

Transzferárazás – avagy a szokásos piaci ár meghatározása a gyakorlatban II.

A szokásos piaci ár meghatározására alkalmazható módszerek

A szokásos piaci ár meghatározásának módszerei az OECD transzferár irányelvei alapján társasági- és osztalékadóról szóló törvényben (továbbiakban Tao.) kerültek bemutatásra. A nemzetközi szervezet ajánlásával összhangban e módszerek két csoportra bonthatók. A hagyományos módszerek közé sorolandó az összehasonlító árák módszere, a viszonteladási árák módszere és a költség és jövedelem módszer, míg az egyéb módszerek közé sorolja az OECD az üzleti nettó nyereségen alapuló módszereket és a nyereségmegosztásos módszereket.

Az alábbiakban az egyes módszerek használatára vonatkozó törvényi előírások és OECD ajánlások kerülnek bemutatásra.

Összehasonlító árák módszere

Az összehasonlító árák módszere használata esetén szokásos piaci árnak azt az árat tekintjük, amelyet független felek alkalmaznak összehasonlítható eszköz vagy szolgáltatás értékesítésekor. Arra, hogy mikor összehasonlítható két ügylet, csak az OECD irányelvekben találunk választ. Az ajánlás szerint az alábbi két feltétel valamelyikének teljesülése szükséges az összehasonlíthatóság kimondásához.

- az összehasonlítandó ügyletek vagy az adott ügyleteket bonyolító vállalkozások közti különbségek (ha vannak különbségek egyáltalán) egyike sem érintheti lényegesen a szabadpiaci árat, vagy
- meglehetősen pontos helyesbítések végezhetőek az ilyen különbségek torzító hatásának kiküszöbölésére.

E két feltétel fennállását a – transzferár-nyilvántartásban elvégzett – tevékenység-, költség és kockázatelemzés (funkcionális analízis) hivatott vizsgálni, amely a torzító hatások kiküszöbölését jelentő árkorrekció használatát is megalapozhatja.

A piaci ár meghatározásánál nagyon fontos annak figyelembe vétele, hogy csak a hasonló piacon megvalósuló ügyletben alkalmazott árat lehet összehasonlító árként felhasználni. E rendelkezés alapján eltérő árszínvonallal rendelkező országokban megvalósuló ügyleteket nem lehet összehasonlíthatónak

tekinteni. A transzferár-nyilvántartás piacot bemutató részében célszerű bemutatni, illetve bizonyítani, hogy az összehasonlító adatokat szolgáltató piac nem mutat lényeges eltéréseket a kapcsolt felek között megvalósult szerződés piacától.

A nemzetközi gyakorlat és a hazai szabályozás legtöbbet hivatkozott eltérése az összehasonlító árak módszeréhez kapcsolódik. Mert míg a társasági adóról szóló törvény nem állít fel kötelező sorrendiséget az egyes hagyományos módszerek alkalmazását illetően, addig a transzferár irányelvek kimondják, hogy

„Amennyiben lehetséges összehasonlítható független ügyletek felkutatása, az összehasonlító független árak módszere a legközvetlenebb és legmegbízhatóbb módja a szokásos piaci árlev alkalmazásának. Következésképpen ilyen esetekben az összehasonlító független árak módszere előnyt élvez minden egyéb módszerrel szemben.”

Az összehasonlító árak módszerének alkalmazása – vitathatatlan előnyei ellenére – sok esetben gondot okoz. Az ellenőrzött (kapcsolt felek között megvalósult) ügylet, és a vele összehasonlítani kívánt független ügylet az esetek többségében olyan jelentős eltérést mutat, ami már kiigazításokkal is igen nehezen kezelhető.

A módszer másik gyenge pontja, hogy sok esetben gondot jelent az összehasonlító árak beszerzése. A probléma feloldására az OECD irányelvek bemutatják a módszerhez kapcsolódóan felhasználható adatok körét és megszerzési lehetőségüket. Az ajánlás az összehasonlító adatokat két csoportra bontja:

Külső összehasonlító árakról beszélünk, ha az ellenőrzött ügylet szokásos piaci árát a vállalatcsoporttól független társaságok között megvalósult hasonló ügylet alapján kívánjuk meghatározni. Tekintettel azonban arra, hogy a független vállalatok között megvalósult ügyletek részletei minden esetben üzleti titoknak minősülnek, ilyen információk – nyilvános adatként – csak a legkritkább esetekben állnak rendelkezésünkre.

Belső összehasonlító árakról akkor beszélhetünk, ha az ellenőrzött ügyletben résztvevő vállalkozások valamelyike független féllel is köt hasonló tartalmú szerződést. Ilyen esetekben a független felek között megkötött szerződés adatai felhasználhatók az ellenőrzött ügylet szokásos piaci árának meghatározására.

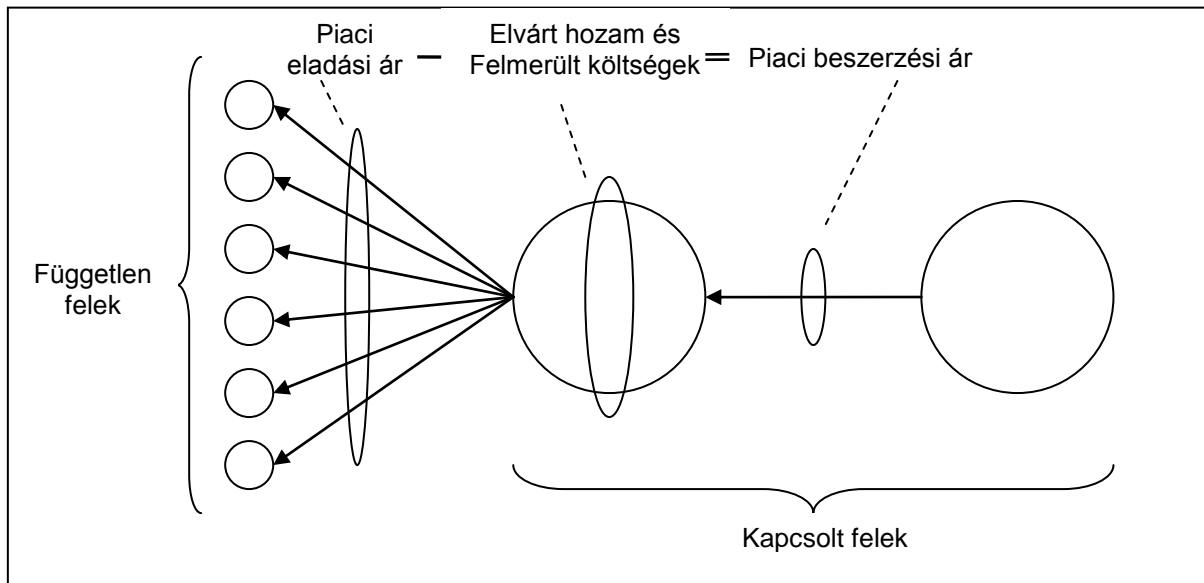
Viszonteladási árak módszere

A szokásos piaci ár meghatározására alkalmazható, másodikként bemutatásra kerülő módszer a viszonteladási árak módszere. E módszer szerint a szokásos piaci ár az eszköznek, szolgáltatásnak független felek felé változatlan formában történő értékesítése során alkalmazott ár, csökkentve a viszonteladó költségeivel és a szokásos haszonnal.

A viszonteladási árak módszere tehát a magyar jogszabályok szerint kizárólag azokban az esetekben alkalmazható, amikor egy adott – ellenőrzött ügylet keretében beszerzett – termék változatlan formában kerül továbbértékesítésre. Amint azonban az alábbi idézetből látjuk, az OECD irányelv utalást tesz arra, hogy a megvásárolt termék beépítése – jelentős átalakítása – esetén is alkalmazható a viszonteladási árak módszere.

„A megfelelő viszonteladási árrést akkor a legegyszerűbb meghatározni, ha a viszonteladó nem növeli jelentősen a termék értékét. Ezzel szemben nehezebb lehet a viszonteladási árak módszerének alkalmazása a szokásos piaci ár megállapításához, ha az újbóli értékesítés előtt a terméken további feldolgozást végeznek, vagy oly módon építik be egy összetettebb termékbe, hogy a termék beolvad egy másik termékbe, vagy besorolása megváltozik.”

A viszonteladási árak módszerét a gyakorlatban nem a törvénynek megfelelő módon használjuk. A törvény ugyanis a fentiekben leírt módon azt mondja ki, hogy a független féllel szemben érvényesített eladási árból kiindulva, visszafelé számolva kell a szokásos piaci árat meghatározni. A szokásos piaci árat aztán össze kell vetni az alkalmazott árral, és – szükség esetén – ennek megfelelően kell módosítani a jövedelemadók alapját.



A vizonteladási árak módszerének elméleti működése

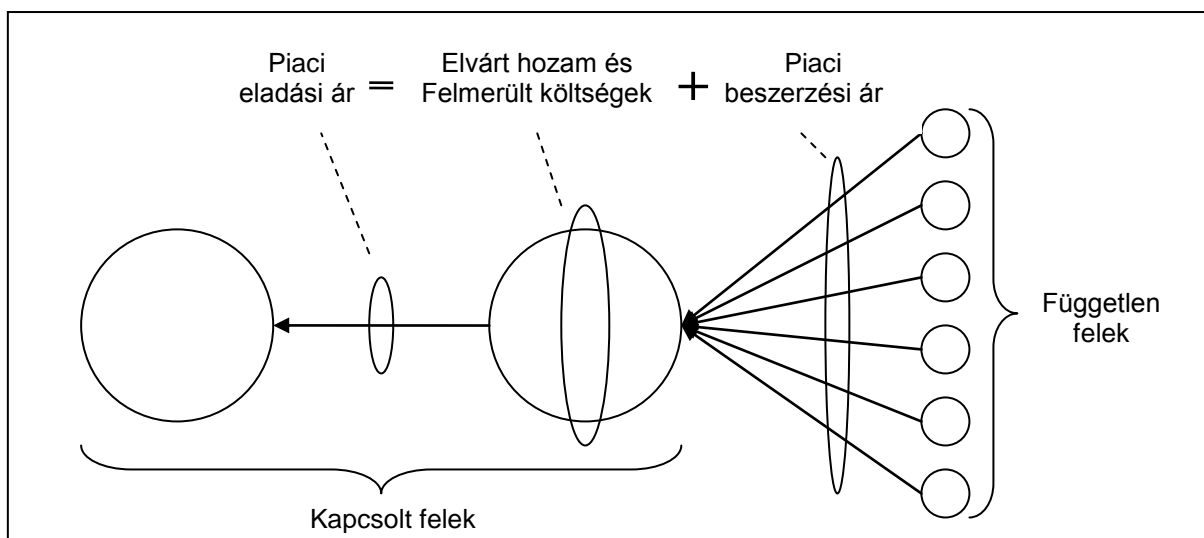
A fenti technikával szemben a vizonteladási árak módszerén alapuló transzferár-nyilvántartások készítésének gyakorlata az, hogy nem a visszafelé kalkulált beszerzési ár kerül összehasonlításra az ellenőrzött ügyletben alkalmazott árral, hanem az áruk továbbértékesítésével foglalkozó vállalat ügyleten elért nettó jövedelmezősége kerül összehasonlításra a hasonló piacon működő társaságok nettó jövedelmezőségeivel. Ebben az esetben abból a feltételezésből indulunk ki, hogy ha a társaság jövedelmezősége megfelel az iparági átlagnak, akkor az áruk beszerzési ára sem térhetett el a piaci ártól. Ez akkor és csak akkor igaz, ha az eladási ár piaci. Márpedig független irányba történő továbbértékesítés esetén az alkalmazott eladási ár definíció szerint piaci.

A fent bemutatott vegytiszta kereskedelmi tevékenységen kívül sokszor felmerül a kérdés, hogy mi a teendő akkor, ha a társaság nem csak kereskedik az adott áruval, de be is építi azt saját termékébe (esetleg továbbfejleszti azt), netán még szolgáltatásokat is ad el vele. Ilyen esetekben törekedni kell arra, hogy más hagyományos módszerrel igazoljuk az alkalmazott ár piaci voltát. Más megoldás hiányában azonban – végső mentsvárként – lehetőség van az OECD irányelv fent bemutatott rendelkezésére hivatkozva a vizonteladási árak módszerét kiterjeszteni, és mélyreható költség- és funkcióelemzést követően e módszer alapján meghatározni a szokásos piaci árat.

A vizonteladási árak módszerének alkalmazása az ügylet tárgyát jelentő termékek összehasonlíthatóságának sokkal kisebb fokát kívánja meg, mint az összehasonlító árak módszere. Ebből kifolyólag – hasonlóan a következő fejezetben bemutatásra kerülő költség és jövedelem módszerhez – alkalmazási területe is sokkal kiterjedtebb.

Költség és jövedelem módszer

Az OECD irányelvekben „Cost plus method”-nak nevezett, a hazai jogszabályokban költség és jövedelem módszerként hivatkozott módszer alkalmazása során a kapcsolt félnek, a kapcsolt ügyletben értékesített termék vagy szolgáltatás önköltségéhez adják hozzá a független ügyleteknél alkalmazott haszonkulcsot. A költség és jövedelem módszer a társaság felmerülő költségeiből kiindulva, azokat egy megfelelő költségarányos haszonnal növelve határozza meg a szokásos piaci árat. A módszer nagyban hasonlít a viszonteladási árképzés módszeréhez, azonban arra az esetre alkalmazható, amikor a vállalatcsoport független felektől szerzi be a tevékenységéhez szükséges erőforrásokat és anyagokat, majd ezek felhasználása után termékét kapcsolt viszonyban levő partnerének értékesíti tovább.



A költség és jövedelem módszer csakúgy, mint a viszonteladási árképzés módszere, összehasonlító árképzési módszerénél kevésbé igényli az összehasonlító ügylet tárgyát jelentő termék vagy szolgáltatás nagyfokú hasonlóságát. E módszer keretében is inkább a funkciók ellátásért cserébe a piac által biztosított nyereséget vizsgáljuk, nem annyira az ügylet keretében értékesített termék pontos jellemzőit. E kettő különbségének szemléltetésére hasonlítsuk össze a háztartási eszközök kereskedelmével foglalkozó társaságok tevékenységét! Egy vasalók importjával foglalkozó vállalat ugyanazokat a tevékenységeket látja el, mint a mikrohullámú sütőket importáló társaság. Nincs szükség képzetesebb munkaerőre, egyéb speciális szaktudásra. Habár a termékek nagyban eltérnek egymástól, a kereskedelmi funkció (tevékenységek, költségek és kockázatok) és a hozzá kapcsolódóan elvárható jövedelmezőség megegyezik.

A viszonteladási árképzés módszeréhez hasonlóan e módszer gyakorlati alkalmazása is eltér valamelyest az elméleti háttértől. Transzferár-nyilvántartások készítésekor, amikor elsődleges célunk annak bizonyí-

tása, hogy az ellenőrzött ügyletben alkalmazott ár a szokásos piaci ár, sok esetben nem az eladási árakat hasonlítjuk össze, hanem azt vizsgáljuk, hogy a társaság adott termékek gyártásán (kereskedelmén) elért jövedelmezősége megfelel-e az iparági átlagnak.

A költség és jövedelem módszer különösen hasznos olyan esetekben, amikor az ellenőrzött ügylet szolgáltatásnyújtást foglal magában. Ilyenkor a szolgáltatás nyújtásánál felmerült költségekből és az érvényesített szolgáltatási díjból meghatározzuk az ügylet jövedelmezőségét, amelyet összevetve az adott szolgáltatástípus iparágában elvárt jövedelmezőséggel megállapítható, hogy a kapcsolt felek között megvalósult – ellenőrzött – ügyletben a szokásos piaci árat alkalmazták-e.

Habár a gyakorlat azt mutatja, hogy a jövedelmezőségre vonatkozóan összehasonlító adatokat elsősorban megvásárolható adatbázisokból nyerhetünk, az OECD irányelv szerint minden esetben vizsgálnunk kell, hogy a középpontban álló társaság saját működéséből nyerhető-e ilyen típusú összehasonlító adatok. Belső adatok felhasználásával ugyanis kiküszöbölhetők az adatbázisban szereplő társaságok hatékonyság-különbségére visszavezethető eltérések.

Az összehasonlító független árak módszeréhez hasonlóan mind a költség és jövedelem módszer esetében, mind a viszonteladási árak módszere esetében vizsgálnunk kell, hogy az összehasonlítandó ügyletek vagy az adott ügyleteket bonyolító vállalkozások közötti különbségek érintik-e szabadpiaci költségarányos hasznot. Amennyiben igen, e módszerek csak akkor alkalmazhatók, ha megközelítően pontos helyesbítések végezhetők a különbségek lényeges hatásainak kiküszöbölésére.

Egyéb módszerek

A hazai törvényi szabályozás – az OECD irányelvekkel összhangban – kimondja, hogy egyéb módszerek csak abban az esetben használhatók a szokásos piaci ár meghatározására, ha a hagyományos módszerek önmagukban már nem megbízhatóan, vagy – kivételesen – egyáltalán nem alkalmazhatók.

A nemzetközi szervezet ajánlásában kitér az ügyleti nyereségen alapuló módszerek bemutatására, amelyek közül a két leglényegesebbet a nyereségmegosztásos módszereket és a nettó ügyleti nyereségen alapuló módszert nevesíti. Az alábbiakban e nevesített egyéb módszerek kerülnek bemutatásra.

Nyereségmegosztásos módszerek

Azokban az esetekben, amikor az ügyletek szorosan összefonódnak, előfordulhat, hogy elkülönült kezelésük korlátokba ütközik. Ilyen esetekben független vállalkozásoknak megvan a lehetőségük közös vállalat létrehozására, és a nyereség társasági szerződésben foglalt arányok szerinti megosztására. A nyereségmegosztásos módszer célja, hogy kiküszöbölje a kapcsolt ügyletben teremtett vagy kikötött

különleges feltételek nyereségre gyakorolt hatását. Célja továbbá olyan nyereségmegosztás meghatározása, amelyre a független vállalkozások az ügyletben való részvétel során számítottak volna.

A módszer keretében először meg kell vizsgálni az ellenőrzött ügyletből fakadóan, közösen elért nyereséget. A két – vagy több – cég nyereségét általában üzemi szinten érdemes összesíteni, majd az így összesített profitot fel kell osztani az egyes vállalkozások között. A felosztás mikéntjére az OECD irányelvek két módszert nevesítenek, ugyanakkor nem vetik el más allokációs mechanizmusok alkalmazását sem:

A hozzájárulás-elemzésnek nevezett felosztási metódus lényege, hogy a kapcsolt vállalkozások együttesen elért nyereségét az egyes vállalkozások által ellátott funkciók értékének arányában osztja fel. Az egyes társaságok által ellátott funkciókat a tevékenység-, költség- és kockázatelemzés keretében kell vizsgálni és kimutatni. A funkciók szétbontását követően – lehetőleg piaci információkra támaszkodva – meg kell határozni az egyes funkciók értékét, majd ezeknek megfelelően fel kell osztani a nyereséget a két kapcsolt vállalkozás között. Azokban az esetekben, amikor nincs lehetőség az elvégzett feladatok piaci értékhez való viszonyításra – például azért, mert az adott feladat ellátására független felek nem vállalkoznának –, becsléssel kell megállapítani az egyes funkciók értékét, illetve a nyereségből hozzájuk kapcsolódó részt.

A másik, OECD irányelvekben bemutatott nyereségmegosztásos módszer a reziduális nyereségelemzés. E módszer a közösen elért nyereséget két lépésben osztja fel. Első lépésként minden egyes résztvevőhöz hozzárendeli azt a nyereséget, amely az általa elvégzett ügylettípusoknak megfelelő alaphozamot részére biztosítja (itt nagyon hasonlít a költség és jövedelem módszerre), majd ezt követően az ügylet különleges feltételeit figyelembe véve meghatározza azt, hogy a fennmaradó nyereséget a társaságok milyen arányban osztanak fel egymás között, amennyiben független félként viselkednének. Az elsődleges nyereségfelosztást követően, a fennmaradó nyereség megosztásánál különösen fontos vizsgálni, hogy mely társaság milyen immateriális javakkal járult hozzá az üzlet sikeréhez, illetve a társaságok – ha független felek lettek volna – milyen alkupozíciót tudtak volna kiharcolni maguknak az előzetes ártárgyalások során.

A nyereségmegosztásos módszereknek két jellemző előnyt tulajdonít a szakirodalom. A technika alkalmazhatóságát elősegíti, hogy általában nem közvetlenül támaszkodik szigorúan összehasonlítható ügyletekre, így összehasonlítható piac hiányában is bevethető. A piaci adatok közvetett alkalmazása hozzásegít ahhoz, hogy a speciális – nem piaci – körülmények figyelembe vételével a szokásos piaci árat megközelítően jól tudjuk megbecsülni. A nyereségmegosztás másik előnye, hogy jelentősen lecsökkenti annak esélyét, hogy valamely résztvevőhöz túlzottan magas, vagy valószínűtlenül alacsony hasznot telepít.

A nyereségmegosztásos módszer hátránya szoros összefüggésben van azzal az előnyével, amely szerint a piaci adatokra más módszerekhez képest kevésbé támaszkodik. Ez ugyanis a szubjektív elemek előtérbe helyeződését okozza, amivel alkalmassá válik a módszer a nemzetek közötti jövedelem-átcsoportosításra. A módszer alkalmazásának másik hátrányát az alkalmazás nehézsége okozza, mivel mind a külföldi vállalatoktól megszerzendő információ (bevételek, költségek, tevékenységek, kockázatok) begyűjtése, mind ennek közös alapra vetítése és értékelése jelentős erőforrásokat emészthet föl.

A nyereségmegosztásos módszerrel kapcsolatosan érdekes kérdést jelent, hogy alkalmazható-e olyan esetekben, amikor az ügylet mindkét fél számára veszteséges. Véleményem szerint – amelyet az OECD irányelvek szellemisége alátámaszt – a módszer ilyen esetekben is alkalmazható. A veszteségek felosztásának legjobb módját a reziduális nyereségmegosztás biztosítja. Ilyen esetben elsőként meg kell határozni az egyes vállalatok által, tevékenységi körüknek megfelelően elvárható nyereséget, majd a végzett funkciók figyelembe vételével ezt addig kell csökkenteni, amíg a két vállalat ügyleti eredménye ki nem adja az együttesen elért veszteséget.

A nyereségmegosztásos módszerek alkalmazására igen ritkán kerül sor, így gyakorlati jelentőségük csekély.

Ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer

Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásakor egy meghatározott ügylet – vagy ügyletcsoport – megfelelő alapra vetített nettó nyereségét vizsgáljuk, és ezt hasonlítjuk össze az ügylet független piacán elérhető nettó nyereség mértékével. Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer tehát hasonlóan működik, mint a költség és jövedelem módszer, illetve a viszonteladási árak módszere, a különbség mindössze a vizsgált jövedelmezőségi szint meghatározásában rejlik.

Míg a költség és jövedelem-, illetve a viszonteladási árak módszere bruttó nyereséget vizsgál, addig az itt bemutatott módszer valamilyen magasabb szintű (közvetett költségeket is magában foglaló) jövedelmezőséget hasonlít össze az iparági átlaggal, és ebből következtet az ellenőrzött ügyletekben alkalmazott ár szokásos piaci mértékére.

Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerek alkalmazásának egyik előnye, hogy szemben a hagyományos módszerekben alkalmazott bruttó jövedelmezőségekkel – amelyek piaci tartománya a független felek által végzett funkciók sokszínűsége miatt nagymértékben ingadozik – a nettó nyereség csak kisebb kilengéseket, így szűkebb piaci jövedelmezőségi tartományt mutat.

A módszer gyakorlati alkalmazását nagyban könnyíti, hogy – ellentétben a nyereségmegosztásos módszerrel – elegendő csak az ellenőrzött ügyletben résztvevő egyik vállalkozás pénzügyi adatait ismerni,

így nem ütközünk falba sem a szükséges adatok megszerzésénél, sem ezek összehasonlíthatóvá tétele közben.

Az üzleti nettó nyereségen alapuló módszer hátránya, hogy a magasabb jövedelmezőségi szint vizsgálata elfedheti az árképzésből és a vállalati működés hatékonyságából fakadó tényezők ellentétes hatását. Mindemellett hátrányként tekintenek egyesek arra, hogy a módszer alkalmazásához elegendő csak az egyik vállalat működését és az ellenőrzött ügylethez kapcsolódó belső folyamatait feltérképezni, ami bizonytalanságban hagy minket a másik vállalat által elvégzett tevékenységekkel és a hozzá telepített haszonnal kapcsolatban.

A tanácsadói gyakorlatban e módszert különösen gyakran alkalmazzák, mivel a nyilvános adatbázisokból szinte minden ügylet típusra vonatkozóan ki lehet nyerni összehasonlítható adatokat.

A transzferár irányelvekben bemutatott, fent részletezett üzleti nyereségen alapuló módszerek mellett lehetőség van egyedi módszerek kidolgozására is. Ezek azonban nem mondhatnak ellent az irányelvekben foglalt elveknek, legfőképpen a piaci ár elvének.

- 2009. március 23. -

Kerényi Máté Fülöp
Kolchis Kft.