt ügyletben alkalmazott ár szokásos piaci szintjét, mivel a funkcionális elemzésben a legtöbb esetben kiigazításokra okot adó eltéréseket tárunk fel (példánkban ilyen az alacsonyabb kockázati szint és a marketing funkció hiánya). Ezek az eltérések ugyan nem olyan lényegesek, hogy az ellenőrzött ügylet és az összehasonlításra kiválasztott független felek között megvalósult szerződések összehasonlíthatóságát veszélyeztessék, ám az árak kisebb kiigazítását szükségessé tehetik. **A kiigazítást követően a szokásos piaci ártartomány meghatározására**, rögzítésére kerül sor. Az ilyen módon kijelölt, majd korrigált ártartomány már hűen tükrözi a kapcsolt ügyletben átadott termék (nyújtott szolgáltatás) szokásos piaci árát.

A transzferár-nyilvántartás utolsó kényes tartalmi elemét az a fejezet jelenti, amelyben a kijelölt **szokásos piaci ártartományt** (példánkban árrés tartományt) **összevetjük az alkalmazott árral** (árréssel). Amennyiben az alkalmazott ár a piaci tartományba esik, abban az esetben nincs szükség a jövedelemadók alapjának módosítására, ellenkező esetben az eltérést számszerűsíteni kell.

Végül a nyilvántartásban fel kell tüntetni, hogy van-e (illetve volt-e) folyamatban az adott ügylet-re vonatkozóan a **szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő hatósági (bírószági) ügy**, meg kell jelölni a **nyilvántartás elkészítésének és módosításának időpontját**.

- 2009. február 6. -

Kerényi Máté Fülöp  
Kolchis Kft.