

A Pénzügyminisztérium tájékoztatója

a transzferár-nyilvántartásról és a transzferár-adatszolgáltatásról szóló 45/2025. (XII. 23.) NGM rendeletről

(Közzététel időpontja: 2026. július 9.)

Tartalomjegyzék

1.	A transzferár-nyilvántartási és a transzferár-adatszolgáltatási kötelezettség.....	3
2.	Érintett adózók	4
3.	Érintett ügyletek.....	4
4.	Mentesülési okok	5
4.1.	Fődokumentum.....	5
4.2.	Helyi dokumentum és adatszolgáltatás	6
4.2.1.	Magánszeméllyel nem egyéni vállalkozóként kötött szerződés.....	6
4.2.2.	Szokásos piaci árat megállapító határozat.....	6
4.2.3.	Költségátterhelés	7
4.2.4.	Ingyenes pénzeszközáradás és -átvétel.....	8
4.2.5.	Ellenérték alapján történő mentesülés.....	8
4.2.6.	Tőzsdei ügylet	8
4.2.7.	Hatósági áras ügylet	8
4.2.8.	Közös szabályok a mentesüléseknél	9
5.	A fődokumentum és a helyi dokumentum közös szabályai.....	10
5.1.	A nyilvántartási kötelezettség alapján készítendő dokumentumok.....	10
5.2.	A nyilvántartás módosítása	10
5.3.	A nyilvántartás nyelve.....	10
5.4.	A nyilvántartás megőrzése	10
6.	A fődokumentum tartalma	11
7.	A helyi dokumentum tartalma.....	13
7.1.	A helyi dokumentum adózó szintű közös része	13
7.2.	A helyi dokumentum ügyleti szintű része	13
7.2.1.	Az ügylet leírása.....	13
7.2.2.	Az összehasonlíthatósági kritériumok.....	14
7.2.3.	A hasznossági teszt.....	14
7.2.4.	A módszer meghatározása és alkalmazása	16

7.2.5.	Pénzügyi adatok bemutatása, szegmentálás	17
7.2.6.	Mentességek a helyi dokumentum egyes tartalmi elemeit illetően	20
8.	Egyszerűsített helyi dokumentum	20
9.	Alacsony hozzáadott értékű szolgáltatás	20
9.1.	Az alacsony hozzáadott értékű szolgáltatás fogalma	20
9.2.	Külön alátámasztás nélkül elfogadható jövedelmezőség	22
10.	Összevonhatóság	22
11.	Források	24
12.	Vállalati szintű adatokat tartalmazó adatbázis-kutatás	25
13.	Az adatszolgáltatás tartalma	28
13.1.	Az ügylet megnevezése	28
13.1.1.	Az ügyletmegnevezések listája	28
13.1.2.	Az ügyletek pontos meghatározása	28
13.1.3.	Gyártási és forgalmazási modellek	28
13.1.3.2.	Közvetlen számlázás a kapcsolt forgalmazónak	32
13.1.3.3.	Közvetlen számlázás a független vevőnek	32
13.1.3.4.	Gyártás és forgalmazás egy jogi személyben	33
13.1.3.5.	A modellek összefoglalása	34
13.1.3.6.	Bizományosi forgalmazás	35
13.1.4.	Egyes további ügyletek	38
13.2.	TEÁOR-kód	39
13.3.	Az ügyletben érintett többi kapcsolt vállalkozás adatai	40
13.4.	Az ügylet értéke	41
13.5.	A társaságiadóalap-módosítás összege	42
13.6.	A szokásos piaci ár-megállapítási módszer	42
13.7.	Jövedelmezőségi mutatót vizsgáló módszereknél megadandó további adatok	42
13.8.	A százalékos jogdíj és a jutalékos (százalékos) szolgáltatási díj esetében megadandó további adatok	45
13.9.	Egyes pénzügyi ügyleteknél megadandó további adatok	46
13.10.	Egységár megállapítása esetén megadandó további adatok	46
13.11.	Adatszolgáltatás az alacsony hozzáadott értékű szolgáltatásokról	47
14.	Az adatszolgáltatás módja	47
15.	Szakmai összefüggések az adatszolgáltatásban megadandó egyes adatok között	47

1. A transzferár-nyilvántartási és a transzferár-adatszolgáltatási kötelezettség

A Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD) által kiadott Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára című iránymutatás (a továbbiakban: TPG) alapján a transzferár-dokumentációs kötelezettség három dokumentumot foglal magába:

1. országonkénti jelentés (Country-by-Country Report, CbCR),
2. fődokumentum (master file), és
3. helyi dokumentum (local file).

Az országonkénti jelentésekkel kapcsolatos adatszolgáltatást és automatikus információcserét a magyar jogban [az adó- és egyéb közterhekkel kapcsolatos nemzetközi közgazgatási együttműködés egyes szabályairól szóló 2013. évi XXXVII. törvény](#) V/D. fejezete és 3. melléklete szabályozza. Ennek szabályait e tájékoztató nem tárgyalja.

[A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény](#) (a továbbiakban: Tao. törvény) 18. § (5) bekezdése alapján „[a]z adóév utolsó napján kisvállalkozásnak nem minősülő gazdasági társaság, egyesülés, európai részvénytársaság, szövetkezet, európai szövetkezet és külföldi vállalkozó (kivéve a közhasznú non-profit gazdasági társaságot, és azt az adózót, amelyben az állam rendelkezik közvetlenül vagy közvetve többségi befolyással), a bevallás benyújtásáig köteles az e törvény felhatalmazása alapján kiadott miniszteri rendelet előírásai szerint rögzíteni a szokásos piaci árat, az annak meghatározásánál általa alkalmazott módszert, valamint az azt alátámasztó tényeket és körülményeket, továbbá az éves társasági adóbevallásában az e törvény felhatalmazása alapján kiadott miniszteri rendeletben meghatározottak szerint a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggésben adatot szolgáltat az állami adó- és vámhatóságnak”.

A 2026-ban kezdődő adó évektől – a CbCR kivételével – a transzferár-nyilvántartást (transzferár-dokumentációt) és a transzferár-adatszolgáltatást [a transzferár-nyilvántartásról és a transzferár-adatszolgáltatásról szóló 45/2025. \(XII. 23.\) NGM rendelet](#) (a továbbiakban: TP-rendelet) szabályozza. Adózói választás alapján e rendelet előírásait a 2025-ben kezdődő adóévhez kapcsolódó egyes helyi dokumentumra is alkalmazni lehet. A korábbi évekre továbbra is [a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről szóló 32/2017. \(X. 18.\) NGM rendelet](#) szabályai irányadók.

A TP-rendelet 15. § (2) bekezdése alapján minden egyes helyi dokumentum vonatkozásában fennáll az új rendelet alkalmazásának választási lehetősége a 2025-ben kezdődő adóév tekintetében. Ez azt jelenti, hogy az adózó 2025-ben kezdődő adóév tekintetében dönthet úgy, hogy egyes kapcsolt ügyleteire az új rendelet szerinti helyi dokumentációs szabályokat alkalmazza (így akár kihasználhatja a 150 millió Ft-ra emelt értékhatárt), míg más ügyletei tekintetében a korábbi szabályozás szerinti helyi dokumentumot készíti el. Tehát nem kötelező az összes ügyletre az új rendelet alkalmazását választani. Ha azonban egy adott helyi dokumentumra az új szabályokat választotta, akkor azt teljes egészében az új szabályok szerint kell elkészítenie. Az adatszolgáltatás és a fődokumentum esetében a 2025-ben kezdődő adóévre még teljes mértékben a korábbi szabályok vonatkoznak függetlenül attól, hogy egy vagy több helyi dokumentumra az új szabályokat választották-e.

A TP-rendelet a transzferárazás témakörén belül csak a dokumentációs és adatszolgáltatási kötelezettségeket szabályozza, valamint az ezekhez szorosan kapcsolódó kérdéseket, mint például az összehasonlító adatok forrását és a vállalati szintű adatbázis-kutatások alapvető

szttenderdjait. A transzferárazáshoz, a Tao. törvény 18. §-a szerinti kiigazítás szükségességének és mértékének megállapításához pusztán e rendelet ismerete, alkalmazása nem elegendő, szükséges különösen a TPG figyelembevétele is. E rendelet tehát nem szabályozza teljeskörűen a transzferárazást, a szokásos piaci ár megállapításának, alátámasztásának teljes menetét.

2. Érintett adózók

Nyilvántartás készítésére és adatszolgáltatásra a Tao. törvény 18. § (5) bekezdése alapján az az adózó köteles, amely megfelel a következő feltételeknek:

- a) a társasági adó alanya,
- b) az adóév utolsó napján nem minősül kisvállalkozásnak (vagy ezen belül mikrovállalkozásnak),
- c) gazdasági társaság (közkereseti társaság, betéti társaság, korlátolt felelősségű társaság, részvénytársaság), egyesülés, szövetkezet, európai részvénytársaság, európai szövetkezet vagy külföldi vállalkozó,
- d) nem közhasznú nonprofit gazdasági társaság, és
- e) az állam nem rendelkezik benne közvetlenül vagy közvetve többségi befolyással.

A csoportos társasági adóalany tagjainak – a csoportképviselőjük útján – a csoporttagok olyan kapcsolt ügyleteiről, amelyeket a csoportos társasági adóalany tagjain kívüli kapcsolt vállalkozásokkal folytatnak, szintén nyilvántartást kell készíteniük és adatot kell szolgáltatniuk.

A csoportos társasági adóalany tagjainak az egymás közötti ügyleteikről csak a Tao. törvény 18. § (10) bekezdésében szabályozott kivételes esetekben kell nyilvántartást készíteniük és adatot szolgáltatniuk.

Az energiaellátók jövedelemadója alanyainak is alkalmazniuk kell a TP-rendelet szabályait. Ezzel kapcsolatban kiemelendő, hogy a csoportos társaságiadó-alanyt alkotó csoporttag adóalanyisága az energiaellátók jövedelemadójában – amennyiben egyébként ezen adónem alanyának minősül – különállóként áll fenn. Ha a csoportos társaságiadó-alanyt alkotó csoporttag kapcsolt ügyletet köt olyan kapcsolt vállalkozásával, amely ugyanannak a csoportos társaságiadó-alanynak a tagja, akkor az energiaellátók jövedelemadó-alapjának megállapításakor köteles a transzferárszabályokat erre a kapcsolt ügyletre is megfelelően alkalmazni.¹

Megjegyzendő, hogy a korábbi szabályozáshoz hasonlóan a fődokumentum elkészítésére az adózó köteles, nem pedig a végső anyavállalata vagy más csoporttag. Érthető, hogy nem áll az adózó rendelkezésére közvetlenül minden adat a fődokumentumhoz, de a csoportnak e körben együtt kell működnie. A fődokumentum készítésére vonatkozó kötelezettség és – az elkészítés időpontjának feltüntetését kivéve – a tartalmi elemek szabályozása teljes mértékben a TPG-re alapul.

3. Érintett ügyletek

Nyilvántartás elkészítésére és adatszolgáltatásra arra az adóévre vonatkozóan kötelezett az adózó, amely adóévben a kapcsolt ügylet alapján *teljesítés történt*. Ha a kapcsolt vállalkozási jogviszonyuk keletkezését megelőzően jött létre az ügylet, nyilvántartási és adatszolgáltatási

¹ Vö.: 39/2019. Számveteli kérdéssel.

kötelezettség akkor áll fenn, ha az ügylet bármely lényeges feltételét módosítják, vagy olyan változás következik be, amelyet független felek az ár meghatározásánál figyelembe vesznek vagy figyelembe vennének. [TP-rendelet 4. § (2) bekezdése, illetve 12. § (1) bekezdése]

A TP-rendelet szerint kapcsolt ügylet a Tao. törvény szerinti kapcsolt vállalkozások egymással kötött szerződése alapján megvalósuló ügylet, valamint a Tao. törvény 18. § (6) és (7) bekezdésében felsorolt ügylet. A kapcsolt ügylet elnevezés a korábbi szabályozás ellenőrzött ügylet fogalmát váltja fel.

A Tao. törvény 18. § (6) és (7) bekezdései a következőket írják elő:

„(6) Az alapítónak (ide nem értve az átalakulással, egyesüléssel, szétválással történő alapítást), a tőkét befogadó, a vagyont kiadó adózónak (ide nem értve a kedvezményezett eszközátruházásnak minősülő leválás keretében történő vagyoni kiadást), továbbá a tagnak (részvényesnek) az (1)–(5) bekezdés előírásait a jegyzett tőke, tőketartalék nem pénzbeli hozzájárulással történő teljesítése, emelése, a jegyzett tőke tőkekivonással történő leszállítása, az adózó által ellenérték fejében megszerzett üzletrész tagok részére történő térítés nélküli átadása, vagy bevonása esetén, továbbá a jogutód nélküli megszűnéskor a nem pénzben történő vagyoni kiadásra, valamint az osztalék nem pénzbeli vagyoni értékű juttatásként történő teljesítésére is alkalmaznia kell, ha kapcsolt vállalkozás vagy a nem pénzbeli hozzájárulással kapcsolt vállalkozássá váló tag (részvényes) teljesíti a nem pénzbeli hozzájárulást, illetve részesedik a vagyontól.

(7) Az (1)–(6) bekezdésben foglaltakat megfelelően alkalmazni kell a külföldi vállalkozó és belföldi telephelye, illetve az adózó és külföldi telephelye közötti ügyletekre is.”

A TP-rendelet az értelmező rendelkezések című alcímében kiemeli, hogy kapcsolt vállalkozások között akkor is létrejön kapcsolt ügylet, ha köztük számlázás nem történik, de az írásban, szóban vagy ráutaló magatartással meghatározott szerződéses feltételek, a termékek, áruk vagy szolgáltatások jellemzői, a felek által ellátott funkciók, alkalmazott eszközök és vállalt kockázatok, a gazdasági körülmények vagy az üzleti stratégiák alapján a kapcsolt ügylet fennállása megállapítható; továbbá, hogy kapcsolt ügylet természetes személlyel is fennállhat.

A számlázás nélkül megvalósuló kapcsolt ügyletekre példa lehet adott esetben az a szerződéses gyártás, ahol a gyártó nem a vállalkozóként karakterizálható kapcsolt vállalkozásának állítja ki a számlát, hanem vagy egy másik csoporttagnak, vagy a csoport független vevőjének, ilyenkor kapcsolt ügylet fennáll a gyártó és a vállalkozóként karakterizálható csoporttag között, a kettőjük közötti kapcsolat alapján tehet az adóhatóság megállapítást, illetve nemzetközi vitarendezési eljárás (kölsönös egyeztető eljárás) folytatható le. Egyes pénzügyi ügyletek esetében az ellenértékről (pl.: kamat) nem kell számlát kiállítani. Ezek mellett más esetek is megfelelhetnek a definíciónak. Tehát a kapcsolt ügyletek azonosításához nem elegendő pusztán a számlák, illetve a könyvelési tételek vizsgálata.

4. Mentesülési okok

4.1. Fődokumentum

Új rendelkezés, hogy fődokumentumot csak arra az adóévre kell készíteni, amelyben az adózó helyi dokumentum készítésére vonatkozó kötelezettség alá eső kapcsolt ügyletei általános forgalmi adó nélkül – szokásos piaci áron – számított ellenértékének összértéke meghaladja az 500 millió forintot. A korábbi szabályozás alapján bármely nem mentesülő ügylet esetén kötelező volt a fődokumentum is.

4.2. Helyi dokumentum és adatszolgáltatás

A helyi dokumentum elkészítésére vonatkozó és az adatszolgáltatási kötelezettség alóli mentesüléseket és azoknak a korábbi szabályozáshoz képesti változását az alábbi táblázat foglalja össze:

	Mentesülési ok	Helyi dokumentum		Adatszolgáltatás	
		Korábbi szabályozás	TP-rendelet	Korábbi szabályozás	TP-rendelet
1.	magánszeméllyel nem egyéni vállalkozóként kötött szerződés	mentesült	mentesül	nem mentesült	nem mentesül
2.	magyar APA-határozattal lefedett ügylet	mentesült	mentesül	nem mentesült	nem mentesül
3.	költségátterhelés	mentesült	nem mentesül 500 millió Ft felett, alatta mentesül	nem mentesült	nem mentesül
4.	ingyenes pénzeszközáttadás és -átvétel	mentesült	nem mentesül	nem mentesült	nem mentesül
5.	értékhatár alapján mentesülő ügylet	mentesült 100 millió Ft-ig	mentesül 150 millió Ft-ig	mentesült 100 millió Ft-ig	mentesül 150 millió Ft-ig
6.	tőzsdei ügylet	mentesült	mentesül	mentesült	nem mentesül 500 millió Ft felett, alatta mentesül
7.	hatósági áras vagy jogszabályban meghatározott áru ügylet	mentesült	mentesül	mentesült	nem mentesül 500 millió Ft felett, alatta mentesül

4.2.1. Magánszeméllyel nem egyéni vállalkozóként kötött szerződés

A magánszeméllyel nem egyéni vállalkozóként kötött szerződésről továbbra sem kell helyi dokumentumot készíteni, azonban változatlanul részleges adatszolgáltatás vonatkozik rá.

4.2.2. Szokásos piaci árat megállapító határozat

A szokásos piaci árat megállapító határozattal (Advance Pricing Arrangement, APA) lefedett ügylet esetében a helyi dokumentum készítésére vonatkozó kötelezettség alóli mentesség megfogalmazása módosult: az a kapcsolt ügylet mentesül a helyi dokumentum készítésére vonatkozó kötelezettség alól, „amely esetében az adózás rendjéről szóló törvény szerint a szokásos piaci árat a magyar hatóság határozatban megállapította, a határozatban megjelölt adóévekre feltéve, hogy a határozat kötőereje fennáll”. E mentesség tehát a határozatban megjelölt adóévekre áll fenn (eltérően a korábbi szabályoktól) feltéve, hogy a határozat kötőereje fennáll. A határozat kötőerejét [az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény](#) (a továbbiakban: Art.) 181. §-a szabályozza. E mentesség csak a határozat kiadását követően, de

a határozatban megjelölt adóévekre akár visszamenőlegesen is alkalmazható. Az eljárás folyamatban léte alatt a határozat kiadásáig a transzferár-nyilvántartást el kell készíteni, ez viszont jellemzően megegyezhet a szokásos piaci ár megállapítása iránti kérelemhez csatolt transzferár-nyilvántartással.

A szokásos piaci árat megállapító határozat tárgyát képező ügyletről teljeskörűen kell adatot szolgáltatni annak ellenére, hogy ezen ügyletről – ha a TP-rendelet 4. § (4) bekezdés b) pontjában foglaltak teljesülnek – transzferár-nyilvántartást nem kell készíteni. Ennek oka, hogy az egyes években ténylegesen megvalósult ügyletérték, valamint adott esetben a ténylegesen elért jövedelmezőség adatszolgáltatás hiányában nem ismert a hatóság számára ilyen esetekben. Ha az adatszolgáltatás teljesítésekor a szokásos piaci ár megállapítása iránti eljárás még folyamatban van, akkor a bevallás ATP űrlapjának 01. sor c) rovatában nem jelölendő a szokásos piaci árat megállapító határozat alapján a nyilvántartási kötelezettség alóli mentesülés esete, mivel még a hatóság nem hozott határozatot. Továbbá megjegyzendő, hogy csak akkor jelölendő itt ez a mentesülési ok, ha a határozatot a magyar hatóság hozta.

4.2.3. Költségátterhelés

A költségátterhelés, amely a TP-rendelet szerint olyan ügylet, amely eszköz vagy szolgáltatás ellenértékének kapcsolt vállalkozás vagy kapcsolt vállalkozások részére változatlan összegben, illetve értékben történő átterhelése, feltéve, hogy az eszközt értékesítő vagy szolgáltatást nyújtó személy az adózóval, külföldi személlyel vagy a költséget viselő féllel kapcsolt vállalkozási viszonyban nem áll, már csak akkor mentesül a helyi dokumentum készítési kötelezettség alól, ha a költségátterhelés értéke az adóévben az általános forgalmi adó nélkül számított szokásos piaci áron az 500 millió forintot nem haladja meg. Ötszázmillió forint felett a TP-rendelet 7. § (1) bekezdés d) pontjában foglaltak teljesülése esetében a költségátterhelésről egyszerűsített helyi dokumentum készíthető.

Adatszolgáltatás továbbra is szükséges a költségátterhelésről, erre nincs külön értékhatár (az általános 150 millió Ft-ra emelt értékhatár természetesen itt is érvényes). A TP-rendelet 12. § (3) bekezdése szerint a 7. § (1) bekezdés d) pontjának megfelelő költségátterhelésről korlátozott körű adatszolgáltatás elegendő (ehhez sem kapcsolódik külön értékhatár).

A költségátterhelésnél transzferárazási szempontból vizsgálandó kérdés, hogy az átterhelő fél milyen okból nem számított fel rá hasznot, továbbá a költségátterhelést fogadó félnél kérdésként merül fel, hogy erre valóban szüksége volt-e, hasznos-e ez a számára.

A költségátterhelés esetében, ha az eszköz, szolgáltatás ellenértékét több kapcsolt vállalkozás részére terhelik át, akkor az adózó csak abban az esetben mentesül a helyi dokumentum elkészítésének kötelezettsége, valamint részlegesen az adatszolgáltatási kötelezettség alól, ha írásban alátámasztja, hogy az alkalmazott megosztási módszer – az adott kapcsolt ügyletre jellemző tények és körülmények figyelembevételével – a szokásos piaci ár elvének megfelel [TP-rendelet 4. § (6) bekezdése]. Az alátámasztásnak olyan részletezettségűnek kell lennie, hogy a szakmai indokok meggyőző ereje egyértelműen kitűnjön, és a számítások ellenőrizhetők legyenek. A költségátterheléssel kapcsolatban kiemelő, hogy csak az a költségátterhelés mentesül, amelynél független féltől származó költségeket terhelnek át. A kapcsolt féltől származó költségek esetében nincs mentesülés.

4.2.4. Ingyenes pénzeszközátadás és -átvétel

2026-tól az ingyenes pénzeszközátadás és -átvétel már a dokumentációs kötelezettség alól sem mentesül, azonban erről egyszerűsített dokumentáció készíthető (ld. lentebb). Profitorientált független vállalkozások egymásnak ellenérték nélkül (ingyenesen) alapvetően nem adnának át pénzt, így transzferárazási szempontból az indokoltság, szükségesség, illetve hasznosság itt is alátámasztandó a kapcsolt felek részéről. Ilyenkor felmerül továbbá az is, hogy az adott ügyletet nem megfelelően határolták körül, és valójában nem ingyenes pénzeszközátadásról vagy -átvételtől van szó, hanem a pénzmozgás – legalábbis transzferárazási szempontból – valamely más ügyletnek a részét képezi (például egy rutintevékenységhöz kapcsolódó összesített, évvégi elszámolás a megfelelő jövedelmezőség biztosítása céljából), a dokumentálási kötelezettség előírása segíthet a megfelelő besorolásban is.

4.2.5. Ellenérték alapján történő mentesülés

Teljeskörűen mentesül az a kapcsolt ügylet is, amely esetében az ellenérték az adóévben az általános forgalmi adó nélkül számított szokásos piaci áron a 150 millió forintot nem haladja meg (a korábbi szabályozásban 2022-től 100 millió forint volt az értékhatár). Kiemelendő, hogy ezen értékhatárnál nem a ténylegesen fizetett (járó) ellenértéket kell vizsgálni, hanem a szokásos piaci áron számított ellenértéket.

Az értékhatár alapján történő mentesülésnél a TP-rendelet az „ellenérték” kifejezést használja a korábbi rendelet „teljesítések értéke” kifejezése helyett. Az ellenérték kifejezés szerepelt már korábban is az adatszolgáltatásnál, továbbá több kérdés is felmerült a gyakorlatban a teljesítések értékének jelentésével kapcsolatban (például az, hogy a kölcsönnél a tőke is beleszámít-e a teljesítés értékébe vagy csak – helyesen – a kamat, illetve egyéb díjak).

4.2.6. Tőzsdei ügylet

A tőzsdei ügylet továbbra is mentesül a helyi dokumentum készítési kötelezettség alól, azonban az általános forgalmi adó nélkül számított szokásos piaci áron 500 millió forint felett újonnan részleges adatszolgáltatási kötelezettség alá esik.

[A tőkepiacról szóló 2001. évi CXX. törvény](#) 319. § (1) bekezdése szerint a tőzsdei ügylet az a szerződés, amelyet a tőzsdei kereskedő a tőzsdén – a tőzsdei szabályzat által lehetővé tett körben és módon – tőzsdei termékre vonatkozóan köt. A meghatározás több elemből áll (1. tőzsdei kereskedő, 2. tőzsdén, 3. tőzsdei szabályzat által lehetővé tett körben és módon, 4. tőzsdei termékre), amelyek közül a kötelezettségek alól történő mentesüléshez mindegyiknek teljesülnie kell. A TP-rendelet alapján továbbra is él az a szabály, hogy nem mentesül a helyi dokumentum készítésére vonatkozó kötelezettség alól a bennfentes kereskedelemmel vagy tisztességtelen árfolyam-befolyásolással megvalósuló tőzsdei ügylet.

A szokásos piaci árat alátámasztó összehasonlítható adat kézenfekvő lehet: likvid tőzsdén az összehasonlítható termékre kialakult ár, de az ügylet szükségessége, hasznossága, az összehasonlíthatóság, illetve az összehasonlíthatósági kiigazítások szükségessége és megfelelősége az adott ügyletben transzferár szempontjából is vizsgálendő. Kevésbé likvid, kevés szereplős tőzsdén kötött ügylet a transzferárazás szempontjából kockázatos lehet.

4.2.7. Hatósági áras ügylet

A meghatározott összegben rögzített hatósági ár vagy jogszabályban egyedileg meghatározott konkrét ár alkalmazásával megvalósuló ügylet továbbra is mentesül a helyi dokumentum

készítési kötelezettség alól, azonban az általános forgalmi adó nélkül számított szokásos piaci áron 500 millió forint felett ez is részleges adatszolgáltatási kötelezettség alá esik.

A TP-rendelet csak kodifikációs okokból nem tartalmazza azt a korábbi szabályt, hogy nem mentesül az a nyilvántartási kötelezettség alól a jogszabály megsértésével megállapított ár alkalmazásával megvalósuló ügylet, mivel ilyen esetekben levezethető, hogy nem a hatósági ár vagy jogszabályban egyedileg meghatározott konkrét ár alkalmazásával valósult meg az ügylet.

A jogszabályban meghatározott áron végrehajtott ügylet csak abban az esetben mentesül a nyilvántartás alól, ha a szabályozás konkrét összegben határozza meg az árat. Képlettel meghatározott ár esetében a mentesülés nem lehetséges.

A szokásos piaci árat alátámasztó összehasonlító adat itt is kézenfekvő lehet: a hatósági döntésben, jogszabályban előírt ár, de az ügylet szükségessége, hasznossága, a hatósági/jogszabályi ár alkalmazásának indokoltsága, megfelelő alkalmazása az adott ügyletben transzferárazás szempontjából is vizsgálendő.

4.2.8. Közös szabályok a mentesüléseknél

Valamennyi *értékhatar megállapításánál* továbbra is együttesen kell figyelembe venni az összevonás tényétől függetlenül a TP-rendelet szerint összevonható kapcsolt ügyletek ellenértékét. Itt is változott az, hogy nem a „szerződések alapján történő teljesítések értékét” írja a TP-rendelet, hanem a „kapcsolt ügyletek ellenértékét”.

Ha egy ügylet rendelkezik olyan tulajdonsággal, amely alapján az adatszolgáltatás alól teljeskörűen mentesül, de olyan tulajdonsággal is rendelkezik, amely alapján csak részlegesen mentesül vagy egyáltalán nem mentesül (pl.: szokásos piaci árat megállapító határozattal érintett ügylet), akkor arról az ügyletről egyáltalán nem kell adatot szolgáltatni, az ilyen ügylet teljeskörűen mentesül. Például, ha a magánszeméllyel nem egyéni vállalkozóként kötött szerződés alapján a teljesítés értéke – összevonva, amit össze lehet vonni – nem haladja meg a 150 millió forintot, akkor erről nem kell adatot szolgáltatni.

Kiemelendő a mentesülő ügyletekkel kapcsolatban, hogy a transzferár miatti adóalap-módosítási kötelezettség [Tao. törvény 18. § (1) bekezdése], a kapcsolt vállalkozás bejelentésének és a kapcsolt vállalkozási viszony megszűnése bejelentésének kötelezettsége [[az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. \(XII. 28.\) Korm. rendelet](#) 16. § (4) bekezdés b) pontja²], a transzferár-nyilvántartási kötelezettség, valamint az adatszolgáltatási kötelezettség több külön adókötelezettség. Így például függetlenül attól, hogy az adózót nem terheli nyilvántartási kötelezettség, az adóalap-módosítási kötelezettség fennállhat. A Tao. törvény 18. § (5) bekezdése és a TP-rendelet csak a nyilvántartási, illetve az adatszolgáltatási kötelezettség alól ad felmentést, az adott ügylettel kapcsolatban szükségessé váló adóalap-módosítás alól azonban semmilyen esetben sem, annak szükségességét/lehetőségét tehát minden kapcsolt ügyletnél vizsgálni kell, és a korrekciót a Tao. törvény alapján el kell/lehet végezni.

² E rendelkezés szerint az adózó az adókötelezettséget érintő változás szabályai szerint jelenti be az állami adó- és vámhatósághoz a kapcsolt vállalkozásnak minősülő másik személy nevét (elnevezését), székhelyét (telephelyét) és adóazonosító számát az első szerződéskötésüket követő tizenöt napon belül, valamint a kapcsolt vállalkozási viszony megszűnését a megszűnést követő tizenöt napon belül.

5. A fődokumentum és a helyi dokumentum közös szabályai

5.1. A nyilvántartási kötelezettség alapján készítendő dokumentumok

A TP-rendelet 4. § (1) bekezdése alapján az adózó a Tao. törvény 18. § (5) bekezdése szerinti szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettsége alapján adóévenként az alábbi nyilvántartásokat készíti el:

- a) fődokumentum; és
- b) – kapcsolt ügyletenként vagy a TP-rendelet alapján összevont kapcsolt ügyletenként – helyi dokumentum.

Az Art. 230. §-a szerinti mulasztási bírság alkalmazása során tehát egy–egy adóév tekintetében a fődokumentum egy darab nyilvántartásnak, a helyi dokumentumok pedig ügyletenként vagy összevont ügyletenként egy–egy darab nyilvántartásnak számítanak.

5.2. A nyilvántartás módosítása

Az adózó az adómegállapításhoz való jog elévülési idején belül, de legkésőbb az adó- és vámhatóság ellenőrzésének megkezdéséig módosíthatja nyilvántartását, ha feltárja, hogy

- a) a nyilvántartást nem a jogszabályoknak megfelelően készítette el, vagy
- b) a nyilvántartásban az adóalapot, az adót, a szokásos piaci árat, a szokásos piaci ár-tartományt, a jövedelmezőséget érintő hibát észlel.

A TP-rendelet a korábbi szabályozással azonosan az „ellenőrzés” szakkifejezést használja, amely magában foglalja az adóellenőrzést és a jogkövetési vizsgálatot is. Tehát már a jogkövetési vizsgálat is kizárja a nyilvántartás módosíthatóságát (ez természetesen nem zárja ki, hogy az adózó a transzferárazáshoz szükséges további adatokat, iratokat felhívásra vagy saját kezdeményezésére átadja az adóhatóságnak).

Ha a tárgyév piaci változásait a helyi dokumentum elkészítésekor elérhető korábbi évek adatai nem tükrözik kellően, akkor a tárgyévre vonatkozó összehasonlító adatok elérhetővé válásakor a nyilvántartás módosítható, mivel az a szokásos piaci ár-tartományt, a jövedelmezőséget érintő hibát tartalmazhat. E körben azonban megjegyzendő, hogy a korábbi évek jövedelmezőségi adatait alapvetően a rutinintitásoknál használhatók összehasonlító adatként, és a rutinintitásoknak bár alacsony, de biztos (állandó) és pozitív jövedelmezőséget kell elérniük.

5.3. A nyilvántartás nyelve

A nyilvántartás, módosítás és az azt alátámasztó dokumentáció 2026-tól csak magyar, angol vagy német nyelven készíthető el.

5.4. A nyilvántartás megőrzése

A TP-rendelet alapján az adózó a helyi dokumentumot és mellékleteit olvasható formában legalább nyolc évig köteles megőrizni. Ha a kapcsolt ügylet befektetett eszközt is érint, akkor adózó a helyi dokumentumot és mellékleteit az eszköz könyvekből való végleges kivezetést követő legalább nyolc évig köteles olvasható formában megőrizni, mivel az adóalapra a befektetett eszközhöz kapcsolódó elszámolások a teljesítés évét követően is kihathatnak (pl.: értékcsökkenési leírás).

A TP-rendelet megőrzési határidőre vonatkozó szabályait is csak a 2026-ban és azt követően kezdődő adóévekre kell alkalmazni, továbbá a 2025-ben kezdődő adóévre, ha az adózó erre az évre az új szabályokat választotta. A transzferár-nyilvántartási kötelezettség a magyar Tao. törvény szerinti társasági adó alanyait terheli, ezért nekik kell a transzferár-nyilvántartáshoz szükséges adatok előállítása, beszerzése, az alátámasztó számítások, szegmentálások elkészítése és mindezek megőrzése iránt intézkedniük akkor is, ha egyes adatok elsődlegesen a külföldi kapcsolt vállalkozásuknál (pl.: anyavállalatuknál, külföldi tesztelt félnél) keletkeznek. A befektetett eszközt érintő ügyleteknél a megőrzési kötelezettségnek a könyvekből való végleges kivezetéshez való kötésének célja, hogy ameddig a befektetett eszköz értéke kihat más ügyletekre, addig a nyilvántartás elérhető maradjon az adóhatóság számára. Például egy 15 éve beszerzett gépsor értéke az értékcsökkenési leírása révén a tárgyévben is kihat a szerződéses gyártás jövedelmezőségére. Ebben a példában egyébként a szerződéses gyártás nem olyan ügylet, amely befektetett eszközt is érint, tehát a szerződéses gyártás transzferár-nyilvántartását nem kell a befektetett eszköz könyvekből való végleges kivezetését követő nyolc évig megőrizni. A befektetett eszközt érintő ügylet e rendelkezés tekintetében az az ügylet, amely során az eszköz bekerül a könyvekbe, valamint az értéke változik (pl.: kapcsolt beszállító felújítja).

6. A fődokumentum tartalma

A fődokumentum tartalmát a TP-rendelet a TPG alapján szabályozza, a TPG-hez képest csak a fődokumentum elkészítésének időpontjának feltüntetését írja elő többlettartalomként. A korábbi szabályozáshoz képest sem változtak érdemben a fődokumentum szabályai.

A fődokumentumban kell felsorolni a világon bárhol (az adóparadicsomokat is ideértve) bejegyzett összes kapcsolt vállalkozás elnevezését, a bejegyzés vagy a székhely szerinti államot, továbbá a kapcsolt vállalkozások közötti – kapcsoltságot megalapozó – viszonyt (többségi befolyás, ügyvezetés egyezősége, telephely). A bemutatásnak áttekinthetőnek és teljes körűnek kell lennie függetlenül a magyarországi relevanciától, az ábrának olvashatónak kell lennie. Alkalmazható (ábra helyett) többszintű lista is, ha a szükséges információt áttekinthetően és teljeskörűen tartalmazza. A csoport fogalmát a TP-rendelet 2. § 7. pontja határozza meg, e szerint az adózó és a[z összes többi] kapcsolt vállalkozásai, ideértve a telephely[eke]t is.

Az üzleti eredmény mozgatórugóit illetően a csoport szintjén azon belső és külső tényezőket kell felsorolni, amelyek leginkább hatással vannak a csoport vállalkozási tevékenységének eredményére.

A funkcionális elemzés az egyik legfontosabb része a nyilvántartásnak, ami akkor is igaz, ha a fődokumentumban tömörebb elemzést kell végezni, mint a helyi dokumentumban. A TPG különös hangsúlyt fektet az értékteremtés folyamatának pontos bemutatására. A fődokumentum funkcionális elemzésének célja a csoport értékláncának leírása, a csoport egyes tagjainak elhelyezése az értékláncban, valamint annak bemutatása, hogy az egyes csoporttagok milyen tevékenységekkel, eszközökkel járulnak hozzá az üzleti eredményt mozgató tényezők eléréséhez, és ennek során milyen kockázatokat viselnek.

A fődokumentumban ki kell térni a csoport immateriális eszközeire is. Itt említendő meg, hogy a TP-rendelet különbséget tesz immateriális javak és immateriális eszköz között. Az immateriális javak számviteli fogalom, amely értelmezésére a számviteli szabályok irányadóak. Az immateriális eszköz transzferárazási fogalom, amely a TP-rendelet meghatározása szerint olyan fizikai eszköznek vagy pénzügyi eszköznek nem minősülő eszköz, amelyet üzleti

használat céljából tulajdonban vagy ellenőrzés alatt lehet tartani, és amelynek használata vagy átengedése ellenérték fejében történne, ha az független vállalkozások összehasonlítható független ügyletével valósulna meg. Az immateriális javak kifejezést a TP-rendelet csak az eszközarányos megtérülés számításánál használja, mindenhol máshol, így a fődokumentum több tartalmi eleménél a tág tartalmú immateriális eszközt említi.

A definíció a TPG VI. fejezet 6.6 pontja szerinti fogalomra épít. Kiemelendő, hogy a TP-rendelet az immateriális eszköz fogalmát kizárólag transzferárazási kérdések vizsgálata céljából definiálja, az itt meghatározott fogalom nem feltétlenül esik egybe más adó- vagy egyéb jogszabályban meghatározottakkal. A meghatározás a következő együttesen fennálló elemek alapján értelmezhető:

- a) fizikai vagy pénzügyi eszköznek nem minősülő, de azonosítható eszköz,
- b) üzleti tevékenységhez szükséges,
- c) tulajdonban tartható vagy ellenőrzés alá vonható (másokat a használatból ki lehet zárni, kizárólagos jogot biztosít), és
- d) pénzben kifejezhető értéke van, a vagyoni forgalomban részt vehet.

Immateriális eszközök – többek között – a szerzői jogvédelemben részesülő szerzői művek és szomszédos jogok, az iparjogvédelemben részesülő alkotások (különösen: szabadalom, használati minta, formatervezési minta, mikroelektronikai félvezető termék topográfiája, know-how, védjegy, földrajzi árujelző), az üzleti titok, a bérleti jog, a használati jog, a vagyonkezelői jog, a szellemi termékek felhasználási joga, a licencek, a koncessziós jog, a játékjog.

A transzferárazási szempontú immateriális eszközök nem feltétlenül jelennek meg a számviteli nyilvántartásokban. A számviteli nyilvántartások mérlegszámlái ezért, bár fontos információt szolgáltathatnak, nem szolgálhatnak kizárólagos alapul az immateriális eszközök azonosítására. Az adózónak az értékteremtő folyamatokban résztvevő erőforrásainak számbavételével összhangban kell bemutatnia a jelentős immateriális eszközeit. Az immateriális eszközöket illetően az adózónak be kell mutatni a cégcsoport ezekre vonatkozó stratégiájának gyakorlatát.

A csoporton belüli pénzügyi tevékenységekre vonatkozóan az adózónak be kell mutatnia, hogy a csoport mely tagjánál, milyen vezetési szinten születnek a hosszú- és rövid távú finanszírozással kapcsolatos döntések, mely entitások eszközei milyen mértékben kitéttek a külső finanszírozással kapcsolatos kockázatoknak, és a csoporton belül milyen kockázatmentesítési sémák működnek (pl.: garanciavállalások). Be kell mutatni például a hitel, kölcsön, gyűjtőszámla (cash-pool), (anyavállalati) garancia, valamint fedezeti ügyleteket. Bemutatandó különösen a kamatok meghatározásának módja, az alkalmazott referenciakamatláb, az esetleges kamatmentesség, a kamatfelár kialakítására vonatkozó általános elvek, a vonatkozó belső szabályzatok (csoportutasítás, stb.).

A teljes éves konszolidált beszámoló (ideértve a szöveges magyarázatokat tartalmazó részét is) csatolandó a nyilvántartáshoz.

A szokásos piaci ár-megállapítási megállapodás, határozat bemutatása során ki kell térni különösen az azt kiadó hatóság megnevezésére, az érvényességi idejére, az érintett ügylet leírására, az érintett kapcsolt vállalkozások megnevezésére, székhelyükre és azonosítóikra, a szokásos piaci ár-megállapításának módszerére, az árra, ártartományra, valamint a kritikus feltételekre.

Lényegében változatlanul, megfogalmazásbeli javításokkal, de azonos tartalommal fenntartja a TP-rendelet azt a szabályt is, amely szerint, ha az adózó azért nem tudja elkészíteni a fődokumentumot, mert az ahhoz szükséges adatok még nem állnak a rendelkezésére a csoport más tagjától, akkor a fődokumentum elkészítésére a csoport végső anyavállalatára vonatkozó, a fődokumentumnak megfeleltethető dokumentum elkészítésére nyitva álló határidőig, de legkésőbb az adózó adóévének utolsó napjától számított 12 hónapig tartó haladékot kap. Ez nem vonatkozik arra az esetre, ha az adózó társaságiadó-alanyisége megszűnik. Ez tehát egy kedvező kivétel a Tao. törvény 18. § (5) bekezdésének azon szabálya alól, hogy a nyilvántartást a bevallás benyújtásáig kell elkészíteni.

7. A helyi dokumentum tartalma

7.1. A helyi dokumentum adózó szintű közös része

A helyi dokumentum adózó szintű közös részének szabályai is követik a TPG-t, itt is csak az elkészítésének időpontja a többletkövetelmény.

A menedzsment felépítésének bemutatása során a menedzsment jelentések címzettjeinél azokat a kapcsolt vállalkozásokat kell feltüntetni, amelyek a jelentéseket – közvetve, vagy közvetlenül – megkapják, és annak alapján döntést hozhatnak. A hangsúly a döntéshozók személyén van, nem azon, hogy közvetlenül melyik kapcsolt vállalkozásnak küldik meg a jelentést. A döntési folyamatot kell tehát bemutatni a döntéshozók feltüntetésével.

E körben alapvetően nem a csoport, hanem az adózó versenytársait kell felsorolni.

7.2. A helyi dokumentum üzleti szintű része

A helyi dokumentum tartalmi elemeinek szabályozásakor egyrészt az volt a vezérelv, hogy amilyen mértékben csak lehet kövesse a TP-rendelet továbbra is a TPG-t, másrészt ahol szükséges, legyen pontosabban kifejtve a tartalmi elem részletesebb és érthetőbb iránymutatást adva így az adózóknak, de anélkül, hogy ez érdemben adminisztrációs teher növekedést jelentene, harmadrészt pedig ahol feltétlenül szükséges az ellenőrzés támogatása céljából további elemek szerepeljenek a nyilvántartásban. A legutolsó alapon csak a hasznossági tesztet írja elő a TP-rendelet.

7.2.1. Az ügylet leírása

A helyi dokumentumnak tartalmaznia kell az adatszolgáltatás ügyletelnevezési listája szerinti elnevezést és az ügyletre a mindenkor hatályos legjellemzőbb TEAOR-kódot kell a TP-rendelet alapján. Így a helyi dokumentum és az adatszolgáltatás tartalma összhangba kerül. Az ügylet kötetlenebb bemutatására a b) pontban, a piac bemutatására az új f) pont alapján a gazdaságilag releváns jellemzők részletes bemutatásánál kerül sor.

Az ügyletben érintett többi kapcsolt vállalkozás adatait illetően a helyi dokumentumban újonnan fel kell tüntetni az adóügyi illetőség államát is, ahogy ez már szerepelt az adatszolgáltatásban. Az adatszolgáltatáshoz hasonlóan a helyi dokumentumban a külföldi adószámot csak akkor kell feltüntetni, ha nincs belföldi adószám. Adószám hiányában pedig a jogszabály megszövegezése egyszerűsödik, a cégjegyzékszám, illetve cégjegyzék helyett csak a nyilvántartási szám, illetve a nyilvántartás szerepel (a cégjegyzék is egy nyilvántartás). A nyilvántartást vezető bíróság, hatóság székhelye helyett csak az államát kell feltüntetni. E pont a teljes egyértelműség kedvéért kifejti, hogy „ha a többségi befolyás közvetetten áll fenn, akkor a köztes személyeket és az azokban fennálló többségi befolyás módját és mértékét is”

tartalmaznia kell a helyi dokumentumnak, mivel különösen egy külföldi féllel szembeni magyar adóalapot csökkentő kiigazítás, elszámolás esetében az adóhatóságnak azt is ellenőriznie kell, hogy a felek valóban kapcsolt vállalkozások az alkalmazandó magyar jogszabályok értelmében.

A TP-rendelet a helyi dokumentumnál a fizetés összegéről ír, nem pedig ellenértékről. Az ellenérték jellemzően a vételár, (bérleti vagy más szolgáltatási) díj, jutalék, kamat. Azonban az itt bemutatandó fizetés összege ennél tágabb lehet, az ellenérték mellett magában foglal más kifizetéseket is, mint például a kölcsönnél a tőkét, a késedelmi kamatot, a letétet vagy az óvadékot. Az időbeli elhatárolások e tekintetben a járó fizetés kategóriájába tartozhatnak, továbbá ezeket a tárgyévi ellenérték meghatározása során is figyelembe kell venni.

A helyi dokumentumhoz továbbra is mellékelni kell a kapcsolt vállalkozásokkal kötött hatályos szerződések másolatát a módosításokkal együtt. Továbbá kiemelendő, hogy a nem írásban kötött szerződések tartalmát le kell írni. A tartalom bemutatásánál elengedhetetlen különösen a szerződés tárgya, annak jellemzői, a teljesítés ideje, helye, módja, feltételei, az ellenérték mértéke, megfizetésének ideje, a szerződés kötésének, illetve annak módosításának időpontja. Ha írásban kötött szerződést a felek később szóban módosítanak, a szóbeli módosítást is a fentiek szerint kell rögzíteni a nyilvántartásban.

7.2.2. Az összehasonlíthatósági kritériumok

A TP-rendelet a transzferár-elemzés egyik legfontosabb részét, az öt összehasonlíthatósági kritériumot, más néven a gazdaságilag releváns jellemzőket kiemelten és részletesebben szabályozza, mint a korábbi rendelet. Itt inkább a TPG 1.36. bekezdése alapján bővebb kifejtésről van szó, mintsem új előírásokról. A funkciók, eszközök és kockázatok felsorolásához kapcsolódó példákat a korábbi rendelet értelmező rendelkezéseinek 9. pontjában szereplő funkcionális elemzés definíciójából meríti. A TP-rendelet összhangban a TPG-vel az egyedi és értékes immateriális eszközök esetében a DEMPE-funkciók (Development, Enhancement, Maintenance, Protection, and Exploitation; kialakítás, fejlesztés, fenntartás, védelem és hasznosítás) bemutatását is elvárja. A TP-rendelet a termék, áru és szolgáltatás jellemzői és a felek által követett üzleti stratégia mellett – hasonlóan a korábbi szabályozáshoz – az érintett piac bemutatását is előírja.

A kapcsolt ügyletben részt vevő mindegyik fél szempontjából el kell végezni a funkcionális elemzést, nemcsak a nyilvántartást készítő adózó szempontjából, továbbá a funkcionális elemzés az összehasonlítható független ügyletek, független vállalkozások esetében is elvégzendő.

A TP-rendelet egyértelművé teszi, hogy a felek karakterizációját is tartalmaznia kell a helyi dokumentumnak. A karakterizáció a funkcionális elemzésből levont jelentős következtetés, amely kihat a módszer és a tesztelt fél meghatározására, valamint így befolyásolja az árazást is.

7.2.3. A hasznossági teszt

A szolgáltatás igénybe vevőjének alá kell támasztania azt, hogy számára a szolgáltatás hasznos volt. Ezt egyrészt a TPG is kiemelten kezeli, másrészt a hasznosság a szolgáltatás költségének adóalapbeli levonhatósága szempontjából is vizsgálendő tényező.³ Kapcsolt vállalkozások között egyebek mellett – részben vagy egészben – nem szükséges szolgáltatásokkal is el lehet

³ A levonhatóság vizsgálata alól kivételt képeznek azok a költségek, amelyeket a Tao. törvény 3. számú melléklete levonhatónak minősít. A Tao. törvény 3. számú melléklete szerinti levonhatóság azonban önmagában még nem támasztja alá a transzferárazási szempontú hasznosságot.

téríteni az adóalapot, át lehet csoportosítani a jövedelmet (még akkor is, ha az ár, illetve a haszonkulcs egyébként piaci mértékű lenne), emiatt az elérni kívánt céllal arányos adminisztrációs teher a hasznossági teszt elvárása a helyi dokumentumban.

A hasznossági teszt értelmezéséhez a TPG VII. fejezet B.1. része nyújt eligazítást. A TPG 7.6. bekezdése szerint a kapcsolt felek közötti szolgáltatás létének elismeréséhez vizsgálandó, hogy a tevékenység (a szolgáltatás nyújtása) gazdasági vagy kereskedelmi értéket biztosít az adott csoporttagnak üzleti pozíciójának javítása vagy fenntartása érdekében. A TPG ugyanezen bekezdésén alapul a TP-rendelet azon elvárása, hogy szükséges az, hogy az adózó „ugyanilyen feltételű szolgáltatásokért független félnek is hajlandó lenne hasonló feltételekkel fizetni, vagy az igénybe vevő adózó maga végezné el a szolgáltatást”.

A tulajdonosi érdekből végzett tevékenységek (részvényesi tevékenységek, shareholder activities), mint például az anyavállalat közgyűlésének, konszolidált beszámolója elkészítésének, könyvvizsgálatának, vagy befektetőkkel való kapcsolattartásának a költségei nem hasznosak a leányvállalatok számára.

Nem tekinthető úgy, hogy egy adózó szolgáltatást kap, ha csak olyan járulékos előnyökhöz jut, amelyek kizárólag annak tulajdoníthatók, hogy egy csoport része, és nem valamilyen konkrét, célzott tevékenységet végeznek számára. Például nem részesül szolgáltatásban, ha egy kapcsolt vállalkozás pusztán a csoporttagsága miatt magasabb hitelminősítéssel rendelkezik, mint ha nem lenne kapcsolt vállalkozás (vö.: TPG 7.13. bekezdésével).

A TP-rendeletben szereplő „pénzügyi vagy nem pénzügyi” jelzők a szolgáltatás kifejezés előtt csak azt hangsúlyozzák, hogy minden szolgáltatás esetében szükséges a hasznossági teszt, a pénzügyi szolgáltatások (pl.: kölcsön) sem kivételek (ezért nem szükséges a pénzügyi szolgáltatásokat külön meghatározni). A pénzügyi és a nem pénzügyi szolgáltatás esetében a hasznossági teszt alapvetően nem tér el.

A hasznosság nem feltétlenül számszerűsíthető, de pusztán az, hogy az adózó, illetve a csoport tagjai huzamosabb ideje igénybe veszik a szolgáltatást, vagy, hogy a csoport (központjának) előírása a szolgáltatás igénybevétele, arról az adózó nem is dönthet, természetesen nem támasztja alá a hasznosságot. Az integritás/egységesség és az üzleti titkok megőrzése arra lehet érv, hogy kitől (csoporttagtól és nem független féltől) veszik igénybe a szolgáltatást, de a hasznosságot ez sem támasztja alá.

Az igénybe vevő adózó jövedelmezőségi mutatójának (Profit Level Indicator, PLI) a piaci sávba esése sem támasztja alá a hasznosságot teljeskörűen, hiszen lehetséges, hogy a szolgáltatás nélküli magasabb megtérülés még mindig beleesik a piaci tartományba. Másik oldaltól viszont a veszteségesség, illetve a piaci tartomány alatti eredmény erőteljesen megkérdőjelezi (bár önmagában nem zárja ki) a szolgáltatások hasznosságát.

Ha a helyben elérhető helyettesítő szolgáltatások árai kedvezőbbek, akkor ez inkább a szokásos piaci ár mértékének megállapítása, nem pedig a hasznosság keretében értékelendő.

A szolgáltatásnak azonosítható módon hozzá kell járulnia az igénybe vevő hatékony és eredményes működéséhez, piaci pozíciójához. Ha piaci körülmények között nem létezik kereslet az adott szolgáltatásra, akkor vizsgálandó, hogy egy független igénybe vevő maga allokált volna-e erőforrásokat a feladat megoldására.

A hasznossági teszt a gyakorlatban három szintről közelíthető meg: a szolgáltatás létének igazolása, a szükséglet alátámasztása és a keletkezett előny kvantifikálása vagy kvalitatív bemutatása.

A szolgáltatás létének igazolásához a szerződések és a számlák önmagukban nem elegendők. Az eset körülményeitől függően e célra többek között a következő dokumentumok hasznosak lehetnek, amelyeket célszerű már év közben is gyűjteni:

- az elkészített riportok, elemzések és prezentációk;
- e-mailek, amelyek szakmai tanácsadást vagy operatív támogatást dokumentálnak;
- tréninganyagok, részvételi ívek;
- szoftverhasználati logfájlok IT szolgáltatások esetén;
- munkaidőnyilvántartások (timesheet), amelyek bemutatják, mely alkalmazottak mennyi időt fordítottak az adott szolgáltatásra.

Szükséges az is, hogy az igénybe vevő a szolgáltatást a tevékenységéhez fel tudja használni. Hiába nyújt az anyavállalat magas szintű stratégiai tanácsadást, ha a leányvállalatnak nincsenek olyan operatív munkatársai, akik ezt implementálni tudnák. Ebben az esetben a szolgáltatás nem felel meg a hasznossági tesztnek, mivel a befogadó nem tudott belőle gazdasági előnyt kovácsolni.

A dokumentációnak ezért érdemes kitérnie a következőkre:

1. Helyi szükségletek azonosítása: Milyen kompetenciák vagy erőforrások hiányoztak az igénybe vevőnél, amelyeket a szolgáltató pótol?
2. Operatív illeszkedés: Hogyan épültek be a kapott szolgáltatások az az igénybe vevő üzleti folyamataiba?
3. Helyettesíthetőség: Ha nem a csoporton belülről érkezett volna a szolgáltatás, milyen piaci alternatívát kellett volna igénybe venni?

Alacsony hozzáadott értékű szolgáltatások esetében is szükséges a hasznossági teszt.

7.2.4. A módszer meghatározása és alkalmazása

A TP-rendelet a transzferár-megállapítási módszernél a módszer „megválasztása” helyett „meghatározását” ír, mivel e körben nem egy választási lehetőségről van szó, hanem a szakmailag legmegfelelőbb módszer megtalálásáról, megállapításáról. Ugyanezen indokból a TP-rendelet a tesztelt félnél választás helyett megjelölést ír.

A TPG alapján a legmegfelelőbb módszer meghatározásához minden esetben összehasonlító elemzést kell végezni. Amennyiben rendelkezésre áll megbízható belső összehasonlító adat (különösen árra, vagy esetleg haszonrésre, árrésre), akkor az a külső forrásból származó adatot megelőzi. Az adott esetben legmegfelelőbb szokásos piaci ár-megállapítási módszer függ különösen attól, hogy a módszer fogalmilag alkalmazható-e (például a viszonteladási árak módszere csak akkor alkalmazható, ha változatlan formában továbbértékesítés történik), valamint, hogy milyen megbízható összehasonlítható adatok állnak rendelkezésre. A módszer meghatározását szakmailag meg kell indokolni.

A viszonteladási árak módszerénél, a költség és jövedelem módszernél és az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszernél ki kell jelölni az ügyletben részes egyik felet, amelynek a

pénzügyi adatai alapján a jövedelmezőségi mutatót kiszámítjuk. Ez a fél a tesztelt fél. A tesztelt fél nem biztos, hogy a nyilvántartást készítő (adatot szolgáltató) adózó, lehet az ügyletben részes másik fél is, akkor is, ha az külföldi. A tesztelt fél kijelölésének összhangban kell állnia az ügylet funkcionális elemzésével. A tesztelt fél TP-rendelet szerinti meghatározásának elemei nem vagylagosak. A tesztelt fél alapvetően például a bérgyártó, a szerződéses gyártó, a korlátozott kockázatú forgalmazó, stb. lehet. A tesztelt fél pénzügyi adatainak hiteles formában ellenőrizhetőnek kell lenniük az adóhatóság számára akkor is, ha nem az adózó a tesztelt fél, hiszen erre alapul az adózó társaságiadó-kötelezettsége. Nem lehet egy vállalkozás pusztán csak azért tesztelt fél, mivel leginkább megbízhatóan ennek a pénzügyi adatai állnak rendelkezésre. További tudnivalók a pénzügyi adatok bemutatásáról szóló pontban olvashatók.

7.2.5. Pénzügyi adatok bemutatása, szegmentálás

A helyi dokumentumban le kell írni, hogy a szokásos piaci ár-megállapítási módszer alkalmazása során felhasznált pénzügyi adatok hogyan köthetők az adózó beszámolójában foglalt adatokhoz. Tekintettel arra, hogy a szokásos piaci árat változatlanul és módszertől függetlenül (azaz mindegyik módszer esetében) – a Tao. törvény 18. § (1) bekezdése alapján – ügyletenként, illetve összevonható ügyletenként kell vizsgálni (nem pedig a teljes társaság szintjén), az ügyleti, összevont ügyleti szintű adatok hitelt érdemlő előállítása és ennek ellenőrizhetősége elengedhetetlen.

A TP-rendelet részletesebben leírja, hogy milyen célból kell a szükséges pénzügyi adatokat bemutatni: a jövedelmezőségi mutató, a százalékos jogdíj, a százalékos szolgáltatási díj kiszámításához, illetve egyéb számításokhoz (például a nyereségmegosztásos módszer vagy a diszkontált cash flow módszer keretében történő kalkulációkhoz) szükségesséket. Továbbá a TP-rendelet pontosítja, hogy ezek az adatok nem feltétlen az adózónál, azaz a nyilvántartást készítőnél érhetők el, mivel előfordulhat, hogy a tesztelt fél valamely másik kapcsolt vállalkozás (amely lehet akár belföldi, akár külföldi). A harmadik módosítás e körben az, hogy TP-rendelet meghatározza azt is, hogy milyen módon, milyen részletességgel kell bemutatni a számításokhoz szükséges pénzügyi adatok számviteli információs rendszerhez köthetőségét: a cél itt az, hogy az adóhatóság ezeket utólag is ellenőrizni tudja. E pont a gyakorlatban kiemelt jelentőséggel rendelkezik, hiszen a ténylegesen elért jövedelmezőséget, illetve egyéb számításokat az adóhatóságnak is ellenőriznie kell. Elvi és gyakorlati szempontból is alapvető jelentőségű, hogy a jövedelmezőségi mutatók kiszámítását, valamint egyéb számításokat a megfelelően szegmentált adatok alapján végezzék el. Tehát az adott ügylet szegmenséhez kapcsolódó pénzügyi adatokat kell figyelembe venni, nem pedig a vállalkozás egészének adatait. Például, ha a tesztelt fél szerződéses gyártást és korlátozott kockázatú forgalmazást végez, akkor e két szegmensre kell szétbontani a vállalati szintű adatokat. A megfelelő és teljes körű szegmentálás szükséges mind a transzferárak adózói megállapításához, mind pedig az adóhatósági ellenőrzéséhez.

E pontnál kiemelendő, hogy a transzferárazási kérdéseket, különösen az e tartalmi elemhez szükséges adatok előállítását, célszerű operatív, év közbeni feladatként kezelni.

A TPG 2.84. bekezdése szerint azokat a költségeket és bevételeket, amelyek nem kapcsolódnak a vizsgált kapcsolt ügyletnek, ki kell zárni, amennyiben azok lényegesen befolyásolják a független ügyletekkel való összehasonlíthatóságot. Az adózó pénzügyi adatainak megfelelő szintű szegmentálása szükséges a kapcsolt ügyletből (vagy a megfelelően összevont ügyletekből) származó nettó nyereség meghatározásakor és tesztelésekor. Ezért az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása nem megfelelő a vállalat egészére vonatkozó adatok

alapján, ha a vállalat különféle olyan kapcsolt ügyleteket folytat, amelyek összesített alapon nem hasonlíthatók össze megfelelően egy független vállalkozás ügyleteivel.

A TPG a szolgáltatásokkal kapcsolatban a 7.8. bekezdés végén kiemeli, hogy elengedhetetlen, hogy megbízható dokumentációt nyújtsanak be az adóhatóságoknak annak igazolására, hogy a költségek a szolgáltatónál felmerültek.

Az Art. 77. § (1) bekezdése alapján a jogszabályban előírt bizonylatot, könyvet, nyilvántartást – ideértve a gépi adathordozón rögzített elektronikus adatokat, információkat is – úgy kell kiállítani, illetve vezetni, hogy az az adó alapjának, az adó összegének, a mentességnek, a kedvezménynek, a költségvetési támogatás alapjának és összegének, továbbá ezek megfizetésének, illetve igénybevételének megállapítására, ellenőrzésére alkalmas legyen. A társasági adó alapjának megállapításához pedig szükséges a kapcsolt ügyletek szokásos piaci ár elvének való megfelelésének alátámasztása, amelyhez – a módszertől függően – elengedhetetlenek az adózó vagy kapcsolt vállalkozása pénzügyi adatai, illetve adott esetben azok megfelelő szegmentálása.

A TP-rendelet 3. § (2) bekezdése alapján az adózó (azaz ebben az esetben a nyilvántartást készítő) mint tesztelt fél a jövedelmezőségi mutató, a százalékos jogdíj, a százalékos szolgáltatási díj számításához, valamint egyéb számításhoz szükséges pénzügyi adatát azon számviteli szabályrendszer – sztenderdek – alapján állapítja meg, amely alapján a hivatalosan közzétett egyedi beszámolóját elkészíti.

A szegmentálási kötelezettséget az összevonhatósággal együtt szükséges vizsgálni: az össze nem vonható ügyletekhez tartozó számviteli adatokat egymástól el kell különíteni, szegmentálni kell.

A szegmentálásnál el kell különíteni

- a) azokat a tevékenységeket, amelyeknél a tesztelt fél eltérően karakterizálható (azok az ügyletek nem vonhatók össze, ahol a tesztelt fél eltérően karakterizálható),
- b) ezeken belül azokat is el kell különíteni, amelyek nem érintik az adózót, ha az adózó a vevő, ill. a szolgáltatás igénybe vevője, és a tesztelt fél a partnere (pl.: egy szolgáltató rutinintitásként két szolgáltatást nyújt, de csak az egyiket veszi igénybe az adózó, akkor e két szolgáltatás adatait el kell különíteni).

Tehát következők szegmentálása mindenképpen elvárható: bérgyártás, szerződéses gyártás, licencgyártás, teljes kockázatú gyártás, ügynöki forgalmazás, bizományosi forgalmazás, korlátozott kockázatú forgalmazás és teljes kockázatú forgalmazás végzése, valamint szolgáltatásnyújtás rutinintitásként és szolgáltatásnyújtás vállalkozóként.

A fentieknél mélyebb szegmentálás a jövedelmezőségi mutatók megállapítása céljából nagy valószínűséggel nem válik szükségessé, de ez függ az adott eset konkrét körülményeitől is (pl.: azonos szolgáltatást az egyik igénybe vevőnek haszonkulccsal növelt költségalapon, a másiknak viszont óradíj alapján számlázzák, és az első esetben a jövedelmezőséget benchmarkolják, a második esetben az összehasonlító árak módszerét alkalmazzák).

A szerződéses gyártás végzése a számlázás irányától függetlenül összevonható lehet, azok adatait így nem kell egymástól külön szegmensekre bontani. Jellemzően a különböző termékek gyártását sem kell külön szegmensekbe osztani, ha a piac, a technológia vagy más releváns összehasonlíthatósági tényező nem indokolja. Például számítógép és legkondicionáló gyártását

minden bizonnyal nem kell szegmentálni, de ezektől az élelmiszergyártás elkülönítendő. Forgalmazásnál hasonlóak mondhatók el. A rutinjellegű szolgáltatások széles köre is összevonható lehet.

Tegyük fel, hogy az adózó egyes édességek szerződés gyártását, a maga által gyártottak körénél szélesebb édességszelektum korlátozott kockázatú forgalmazását, italok társvállalkozókénti forgalmazását végezte, valamint kapcsolt vállalkozásainak rutinjellegű IT szolgáltatásokat nyújtott az adott adóévben és emellett az adóév végén értékesítette a konyhai kisgépeket forgalmazó üzletágát. Az italok forgalmazásánál a másik vállalkozó entitásnak árbevétel alapú jogdíjat fizetett az üzemi eredménytől is függő mértékben. A kisgépeket forgalmazó üzletág szokásos piaci árát értékelési technikával állapították meg felhasználva különösen az üzletág árbevételét és üzemi eredményét. A többi esetben jövedelmezőségi mutatót elemeztek. Ebben a példában a vállalati szintű adatokat a szerződés gyártásra, a korlátozott kockázatú forgalmazásra, az italok társvállalkozókénti forgalmazására, az IT szolgáltatásokra és a konyhai kisgépek forgalmazására kell szétválasztani, szegmentálni.

A cégcsoportok tagjai számos területen szorosan együttműködnek. Gyakran részletes iránymutatás kapnak a külföldi központokból a tevékenységükre, napi szintű munkakapcsolatok állnak fenn nemzetközi szinten, a csoportok különböző belső és külső riportálási célra számos adatot rögzítenek, elemeznek. Adózási szempontból is elvárható a csoporttagok együttműködése. Ha a tesztelt fél külföldi, akkor is szükséges a pénzügyi adatok megfelelően szegmentált formában való beszerzése. A szegmentálás nem feltétlen jelenti azt, hogy a magyar adózó felé nyújtott szolgáltatás (vagy más ügylet) bevétel- és költségadatait kell elkülöníteni az összes többi fél felé nyújtott adatoktól. Ha például ugyanazt a rutinjellegű (akár az alacsony hozzáadott értékű szolgáltatás fogalmának megfelelő) szolgáltatást (szolgáltatáscsomagot) több kapcsoltnak nyújtják és az árazás módja is azonos, akkor az lehet egy szegmens. Erre példa, ha a szolgáltatással összefüggésben felmerült költségekre 5%-os hasznót számítanak fel, és megfelelő allokációs kulcsok alapján ezt felosztják több kapcsolt között; ilyenkor a szükséges adatok meg is vannak már az ár kiszámításakor, ennél többet ebben az esetben a rendelet nem vár el.

Egy-egy szegmenshez jellemzően tartozik bevétel és ráfordítás is. Az üzemi szintű ráfordításokat jellemzően teljeskörűen fel kell osztani azon szegmensek között, amelyek bevételekkel is rendelkeznek. Kivételek szűk körben fordulhatnak elő, mint az előző mondat alól a korábbi évek (ön)ellenőrzéséhez kapcsolódó tételek, valamint a céltartalékképzés hatósági ellenőrzésre. De a legtöbb üzemi szintű ráfordítás valamely szegmenshez rendelve vagy észszerű arányban megosztandó, így például az üzemi szinten elszámolt adók, vezetői jutalma (bónusza) nem képezhet „önálló szegmenst”.

Az eredménykimutatásnál jó gyakorlat minden sor szegmentálása, de elég, ha az adott számításához feltétlenül szükséges összesített adatokat osztják fel a szegmensek között. Például a nettó haszonkulcs és az üzemi bevétel-arányos megtérülés számításához megfelelő, ha az – értékesítés nettó árbevételét, az egyéb bevételeket, valamint adott esetben az aktivált saját teljesítmények értéke magában foglaló – *üzemi bevételekre*, az – egyéb ráfordításokat is tartalmazó – *üzemi ráfordításokra* és az *üzemi (üzleti) tevékenység eredményére* áll rendelkezésre szegmentált adat olyan módon, hogy az összes szegmens adatainak összeadása a vállalkozás-szintű adatokkal megegyezik. A nettó árrés számításához az előzőkön túl az üzemi bevételeken belül az értékesítés nettó árbevételét is el kell különíteni, mivel a nettó árrésnél ez a vetítési alap.

Az adóhatóság által ellenőrizhető számítási logika bemutatásánál jó gyakorlat, ha a szegmentált eredménykimutatás alapjául szolgáló, részletes alátámasztó számításokat (például Excel formátumú felosztási táblákat) csatolják a nyilvántartáshoz, de elég ezeket megőrizni és azokat ellenőrzés esetén átadni.

7.2.6. Mentességek a helyi dokumentum egyes tartalmi elemeit illetően

A TP-rendelet a következő új egyszerűsítési lehetőségeket vezeti be a helyi dokumentumot illetően az adminisztrációs teher csökkentése céljából.

A TP-rendelet alapján a helyi dokumentumnak nem kell tartalmaznia az érintett piac bemutatását, ha az ügylet nettó ellenértéke az adóévben szokásos piaci áron az egymilliárd forintot nem haladja meg.

A TP-rendelet egyes korlátozott kockázatú tevékenységeknél: a szerződéses gyártásnál, a rutinszolgáltatásnál és a korlátozott kockázatú forgalmazásnál külön indokolás nélkül elfogadja az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer és a nettó haszonkulcs, illetve nettó árrés alkalmazását, valamint a rutinentitás tesztelt félként történő meghatározását. Ezzel a nemzetközi és hazai gyakorlatban széles körben elterjedt megközelítést ismer el, amely ellen elméleti kifogás sem merül fel. Az ugyanis, hogy egy rutinentitásnál minden szempontból – ideértve az ellátott funkciókat és a vállalt kockázatokat is – megbízható összehasonlító adat álljon rendelkezésre az összehasonlító árak módszerének, viszonteladási árak módszerének vagy költség és jövedelem módszerének alkalmazásához – akár belső, akár külső forrásból – kevésbé valószínű.

8. Egyszerűsített helyi dokumentum

A TP-rendelet bevezeti az egyszerűsített helyi dokumentum fogalmát. Ennek elkészítésére a független féltől származó költségátterhelések, az ingyenes pénzeszközáadás és -átvétel, valamint az alacsony hozzáadott értékű szolgáltatások esetében nyílik lehetőség.

Az egyszerűsített helyi dokumentumnak nem kell tartalmaznia az érintett piacot, az üzleti stratégiát, a módszer és a tesztelt fél meghatározását, a módszer alkalmazásánál figyelembe vett előfeltételezéseket, a jövedelmezőségi mutatót, az adatbázis-kutatást (benchmarkot), valamint az összehasonlíthatósági kiigazításokat. Ezek közül az adatbázis-kutatás elkészítésének van igen jelentős költség- és időigénye.

Költségátterhelésnél változatlan áron terhelik át az eszköz vagy szolgáltatás költségét, így az átterhelő adózónál nem keletkezik nyereség, amely mértékét a jövedelmezőséget vizsgáló transzferár-megállapítási módszerek alá tudnák támasztani, illetve a függetlentől származó költség átterhelésénél a költség mértéke – a független eredet miatt – piaci, továbbá ilyen esetben inkább az vizsgálendő, hogy egyrészt valóban indokolt volt haszon nélkül átterhelni a költséget, másrészt a fogadó fél számára ez valóban és teljes mértékben hasznos volt. Pénzügyi szolgáltatás is átterhelhető lehet adott esetben költségen.

9. Alacsony hozzáadott értékű szolgáltatás

9.1. Az alacsony hozzáadott értékű szolgáltatás fogalma

Az alacsony hozzáadott értékű szolgáltatásra új meghatározást vezet be a TP-rendelet. A korábbi szabályozás ezt a mellékletben felsorolt TESZOR-kódok alapján határozza meg olyan szolgáltatásként, amelyet a szolgáltató nem főtevékenysége keretében nyújt a kapcsolt

vállalkozásainak. A TP-rendelet nem korlátozza az alkalmazhatóságot egyes TESZOR-kódokra, és az adott szolgáltató (de nem a csoport) főtevékenységeként nyújtott szolgáltatásokat sem zárja ki. Továbbá értékhatárokat sem kell vizsgálni az alkalmazhatósághoz.

A TP-rendelet a TPG VII. fejezet 7.45–7.47. bekezdései alapján határozza meg az alacsony hozzáadott értékű szolgáltatást. A TP-rendeletbeli meghatározás a) alpontja a TPG 7.46. bekezdés alapján írja elő, hogy olyan szolgáltatásról lehet szó, amelyet az adott csoport független félnek nem nyújt. Ezzel a megközelítéssel – egyértelmű és egyszerű módon – a TPG 7.45. bekezdés első két listaelemével is összhangban áll a meghatározás, e pontok szerint a szolgáltatás támogató jellegű és nem része a csoport főtevékenységének. A támogató jelleg és a csoport főtevékenységét külön definiálni kellene, de végső soron olyan szolgáltatásról van szó, amelyet sem az adózó, sem egyetlen kapcsolt vállalkozása sem nyújt független félnek.

Ha a csoport valamely tagja a szolgáltatást független félnek is nyújtja, akkor valószínűsíthető, hogy megbízható belső összehasonlítható adatok állnak rendelkezésre, és ezek felhasználhatók a csoporton belüli szolgáltatások piaci árának meghatározásához is (vö.: TPG 7.46. bekezdés második mondatával). Ennek fényében amikor azt kell eldönteni, hogy a csoport független félnek nyújtja-e azt a szolgáltatást, amely esetében a kapcsolt vállalkozások közötti alacsony hozzáadott értékű szolgáltatás lehetősége felmerül, akkor az vizsgálendő, hogy a független félnek nyújtott szolgáltatás adatai (különösen az ára vagy haszonkulcsa) összehasonlítható adatként szolgálhat-e a kapcsolt vállalkozások közötti szolgáltatás árazásához figyelembe véve az összehasonlíthatósági kritériumokat. A TEÁOR-kódok azonossága vagy egy átfogóbb elnevezés (pl.: számviteli szolgáltatás, marketing-tanácsadás) egyezősége önmagában nem kizáró ok a fogalom meghatározás feltételeinek teljesüléséhez.

A TP-rendelet meghatározásának b) és c) alpontja a TPG 7.45. bekezdés harmadik és negyedik listaelemét veszi át. A TP-rendelet a b) pontban kiegészül a TPG-hez képest, hogy nem csak nem vezet egyedi és értékes immateriális eszköz létrehozásához, hanem nem is vezethet, azaz nincs ilyen cél, lehetőség benne, például egy sikertelen szerződéses kutatás–fejlesztés sem vezet egyedi és értékes immateriális eszköz létrehozásához, de vezethetett volna. Az ilyen eseteket is szükséges teljeskörűen kizárni. A lényeges vagy jelentős mértékű kockázat értelmezése hasonlóan történhet mint, ahogy a funkcionális elemzés alapján a karakterizációt megállapítjuk. Ezt nehéz lenne számszerűsíteni, mindazonáltal, ha a szolgáltató egy adott szolgáltatásával kapcsolatban vállalkozóként karakterizálható, akkor az a szolgáltatás nem alacsony hozzáadott értékű szolgáltatás. Az alacsony hozzáadott értékű szolgáltatás definíciójának feltételei teljesülhetnek, ha a szolgáltató a szolgáltatás során immateriális eszközt hoz létre (vagy egy meglévőt továbbfejleszt). Kizárva csak az olyan szolgáltatások vannak, amelyeknél az immateriális eszköz „egyedi és értékes”. Például egy szoftverfejlesztési szolgáltatás során létrejöhet egyedi és értékes szoftver, de az is előfordulhat, hogy adott esetben – még ha létre is hoznak egy új szoftvert, nem csak például tesztre szabják az adott társaság/csoport igényeinek megfelelően – az eredmény nem lesz egyedi vagy értékes, illetve egyik sem. Számos szolgáltatásnál (pl.: könyvelés) szükséges olyan szoftverek használata is, amelyeket a piacon jelentős összegekért lehet beszerezni, ezen immateriális eszközök (a szoftver használati joga/licence) bár értékesek, de jellemzően nem egyediek abban az értelemben, hogy más is megvásárolhatja, e szolgáltatások emiatt nincsenek kizárva az alacsony hozzáadott értékű szolgáltatások közül.

A TP-rendelet d)–f) alpontja a TPG 7.47. bekezdés azon kivételeit veszi át, amelyek esetében a b) és c) pont alapján még kérdéses lehet az alacsony hozzáadott értékű szolgáltatások közé sorolásuk. Az olyan eseteket a TP-rendelet nem veszi át a TPG-ből, amelyek esetében a b) és

c) pont alapján levezethető, hogy az nem minősülhet alacsony hozzáadott értékű szolgáltatásnak.

A fentiek fényében egy csoporton belüli szolgáltatóközpont (shared services center) (fő)tevékenysége is minősülhet alacsony hozzáadott értékű szolgáltatásnak.

A TP-rendelet külön jelzi, hogy az alacsony hozzáadott értékű szolgáltatás esetkörébe tartozhat az ingatlan vagy más eszköz bérletére (kölcsönzésére), és a független féltől beszerezett eszközök vagy szolgáltatások kapcsolt vállalkozásnak változatlan formában való továbbértékesítésére is (ha nem indokolt haszon nélkül továbbterhelni, azaz nem indokolt a költségátterhelés). A meghatározásból levezethető számos, gyakori, illetve egyszerűbb esetet a rendelet nem sorolja fel. A meghatározásban foglaltak teljesülése esetében alacsony hozzáadott értékű szolgáltatásokra jellemző példák lehetnek a számviteli, adózási, jogi, HR, üzemeltetési jellegű IT és egyéb adminisztratív szolgáltatások. A szerződéses kutatás-fejlesztési (contract R&D) szolgáltatás csak abban az esetben minősülhet alacsony hozzáadott értékű szolgáltatásnak, ha nem célja egyedi és értékes immateriális eszköz létrehozása (akár a szolgáltatónál, akár a szolgáltatás megrendelőjénél).

9.2. Külön alátámasztás nélkül elfogadható jövedelmezőség

A TP-rendelet – az ausztrál és lengyel szabályozásból ihletet merítve – az igénybe vett szolgáltatásoknál legfeljebb 5%-os, a nyújtott szolgáltatásoknál legalább 5%-os nettó haszonkulcsot ismer el külön alátámasztás nélkül. Ha mindkét fél belföldi, és mindkét félnél az alacsony hozzáadott értékű szolgáltatások szabályait kívánják alkalmazni, akkor a tényleges nettó haszonkulcsnak 5%-nak kell lennie.

A nettó haszonkulcsot a fogalommeghatározások között a TP-rendelet definiálja (ld. részletesen az adatszolgáltatásnál a jövedelmezőségi mutatók körében).

A TP-rendelet szabályozza, hogy a nettó haszonkulcsot milyen módon kell számítani az alacsony hozzáadott értékű szolgáltatások esetében. A nettó haszonkulcsot a ténylegesen felmerült – könyvelt –, a kapcsolt ügylettel érintett tevékenység – üzemi (üzleti) tevékenység eredménye felett kimutatott – összes bevételeinek, költségének és ráfordításának figyelembevételével kell megállapítani. Ha valamely összeg más tevékenységhez – ideértve a részvényesi érdekből folytatott tevékenységet – is kapcsolódik, akkor azt észszerű módon meg kell osztani az érintett tevékenységek között. A nettó haszonkulcsot két tizedesjegy pontossággal kell kiszámítani.

Ha a szolgáltatás megfelel az alacsony hozzáadott értékű szolgáltatások TP-rendelet szerinti meghatározásának, attól még az adózó nem köteles a TP-rendelet alacsony hozzáadott értékű szolgáltatásokra vonatkozó szabályait alkalmazni, lehetősége van más módon alátámasztani a szokásos piaci árat. Ha viszont az alacsony hozzáadott értékű szolgáltatások TP-rendelet szerinti szabályainak alkalmazását választják, a nettó haszonkulcsot a TP-rendelet szerint kell számítani.

10. Összevonhatóság

A TP-rendelet 8. §-a három bekezdésben szabályozza az összevonhatóságot. Az ügyletek csak akkor vonhatók össze, ha mindhárom bekezdés szabályainak megfelelnek. Érdemes lehet elsőként megvizsgálni azt, hogy a különböző megrendelések, szállítások, részteljesítések, stb. egy ügyletnek minősülnek-e (különösen akkor, ha termék/áru átadása mellett

szolgáltatásjellegű elem is megjelenik). Például, ha az árut az eladó nem a telephelyén adja át, hanem elfuvaroztatja egy adott helyre, az jellemzően még az áru értékesítésének, mint ügyletnek a része marad transzferárazási szempontból. Egy ügylet keretében az összevonhatóságot értelemszerűen nem kell vizsgálni.

A TP-rendelet a bejövő és kimenő ügyletek össze nem vonhatóságánál pontosítja a szabály megfogalmazását. A TP-rendelet e körben aszerint határozza meg az össze nem vonható ügyleteket, hogy az adózó az ügylet melyik oldalán szerepel, azaz a szállítói vagy a vevői oldalon, e fogalomhasználat a számviteli megközelítésre alapul (bár egyébként az összevonhatóság nem számviteli kérdés).

A TP-rendelet az összevonhatóság szabályait kiegészítve tisztázza azt, hogy az alábbi öt átfogó kategóriába tartozó ügyletet nem lehet egymással összevonni:

- a) gyártási ügylet,
- b) forgalmazási ügylet,
- c) szolgáltatási ügylet,
- d) pénzügyi ügylet,
- e) immateriális eszköz eladása, alapítása, vétele, licenc, franchise.

Az ellenkező irányú ügyletek össze nem vonhatósága például azt jelenti, hogy a gyártáshoz beszerzett alapanyagok ellenértéke szokásos piaci árnak való megfelelését szükséges első körben alátámasztani, majd ezt követően – külön transzferár-nyilvántartásban – ezen ellenérték felhasználható/felhasználható az alapanyagból gyártott termékek értékesítési ára szokásos piaci voltának igazolására az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer keretében alkalmazott költségáryanos megtérülést vizsgáló jövedelmezőségi mutató számításánál.

A fentieket megvilágíthatja a következő példa: Az adózó a kapcsolt vállalkozása által megrendelt termékeket gyártja úgy, hogy e termékek alapanyagát szintén kapcsolt vállalkozásától szerzi be olyan módon, hogy azokat megvásárolja, és a könyveibe nyilvántartásba veszi (tehát nem bérgyártás történik). Ilyen esetben a gyakorlatban felmerül, hogy a gyártott termékek értékesítését és az alapanyagok beszerzését összevonják, majd a TNMM módszert alkalmazva adatbázis-kutatással állapítják meg az egész tevékenység költségáryanos üzemi jövedelmezőségi (pl.: 5%–10% közötti tartományban). Ez az eljárás azonban azonos módon kezeli azt az esetet, amikor az alapanyag ára 150 Mrd Ft, és erre 5%-os haszonkulcsot felszámolva gyártott termékek ára 157,5 Mrd Ft lesz, továbbá azt az esetet, amikor az alapanyag felek között alkalmazott ára a piacinál alacsonyabb mértékű, pl.: csak 100 Mrd Ft, és erre szintén 5%-os haszonkulcsot felszámolva 105 Mrd Ft-ért értékesítik a gyártott termékeket. Ezekből eltérő összegű eredmény, és így eltérő összegű társaságiadó-alap következik. Ezért szükséges a beszerzést és a gyártott termékek értékesítését külön kezelni, és első körben a beszerzett anyagok árának piaci voltát alátámasztani, majd a következő lépésben ezt felhasználni a gyártott termékek árának igazolásához.

A szokásos piaci árat ügyletenként (összevont ügyletenként) kell alátámasztani, nem pedig tevékenységenként (pl.: gyártási, forgalmazási, szolgáltatásnyújtási tevékenység). Ez akkor is így van, ha a vizsgált jövedelmezőségi mutatót egy tevékenységre lehet számolni, hiszen a jövedelmezőségi mutatóhoz szükségesek mind a bevétel, mind a ráfordítás adatok (a kettő különbsége a számlálóban szereplő eredmény).

Megemlítendő, ha a felek egy szerződéses okiratban rendelkeznek több ügyletről/szerződésről/szolgáltatásról/tevékenységről, akkor önmagában attól a tényről, hogy ezeket egy okiratba foglalták, az nem lesz egy ügylet, illetve nem lesz több, de összevonható ügylet. A szerződés nem egy okirat, hanem a felek közötti megállapodás, amelyből jogok és kötelezettségek fakadnak. A szerződéses akarat nem csak írásban fejezhető ki, hanem szóban vagy ráutaló magatartással is. (Más kérdés, hogy néhány esetben a szerződés érvényességének feltétele az írásba foglalás.)

A „3. szerződéses gyártás végzése a vállalkozó entitásnak minősülő kapcsolt vállalkozás felé történő számlázással”, az „5. szerződéses, illetve korlátozott kockázatú gyártás végzése nem a vállalkozó entitásnak minősülő kapcsolt vállalkozás felé történő számlázással” és a „6. szerződéses, illetve korlátozott kockázatú gyártás végzése független fél felé történő számlázással” megnevezésű ügyletek attól, hogy a számlázás iránya eltér, még összevonhatóak lehetnek, ha a többi összevonhatósági feltétel teljesül.

Az összevonhatóságot az azonos módszertan, hasonló számítások nem indokolják. Az azonos módszertan egyébként is az összevonhatóság következménye, nem az indoka. Így például a költségátterhelések árazása bár azonos, de pusztán ettől még nem lesznek összevonhatóak (természetesen a költségátterhelések között is lehetnek összevonhatóak).

A számlázott transzferár-kiigazításokat a kapcsolódó ügylettel együtt kell figyelembe venni, akkor is, ha a számlán nem transzferár-kiigazítás megnevezés (hanem például menedzsmentdíj) szerepel, de tartalmilag kiigazításról van szó.

11. Források

A TP-rendelet a források közé helyezi azt a szabályt, amely a korábbi rendeletben az alapelvek alcím alatt szerepelt. Itt szabályozza azt, hogy az adózónak milyen időpontban rendelkezésre álló adatokat kell figyelembe vennie, továbbá, hogy az itt szabályozott kötelezettségének teljesítése csak arányos terhet jelenthet.

Elsőre lényegesebb változásnak tűnhet, hogy a TP-rendelet szerint legkésőbb az adókötelezettség teljesítésének időpontjában, és nem az ügylet teljesítésének időpontjában rendelkezésre álló adatokat kell figyelembe vennie az adózónak. A megfelelő és következetes – nemzetközi és a hazai – adóügyi és hatósági gyakorlatban a vállalati szintű adatokat tartalmazó adatbázis-kutatás jellemzően az adott adóév után készül, amely során az adóévet közvetlenül megelőző legutolsó elérhető évek adatait veszik figyelembe. A módosítás e gyakorlathoz igazítja a jogszabályt. A „legkésőbb” kifejezés egy időtartam (időintervallum) végét jelöli, nem zárja ki továbbra sem, hogy korábban (pl.: az ügyletkötéskor) rendelkezésre álló adatokat vegyék figyelembe, ha szakmailag az indokolt (különösen, ha nem vállalati szintű adatokat tartalmazó adatbázis-kutatás készül).

A TP-rendelet a korábbi szabályozással azonosan szabályozza a figyelembe vehető forrásokat. A felsorolás – a TPG-vel összhangban – egyben az adatok megbízhatósága szempontjából sorrendet is jelent, azaz amennyiben elérhető a lista előrébb álló pontjában említett megbízható összehasonlítható adat, az alkalmazandó.

A TP-rendelet elhagyja az érdemi normatív tartalommal nem rendelkező azon szabályt, amely az összehasonlíthatóság érdekében történő kiigazításokra vonatkozik (korábbi rendelet 7. §-a). A helyi dokumentum tartalmi elemeire vonatkozó szabályoknál a TP-rendelet is előírja, hogy e

kiigazításokat be kell mutatni. Ehhez képest többlet tartalommal az elhagyott rendelkezés nem rendelkezik.

A TP-rendelet a források alcímében szabályozza az összehasonlító adatok keresése dokumentálásának módját azonosan a korábbi rendelet 4. § (8) bekezdésével.

Az összehasonlító adatkeresés bizonyító ereje az ellenőrizhetőségében rejlik. Az adatbázis-kutatások esetén a nyilvántartásnak tartalmaznia kell a megadott logikai feltételeket hiánytalanul tartalmazó képernyőképeket, és a szűrés lépéseinek részletes leírását és indokolását.

12. Vállalati szintű adatokat tartalmazó adatbázis-kutatás

A TP-rendelet tartalmazza a gyakorlatban igen gyakran alkalmazott vállalati (társasági) szintű adatokat tartalmazó adatbázis-kutatás alapvető szabályait anélkül, hogy konkrét adatbázis használatát kötelezővé tenné. A TP-rendelet rugalmasan lehetővé teszi, hogy az adatbázis-kutatás egyes szabályaitól indokolt esetben az adózók eltérhessenek.

A TP-rendeletben foglaltaknak az adatbázis-kutatás *végző mintájának* kell megfelelnie. Az adatbázis keresőfelületén beállított lépések (mennyiségi szűrés) lehetnek bizonyos szempontból első körben tágabbak, mint a rendeletben foglalt előírások. Így például a függetlenség és a működés (tevékenység folytatása) esetében célszerű és jellemzően szükséges is az ismeretlen függetlenségű, illetve státuszú társaságokra is szűrni. A minőségi (kézi) szűrés során azonban az érintett társaságok e szempontból is ellenőrizendők.

A társaságoknak egyedileg azonosíthatóknak kell lenniük, így iparági statisztikák alkalmazása nem fogadható el. Célszerű a társaságok elnevezése mellett valamilyen azonosítót is exportálni (pl.: TP Catalystból, Orbisból a BvD azonosítót).

A függetlenséget a TP-rendelet nem határozza meg. A vállalkozások közötti függetlenség megítélése nem feltétlenül formális küszöbértékekhez kötött, hanem azon alapul, hogy fennáll-e érdemi befolyás a felek között. A magyar szabályok szerint kapcsolt vállalkozások semmi esetre sem minősülnek függetlennek. Emellett, ha az egyik személy ténylegesen meghatározza a másik döntéseit, működését, akkor ezek sem minősülhetnek függetlennek (pl.: a befektetési alap és az alapkezelője). Amennyiben a csoportszinten készített adatbázis-kutatás egyúttal olyan országban történő felhasználásra is készül, ahol befolyás mértéke 50%-nál szigorúbb (pl.: 25%), akkor erre tekintettel elfogadható a szigorúbb befolyási küszöb alkalmazása is, ha nem emiatt válik szükségessé a földrajzi terület bővítése.

A pénzügyi adatok a tevékenységet legjobban jellemző jövedelmezőségi mutató számításához szükségesek. Az elemzés végén ezekből az adatokból határozható meg a szokásos piaci jövedelmezőségi tartomány.

A TP-rendelet 11. § (1) bekezdés f) pontjában a két lehetőség közül csak az egyiknek kell megfelelni. A két egymást követő évben veszteséges társaságok kizárása rugalmasabb megközelítés, de a transzferárazásban jellemzően alkalmazott adatbázisok keresőfelületén a másik lehetőség állítható be könnyebben (a figyelembe vett évek több, mint a felében az üzemi [üzleti] tevékenység eredménye szintjén veszteséges társaságok kizárása). Vállalati szintű adatbázis-kutatás jellemzően rutintevékenységekre készül, amelyek esetében az alacsony, de biztos, állandó nyereség elvárható. Független vállalkozások nyereségre törekszenek, a szokásos piaci jövedelmezőség megállapítása során a jelentősen veszteséges társaságok nem vehetők

figyelembe. Mindemellett elvileg elképzelhető, hogy adott esetben külön igazolható lehet a kapcsolt vállalkozás eredményének a szokásos piaci tartomány alatti értéke (így a veszteségessége is). Megjegyzendő, hogy vitatható az a megközelítés, hogy ha a mintába kapcsolt cégek nem kerülhetnek, akkor abban csak teljes kockázatú vállalatok szerepelnek, amelyeknek a velejárója a nyereség ingadozása. Függetlenek esetében is előfordul, hogy pl.: a gyártókapacitásukat értékesítik a piacon a megrendelő által meghatározott mennyiségű, minőségű termékek gyártásával, amelyeket a megrendelő a saját márkájával értékesít tovább, azaz így például szerződéses gyártás függetlenek között is létrejöhet.

Tevékenységi kódoknál célszerű a NACE-kódokra szűrni, erre a statisztikai rendszerre alapul a TEÁOR-rendszer is. Ha egy vizsgált tevékenységet több tevékenységi kód fed le, akkor mindegyiket szükséges figyelembe venni. A kulcsszavas keresés nem javasolt, de nem tiltott, ebben az esetben viszont a tevékenységi kódokra történő szűrés lépésének és a kulcsszavas lépésnek alternatív, egymással vagylagos viszonyban kell állniuk (a két lépés között a logikai operátor: „OR” [„VAGY”]).

A megfelelő összehasonlítható földrajzi területet a TP-rendelet a belföldi tesztelt fél esetében konkretizálja. Külföldi tesztelt félnél elsősorban a tesztelt félhez minél közelebbi földrajzi terület merülhet fel a hasonló makrogazdasági feltételű földrajzi területen működő, összehasonlítható független társaságok kiválasztása céljából. Célszerű eljárás lehet az adatbázis keresőfelületén a tágabb földrajzi terület beállítása, majd a letöltött adatokon a kézi szűrést a szűkebb földrajzi területen kezdeni, és szükség szerint azt bővíteni.

A társaságok internetes honlapját is meg kell tekinteni, azonban nem szükséges, hogy a honlapjuk címét az adatbázis tartalmazza, ez iránti szűrési lépés nem célszerű. A keresőprogramok jellemzően megtalálják a társaságok honlapját, ha az létezik. Minden esetben szükséges ellenőrizni azt is, hogy az adott honlap valóban azé a társaságé-e. A honlap releváns részeit érdemes lementeni, illetve azokról képernyőképet készíteni.

Nincs elvárás egy adott adatbázis használata iránt, azonban tekintettel a nemzetközi és hazai elterjedtségére az alábbiak szemléltetik a TP-rendelet előírásainak TP Catalyst adatbázisban történő alkalmazásának egy lehetőségét (nettó haszonkulcs vagy üzembevitel-arányos megtérülés számításához):

1.	Status: Active companies, Unknown situation	Aktív vagy ismeretlen állapotú társaságok
2.	BvD Independence indicator: A+, A, A-, B+, B, B-, U Historical independence indicator (2023, 2024, 2025) all of the selected years	BvD függetlenségi mutató: A+, A, A-, B+, B, B-, U A függetlenségi mutató érvényességi ideje: 2023., 2024. és 2025. az összes kiválasztott évre vonatkozóan
3.	[Negatív feltételként] Shareholders with subsidiaries by profile: owned between 50.01% and 100%	Tulajdonosok, amelyek 50,01% és 100% közötti arányban részesednek leányvállalatokban
4.	[Negatív feltételként] Subsidiaries with shareholders by profile: owning between 50.01% and 100%	Leányvállalatok, amelyekben a tulajdonosok 50,01% és 100% közötti arányú részesedése áll fenn
5.	Consolidation code: U1 (unconsolidated accounts with no consolidated companion)	Konszolidációs kód: U1 (nem konszolidált beszámolóval rendelkező vállalatok konszolidált társvállalat nélkül)

6.	Operating revenue (Turnover): All companies with a known value, 2025, 2024, 2023, for all the selected periods, exclusion of companies with no recent financial data and Public authorities/States/Governments	Működési bevétel: 2025., 2024. és 2023. évekből minden évre ismert értékekkel rendelkező társaság, a friss pénzügyi adatokkal nem rendelkező társaságok és a hatóságok/államok/kormányok kizárása
7.	Operating profit (loss) [EBIT]: All companies with a known value, 2025, 2024, 2023, for all the selected periods, exclusion of companies with no recent financial data and Public authorities/States/Governments	Működési eredmény (EBIT): 2025., 2024. és 2023. évekből minden évre ismert értékekkel rendelkező társaság, a friss pénzügyi adatokkal nem rendelkező társaságok és a hatóságok/államok/kormányok kizárása
8.	Operating profit (loss) [EBIT] (th EUR): min=0, 2025, 2024, 2023, for at least one of the selected periods, exclusion of companies with no recent financial data and Public authorities/States/Governments	Működési eredmény (EBIT): 2025., 2024. és 2023. évekből legalább egy évre legalább 0 eEUR értékekkel rendelkező társaság, a friss pénzügyi adatokkal nem rendelkező társaságok és a hatóságok/államok/kormányok kizárása
9.	NACE Rev. 2 (Primary codes only): ...	NACE Rev. 2 (csak elsődleges kódok): ...
10.	World region/Country/Region in country: Address of incorporation only: Hungary	Földrajzi terület csak a bejegyzés címe alapján: Magyarország

A logikai kapcsolat a lépések között konjunktív, a 3. és 4. lépés negatív feltétel (Boolean search: 1 and 2 and not 3 and not 4 and 5 and 6 and 7 and 8 and 9 and 10 and 11).

A 2–5. lépések célja a független társaságok azonosítása. A 8. lépés a két egymást követő évben veszteséges cégek kizárásának előkészítése tekintettel arra, hogy az adatbázisban ilyen lépés közvetlenül nem végezhető, az exportált adatokon táblázatkezelővel lehet e lépést befejezni.

A fenti keresésből adódó mintából – a minőségi (kvalitatív) szűrés során – a két egymást követő évben veszteséges, az érdemi információt tartalmazó weblappal nem rendelkező, a weblapja szerint kapcsolt vállalkozással rendelkező, vagy eltérő tevékenységet, jellemzően más tevékenységet folytató, jellemzően eltérő funkciókat ellátó társaságokat még ki kell zárni.

A nettó árres számításához az Operating revenue (Turnover) helyett a Sales adat veendő figyelembe.

További indokolható lépés lehet a méretre történő szűkítés. Alapvetően a tesztelt fél méretével összhangban álló kritérium lehet indokolt. Általában megfelelő lehet az egymillió eurós bevételi küszöb felállítása is (Operating revenue [Turnover] [th EUR]: min=1,000, 2025, 2024, 2023, for all the selected periods, exclusion of companies with no recent financial data and Public authorities/States/Governments – Működési bevétel: 2025., 2024. és 2023. évekből minden évre legalább egymillió eurót elérő társaság, a friss pénzügyi adatokkal nem rendelkező társaságok és a hatóságok/államok/kormányok kizárása) vagy a méretkategóriák szerinti szűrés (Size classification: Large, Medium, Very large – Méretbesorolás: nagy, közepes, nagyon nagy).

A TP-rendelet változatlanul fenntartja a korábbi rendelet 4. § (7) bekezdését, amely az adatbázis-kutatás frissítésére vonatkozik. Az adatbázisszűrés kvantitatív és kvalitatív (manuális) szűrési részét így változatlan körülmények esetében elegendő háromévente elvégezni, azonban az így kiválasztott vállalkozások pénzügyi adatait minden évben frissíteni

kell, amelyben jellemzően a nyilvántartás készítésekor elérhető legfrissebb három év adatát kell figyelembe venni. A frissítés során javasolt a mintába került cégeknél ellenőrizni, hogy továbbra is függetlenek-e és összehasonlíthatóak-e.

13. Az adatszolgáltatás tartalma

A megadandó adatok alapvetően a nyilvántartásban szerepeltetendő adatok, amelyek vagy számszerű adatok, vagy rövidek, illetve legalább bizonyos szinten sztenderdizálhatók, és így informatikailag kezelhetők. Az adatszolgáltatás célja a kockázatelemzés, a célzott kiválasztás, valamint az ellenőrzésre való megfelelő előkészítés. Az adatszolgáltatás alapján önmagában az ügyletekről az ellenőrzéshez szükséges teljes kép nem nyerhető, pusztán ezen adatok alapján megállapítást természetesen nem lehet tenni.

13.1. Az ügylet megnevezése

13.1.1. Az ügyletmegnevezések listája

Az ügylet megnevezését a TP-rendelet listájából kell kiválasztani. Jellemzően külön megnevezés vonatkozik az ügylet két oldalán állókra, így az ügylet itt megadandó elnevezéséből az adatszolgáltatásra kötelezett adózó ügyletben betöltött szerepe is látható. Egyes ügyletmegnevezések meghatározása a TP-rendelet 2. § (1) bekezdésében található.

13.1.2. Az ügyletek pontos meghatározása

A TPG I. fejezet D része alapján a gazdaságilag releváns jellemzők vagy összehasonlíthatósági tényezők vizsgálata szükséges a kapcsolt felek közötti ügylet pontos meghatározásához (vö. különösen az 1.35. bekezdéssel). E jellemzők, illetve tényezők a szerződéses feltételek, a termékek, áruk vagy szolgáltatások jellemzői, a felek által ellátott funkciók, alkalmazott eszközök és vállalt kockázatok, a gazdasági körülmények és az üzleti stratégiák (TPG 1.36. bekezdése).

Az adatszolgáltatás az alapos és teljes transzferár-elemzést követően, a transzferár-nyilvántartásban kifejtett elemzés adatai alapján állítható össze, amelyet a Tao. törvény 18. § (5) bekezdése alapján a társaságiadó-bevallás benyújtásáig el kell készíteni.

A számlák és az írásbeli szerződések fontos és szükséges tényezők az ügyletek körülhatárolásához, a gazdasági tartalom és a felek személyének megállapításához, azonban önmagukban nem minden esetben elegendők.

A fentebb tárgyalt összevonhatóság szabályait e ponton is figyelembe kell venni.

13.1.3. Gyártási és forgalmazási modellek

Az ügyletmegnevezés első 16 kategóriája a transzferárazás hazai és nemzetközi gyakorlatában elterjedt fogalmakat használ.

A TP-rendelet 2. § (1) bekezdésének egyes pontjai a következőképpen határozzák meg az egyes ügyletek keretében végzett tevékenységeket, illetve a kapcsolódó karakterizációkat:

A gyártáshoz kapcsolódóan:

Bérgyártás: a megrendelő által biztosított anyagon a megrendelő által meghatározott gyártási, illetve összeszerelési tevékenység végzése, az anyag és a késztermék tulajdonjogának

megszerzése nélkül, függetlenül attól, hogy a megrendelés közvetlenül kitől érkezik, valamint függetlenül attól, hogy a gyártó a tevékenységéről kinek állítja ki a számlát.

Szerződéses gyártás: a gyártó által valamely kapcsolt vállalkozása megbízásából gyártási tevékenység végzése a késztermék tulajdonjogának megszerzésével, függetlenül attól, hogy a megrendelés közvetlenül kitől érkezik, valamint függetlenül attól, hogy a gyártó a késztermékről kinek állítja ki a számlát.

A forgalmazáshoz kapcsolódóan:

Ügynöki forgalmazás: a megbízó és harmadik személyek között szerződés megkötésének elősegítése, szerződés közvetítése, azzal, hogy az ügynök a saját nevében nem köt az érintett árura szerződést, annak tulajdonjogát nem szerzi meg.

Bizományosi forgalmazás: megbízó javára, de a saját név alatt áruk harmadik feleknek történő értékesítése az áruk tulajdonjogának megszerzése nélkül.

Korlátozott kockázatú forgalmazás: a szállító áruinak vagy szolgáltatásainak a forgalmazó saját nevében és saját javára történő értékesítése a szállító által részletesen meghatározott módon.

A rutin és vállalkozói karakterizáció:

Rutinentitás: az ellátott funkciók, az alkalmazott eszközök és a vállalt kockázatok tekintetében lényeges szempontokból a vállalkozó entitás által meghatározott módon gazdasági tevékenységet végző kapcsolt vállalkozás.

Vállalkozó entitás: a gazdasági tevékenység lényeges szempontjait meghatározó, az ahhoz kapcsolódó kockázatokat ellenőrizni és pénzügyileg vállalni képes kapcsolt vállalkozás.

Társvállalkozó entitás: olyan vállalkozó entitás, amelynek a kapcsolt ügyletében részes másik fél szintén vállalkozó entitás.

A gyártási és a forgalmazási tevékenységekhez kapcsolódó meghatározások tömörök, alapvetően a tevékenységre, a funkciókra koncentrálnak, a vállalt kockázatok ezeknek inkább egyfajta következményei, így a meghatározások a kockázatokról kifejezetten nem szólnak.

Az elnevezések az ügyletekre vonatkoznak, nem a (teljes) tevékenységekre. A megrendelő számára gyártott termékek gyártó által a megrendelő, azaz a vállalkozóként karakterizálható kapcsolt entitás számára történő elkészítése, átadása (értékesítése) a bérgyártás, illetve szerződéses gyártás. Ezen az, hogy a gyártott termékek számlázása nem a vállalkozó entitás felé történik, lényegében nem változtat, transzferárazási szempontból ilyenkor is fennáll egy olyan tartalmú ügylet, mintha a számlázás a vállalkozó entitás felé történt volna, ahogy ezt a TP-rendelet 2. § (2) bekezdése is kiemeli. Az ehhez a tevékenységhez kapcsolódó egyéb ügyletek, például alapanyag beszerzése, tárgyi eszközök beszerzése, (feleslegessé vált) tárgyi eszközök értékesítése, mérnöki szolgáltatás igénybevétele (pl.: a gyártósor beállításához), külön ügyletek és nem összevonható ügyletek, bármennyire is szükségesek, és a tevékenységhez kapcsolódnak. A forgalmazásra is hasonló analógia alkalmazandó.

A bérgyártó a gyártandó termék (fő) alapanyagának (alapanyagainak) tulajdonjogát nem szerzi meg, azok így nem kerülnek a könyveibe, ezeket a megrendelő adja át számára. A bérgyártó az így kapott anyagból a megrendelő utasításai szerinti minőségű, mennyiségű terméket gyárt. Bérgyártás lehet bármely gyártási résztevékenység is (ideértve az akár részleges összeszerelést is), nem szükséges a teljes gyártási folyamatban részt venni.

A szerződéses gyártó megszerzi az alapanyagok tulajdonjogát, azok így a könyveiben nyilvántartásba vételre kerülnek. A szerződéses gyártó az anyagbeszerzést intézheti maga teljeskörűen, vagy beszerezheti azt részben vagy egészben a megrendelő irányítása alapján is, illetve az alapanyagot megvásárolhatja akár a megrendelőtől is. Bár alapesetben a szerződéses gyártó a megrendelőként eljáró, vállalkozóként karakterizálható kapcsolt vállalkozásának számláz, előfordulhat, hogy az ellátott funkciók, alkalmazott eszközök és viselt kockázatok alapján ugyanolyan szerződéses gyártásról van szó, de a gyártó másnak számláz. Ezen – elméleti szempontból – atipikus, de gyakori eseteket írja le az ügyletlista 5. és 6. pontja. Az ezekhez kapcsolódóan a vállalkozó karakterizációjú másik fél ügyletének elnevezése – a tipikus esettel egyezően – szerződéses gyártás igénybevétele (4. pont), akkor is, ha a gyártott termékekről szóló számlában nem ez a szervezet a vevő. E három szerződéses gyártás összevonható lehet, ebben az esetben a legnagyobb ellenértékű ügylettípus kódja alatt célszerű jelteni.

Az adott ügylettel kapcsolatban rutinentitásként karakterizálható vállalkozások a vállalkozó entitás irányítása, döntései alapján járnak el, a legtöbb kapcsolódó kockázatot nem képesek kezelni, ellenőrizni, következményeiket viselni, ezeket a vállalkozó entitás viseli.

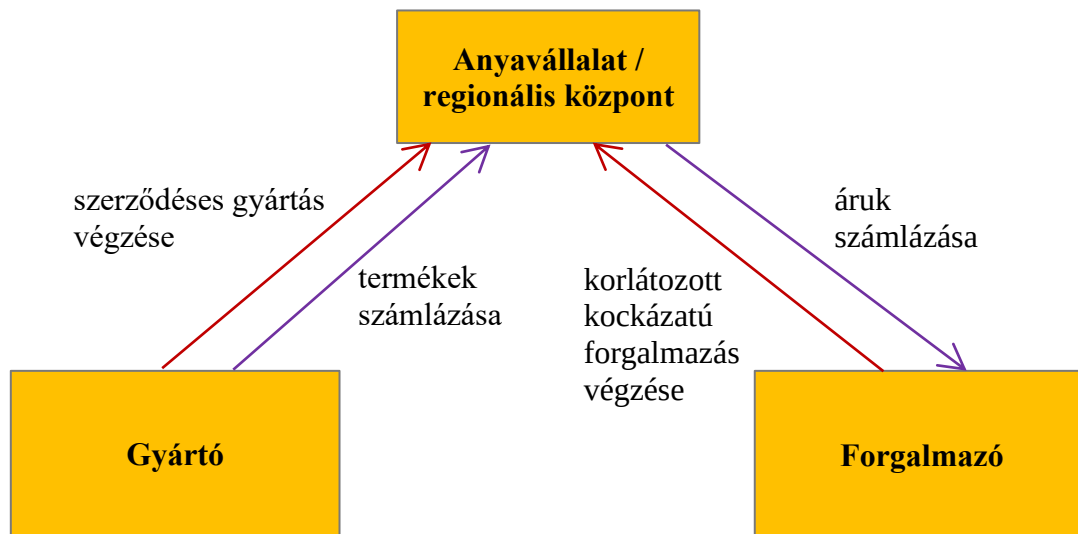
A rutin (bérgyártó, szerződéses gyártó, ügynöki forgalmazó, bizományos, korlátozott kockázatú forgalmazó, stb.) és vállalkozói karakterizációk nem abszolút, nem feltétlenül szilárd határokkal rendelkező minősítések. Lehetséges, hogy két azonos karakterizációjú adózó nem teljesen azonos funkciókat lát el, nem teljesen azonos kockázatokat visel, azonban a TPG szerinti gazdaságilag releváns körülmények, az öt összehasonlíthatósági tényező alapos vizsgálata alapján az adózó jellemzően megfelelően besorolható valamelyik kategóriába. A karakterizációkat egyfajta tartományként célszerű kezelni.

A felek társvállalkozók is lehetnek, amely esetben felmerülhet a nyereségmegosztásos módszer alkalmazhatósága, a nyereségmegosztásos módszernél egyébként csak a TP-rendelet 13. § (2)–(3) bekezdése szerinti adatokat kell megadni.

Az alábbiakban szemléltető példák következnek, amelyek igyekeznek megvilágítani a gyártási, forgalmazási és – külön kiemelve – a bizományos tevékenység esetén felmerülő adatszolgáltatási kérdéseket, különös tekintettel a felek között azonosítható és az adatszolgáltatással érintett ügyletekre.

13.1.3.1. Klasszikus gyártási és forgalmazási modell

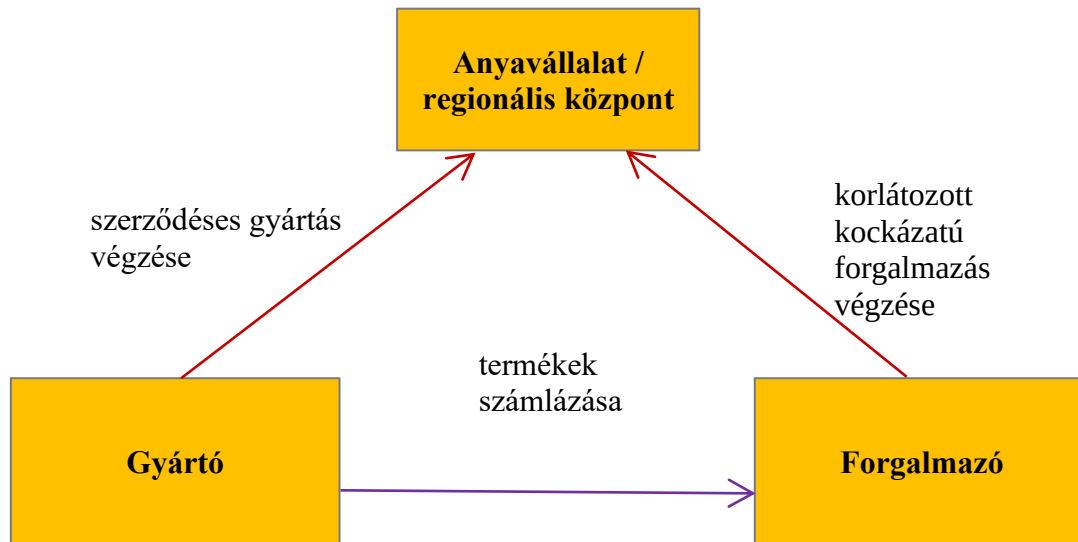
A cégcsoport transzferárazás szempontjából releváns működésének egyik esetét az alábbi ábra szemlélteti:



Ebben az esetben a gyártó entitás az anyavállalat (regionális központ) által meghatározott minőségű és mennyiségű terméket gyárt a kapott specifikációk, leírások alapján a meghatározott teljesítési határidőre. A gyártó entitás az anyavállalatnak számlázza ki a termékek ellenértékét. Az anyavállalat ezt követően továbbítja azokat a csoport forgalmazó entitásának (jellemzően a különböző országokban működő több forgalmazó entitásnak), amely megszerzi az áruk tulajdonjogát, majd az anyavállalat által részletesen meghatározott módon független feleknek értékesíti. Ehhez kapcsolódóan az anyavállalat számlázza ki az árukat a forgalmazó felé. Ebben a modellben a gyártó entitás nem csak tartalmilag, az öt gazdaságilag releváns jellemző (különösen az ellátott funkciók, alkalmazott eszközök és vállalt kockázatok) alapján felel meg a szerződéses gyártó karakterizációjának, hanem formailag, a számlamozgás szempontjából is. A disztribútor pedig korlátozott kockázatú forgalmazóként karakterizálható. Az anyavállalat a vállalkozó entitás mindkettőjük felé. (Kiemelendő, hogy e tájékoztatónak nem célja a funkcionális elemzés és a karakterizáció megállapításának teljes körű bemutatása.) A gyártó ügylete a jelen esetben az ügyletlistából a „3. szerződéses gyártás végzése a vállalkozó entitásnak minősülő kapcsolt vállalkozás felé történő számlázással”, a forgalmazóé a „11. korlátozott kockázatú forgalmazás végzése”, az anyavállalaté pedig a „4. szerződéses gyártás igénybevétele” és a „12. korlátozott kockázatú forgalmazás igénybevétele”. A 3. számú ügyletelnevezés a gyártó által a gyártott termékek anyavállalatnak történő legyártását és átadását fedik le, ebbe nem tartoznak bele a gyártáshoz szorosan vagy nem szorosan kapcsolódó más ügyletek, mint például anyagbeszerzés, (támogató) szolgáltatások. A forgalmazás esetében analóg módon hasonlóak mondhatók el.

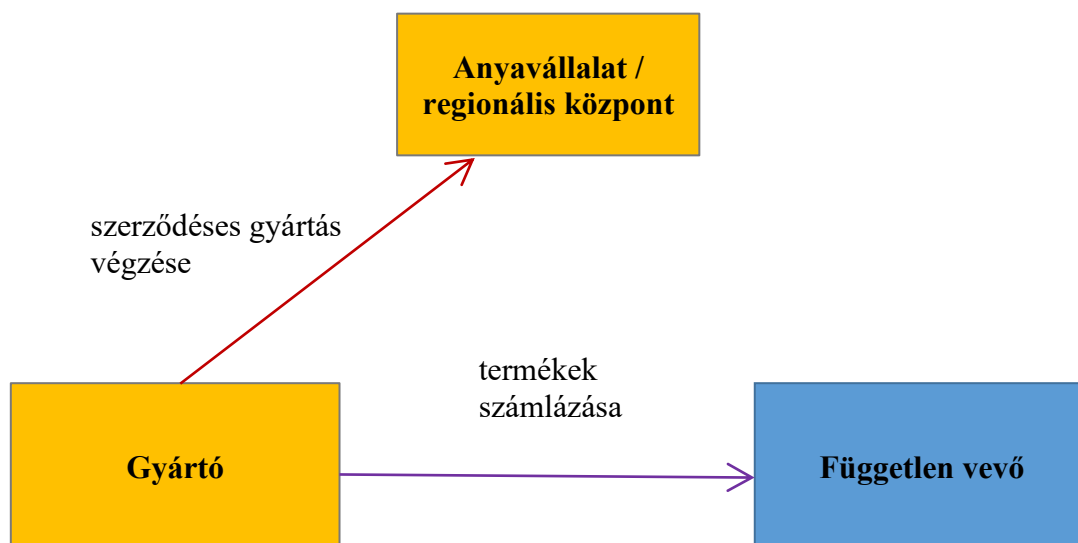
13.1.3.2. Közvetlen számlázás a kapcsolt forgalmazónak

A következő esetben csak a számlázás útja változik:



Ebben az esetben az előző esethez képest csak annyi a különbség, hogy a gyártó entitás közvetlenül a forgalmazó részére állítja ki a számlát. (A termékek fizikai útja itt sem döntő.) Minden egyéb tényező változatlan (különösen az ellátott funkciók egyeznek meg az előző esettel). Tehát továbbra is az anyavállalat határozza meg, hogy a gyártó mit, miből, mennyit, hogyan, mikor gyártson, valamint, hogy a forgalmazó mit, mennyit, mennyiért, hogyan és mikor értékesítsen. A különbség annyi, hogy a gyártó közvetlenül a forgalmazónak számláz. A karakterizáció és az arra épülő jövedelmezőség e különbség miatt nem térhet el az első esetben meghatározottaktól. Ez az eset lesz a gyártónál az „5. a szerződéses, illetve korlátozott kockázatú gyártás végzése nem a vállalkozó entitásnak minősülő kapcsolt vállalkozás felé történő számlázással” ügylettípus. A többi ügylet esetében a klasszikus modellnél leírtak irányadók.

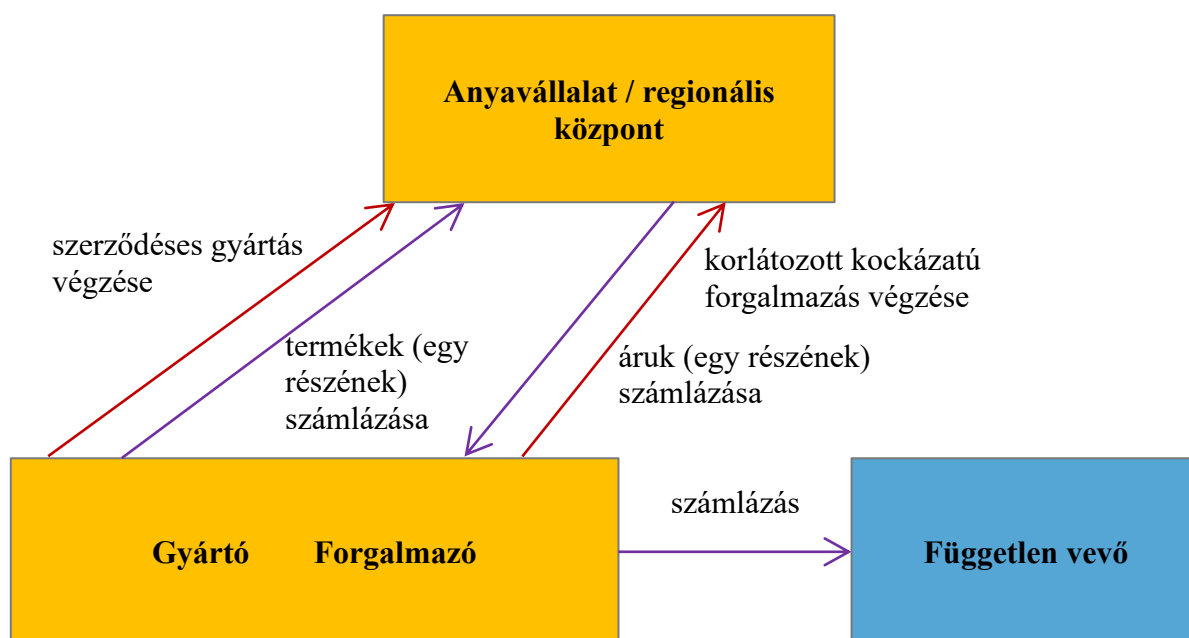
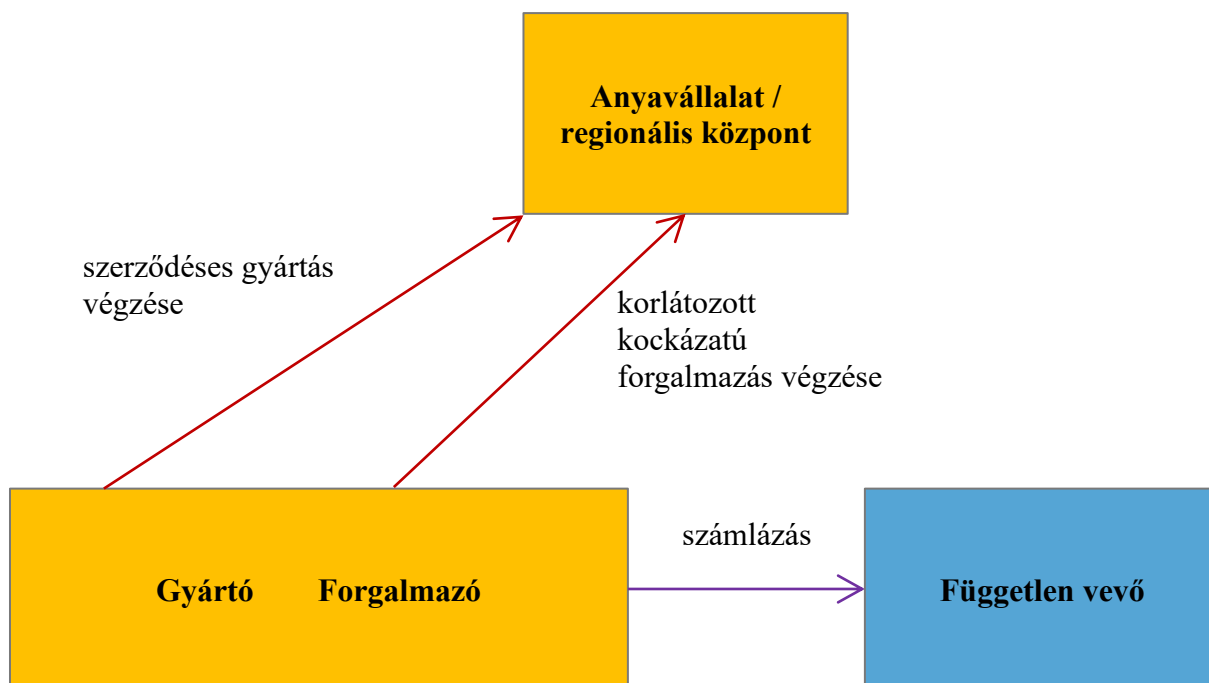
13.1.3.3. Közvetlen számlázás a független vevőnek



Jelen esetben a gyártó entitás a számlát közvetlenül a csoport független vevőinek állítja ki, azonban a gyártót illetően minden egyéb tényező megegyezik az előző két esettel. Tehát a

gyártó semmilyen marketing, ügyfélszerzési vagy forgalmazási tevékenységet nem lát el, ezeket valamely másik kapcsolt vállalkozása végzi. Ez az eset a „6. szerződéses, illetve korlátozott kockázatú gyártás végzése független fél felé történő számlázással” ügylettípus. A többi ügylet esetében a klasszikus modellnél leírtak irányadók.

13.1.3.4. Gyártás és forgalmazás egy jogi személyben



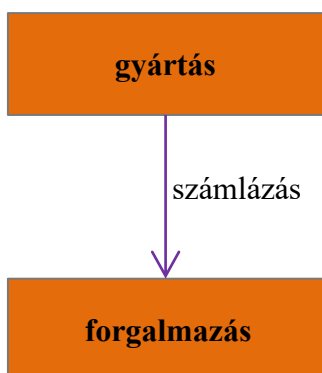
Olyan eset is lehetséges, hogy a korlátozott kockázatú gyártást és a szintén korlátozott kockázatú forgalmazást ugyanaz az adózó végzi. Ezen esetnek különböző aletei lehetnek. Az egyik esetben a gyártott termékeket az adózó maga forgalmazza, ellátva a forgalmazáshoz kapcsolódó funkciókat is, a termékeket közvetlenül a független vevőnek számlázza. A másik

alesetben az adózó a gyártott termékeket (vagy azok egy részét) kiszámlázza a vállalkozó entitásnak, továbbá a forgalmazott árukat (vagy azok azon részét, amelyet nem az adózó maga gyártott) pedig a vállalkozó számlázza ki a részére (jellemzően, de nem feltétlen, az adózó által gyártott termékeket más csoporttag is forgalmazza más piacon, valamint az adózó által forgalmazott termékek között van más csoporttag által gyártott is). Ilyen esetben az alapos elemzés után – különösen a döntési, irányítási jogkörök és más ellátott funkciók, valamint a viselt kockázatok alapján – lehetséges, hogy az adózó valójában valamely kapcsolt vállalkozása részére szerződéses gyártást és korlátozott kockázatú forgalmazást végez akkor is, ha a termékek, áruk számlázása nem ezt mutatja. Ha a gyártó nem számláz a vállalkozó entitás felé, akkor esetében a „6. szerződéses, illetve korlátozott kockázatú gyártás végzése független fél felé történő számlázással” ügylettípus jelölendő, a többi ügyletnél a klasszikus esetnél leírtak az irányadók.

A fenti második esethez hasonló a következő példa is. Tételezzük fel, hogy van egy integráltan működő vállalatcsoport, amelynek az „A” országbeli „A” társaság az anyavállalata. A csoport egy gyártási tevékenységet folytató „B” társasággal rendelkezik „B” országban. A csoporthoz továbbá számos forgalmazó társaság tartozik „C”–„I” országokban. A gyártó „B” társaság a független felektől beszerzett alapanyagokból előállított termékeket közvetlenül a forgalmazó kapcsolt vállalkozásainak értékesíti, azaz mind a termékek fuvarozása, mind a számlázás köztük történik írásba foglalt szerződés alapján. A gyártó cég közvetlenül a forgalmazók által adott megrendelés alapján gyárt. A termékekhez kapcsolódó immateriális eszközök (szabadalmak, védett ismeretek, védjegyek stb.) használatáért a forgalmazók fizetnek jogdíjat az erre jogosult anyavállalatnak, a gyártó cég nem. Az alapos funkcionális elemzés alapján megállapítható, hogy az anyavállalat megtervezi és dönt a csoport stratégiájáról (mit, hol, mikor, mennyit, mennyiért gyártsanak, értékesítsenek, milyen befektetett eszközöket alkalmazzanak stb.), irányítja a stratégia végrehajtását, megtervezi és végzi a K+F tevékenységet, meghatározza a csoporttagok működését. Az anyavállalat mindezekhez kapcsolódóan képes a kockázatokat kezelni és vállalni. Bár nincs a felek között termékmozgás, sem számlázás, a funkcionális elemzés rámutat arra, hogy voltaképpen a gyártó társaság az anyavállalat irányítása, megbízása alapján végzi a gyártási tevékenységét, így köztük valójában egy szerződéses gyártási ügylet áll fenn. Ennek különösen akkor lesz jelentősége, ha a korlátozott kockázatúként – szerződéses gyártóként – karakterizált gyártó nem éri el az összehasonlítható társaságok által elért szokásos piaci jövedelmezőségi tartományt, és így a transzferárakat ki kell igazítani, azaz a gyártó vállalkozás adóalapját meg kell növelni.

13.1.3.5. A modellek összefoglalása

A fentieket összefoglalva, ha „A” adózó gyártási tevékenységet, „B” adózó forgalmazási tevékenységet végez, és a számlamozgás kettőjük között történik, akkor az öt gazdaságilag releváns jellemző alapján több különböző eset lehetséges az adott konkrét tényállástól függően:



1. ha van egy harmadik, „C” csoporttag, amely vállalkozó entitásként irányítja a tevékenységet, akkor az „A” adózó ügylete „5. szerződéses, illetve korlátozott kockázatú gyártás végzése nem a vállalkozó entitásnak minősülő kapcsolt vállalkozás felé történő számlázással” a „C” adózó részére, a „B” adózó ügylete „11. korlátozott kockázatú forgalmazás végzése” a „C” adózó részére, a „C” adózó ügyletei pedig „4. szerződéses gyártás igénybevétele” és „12. korlátozott kockázatú forgalmazás igénybevétele” lehetnek;
2. ha nincs ilyen harmadik kapcsolt vállalkozás, akkor lehet, hogy a gyártást végző „A” adózó a vállalkozóként karakterizálható entitás, amely a „B” adózótól korlátozott kockázatú forgalmazást vesz igénybe (12. ügylet a listában), ennek megfelelően a „B” adózónak „11. korlátozott kockázatú forgalmazás végzése” ügyletet kell megadnia;
3. ha nincs ilyen harmadik kapcsolt vállalkozás, akkor az is lehet, hogy a forgalmazást végző „B” adózó a vállalkozóként karakterizálható entitás, amely az „A” adózótól szerződéses gyártást vesz igénybe (4. ügylet a listában), ennek megfelelően az „A” adózónak „3. szerződéses gyártás végzése” ügyletet kell megadnia;
4. ha mind a gyártást, mind pedig a forgalmazást végző adózó vállalkozó entitásként karakterizálható (társvállalkozók), akkor az ügyletlista 1–12. pontjait nem lehet megjelölni, ilyen esetben az „A” adózó ügylete „51. tárgyi eszköz, anyag, termék vagy áru eladása az 1–12. pontbeli kapcsolt ügyletektől eltérő esetben” (2026. előtt „53. egyéb ügylet”), a „B” adózó ügylete „17. tárgyi eszköz, anyag vagy áru vétele – beszerzése – az 1–12. pontbeli kapcsolt ügyletektől eltérő esetben” lehet.

Mind a négy fenti eset egyébként az ÁFA rendszerében termékértékesítés, ebből is látható, hogy a termékértékesítés fogalma itt nem kellően kifejező, hiszen a transzferárazás szempontjából teljesen különböző ügyleteket azonos elnevezéssel illet.

A fenti modelleknek, példáknak nem célja az összes eshetőség leírása. A fő cél néhány jellemzőbb eseten keresztül bemutatni a számlákon és az írásbeli szerződésen túli elemzés elengedhetetlenségét. Továbbá a jelen tájékoztatónak nem célja a számviteli elszámolásnak, illetve a számla tartalmának megfelelőségét érintő iránymutatás adása.

13.1.3.6. Bizományosi forgalmazás

Tekintettel arra, hogy a szerződések polgári jogi jogintézmények, azok elemzéséhez szükséges lehet a polgári jog szerződésekre vonatkozó szabályainak figyelembevételére.

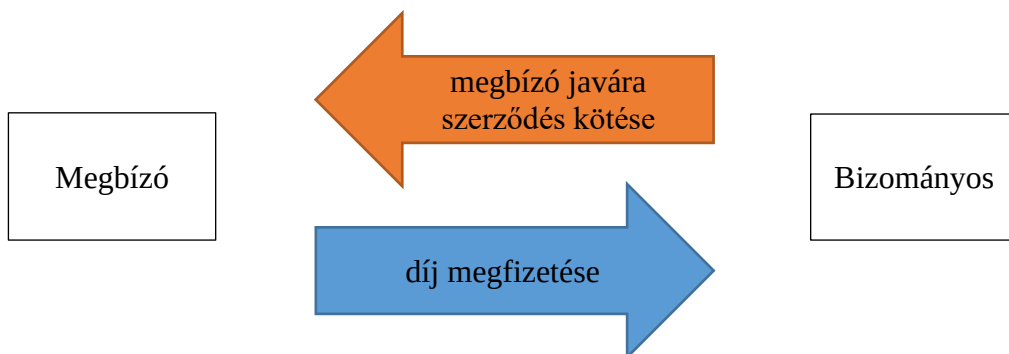
Erre jó példa a bizományosi forgalmazás, amely számviteli, illetve ÁFA-beli kezelése a tartalmát leíró – transzferárazás szempontrendszeréhez ebből a tekintetből közelebb álló – polgári jogi megközelítéstől eltér.

[A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény](#) (a továbbiakban: Ptk.) 6:281. § (1)–(2) bekezdései a bizományi szerződést a következőképpen határozzák meg:

„(1) Bizományi szerződés alapján a bizományos a megbízó javára a saját nevében ingó dologra adásvételi szerződés kötésére, a megbízó a díj megfizetésére köteles.

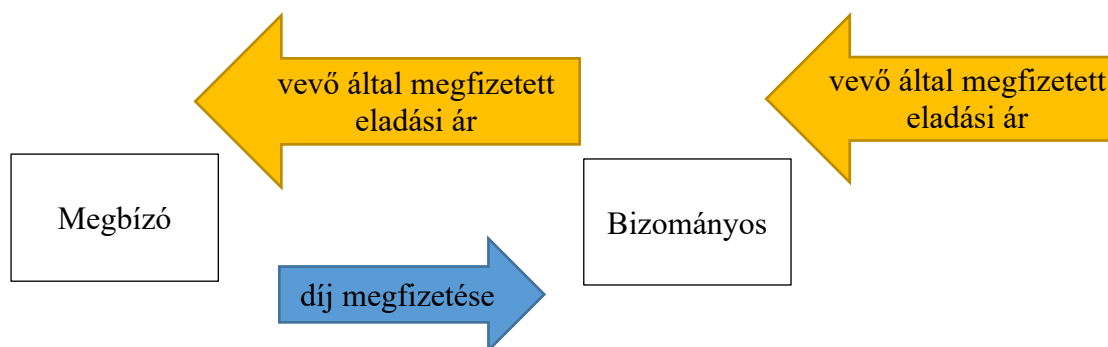
(2) E fejezet rendelkezéseit megfelelően alkalmazni kell az olyan bizományi szerződésre, amely alapján a bizományos más szerződés kötésére vállal kötelezettséget.”

A felek jellegadó tevékenységét, az egymásnak nyújtott – polgári jogi értelemben vett – szolgáltatásait az alábbi ábra szemlélteti:

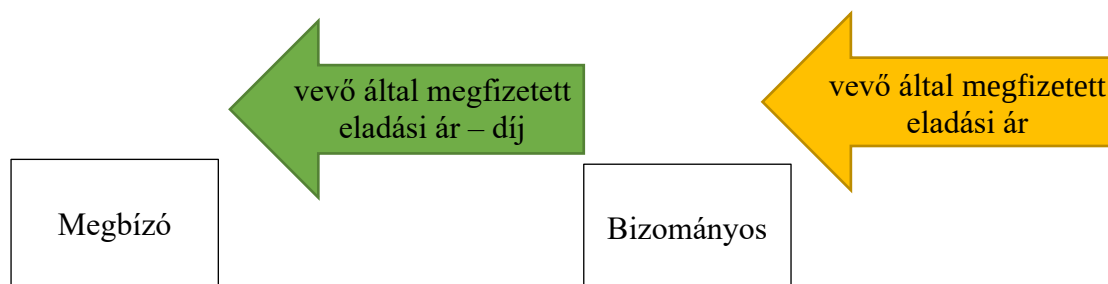


Kiemelendő, hogy a bizományos szolgáltatást nyújt a megbízónak azzal, hogy a saját nevében ugyan, de a megbízója javára szerződés(ek)e)t köt. A bizományos a saját nevében, de a megbízó javára jár el, azaz a bizományos a megbízó gazdasági céljait érvényesíti a harmadik személlyel megkötött szerződésben.

Tekintettel arra, hogy a bizományos a saját nevében köt szerződést harmadik felekkel, az ebből a kapcsolódó szerződésből származó bevétel is a bizományosnál fog jelentkezni, noha ez végső soron a megbízót illeti. A szerződéshez kapcsolódó pénzmozgásokat elvi szinten így a következőképpen lehet megjeleníteni:



Látható, hogy a megbízó és a bizományos között két ellentétes irányú pénzfizetési kötelezettség áll fenn. A gyakorlatban a magasabb összegű, beszedett eladási árba a bizományi díjat be lehet számítani már magában a bizományi szerződés rendelkezéseiben, akár implicite is. Tehát még az is elképzelhető, hogy a szerződéses okiratban a bizományi díj külön meg sem jelenik. Így csak egy pénzmozgás van a felek között, és a bizományos csak a kettő különbségét fizeti meg a megbízónak:



Kiemelendő, hogy a beszámítás alkalmazásának e gyakorlata nem jelenti azt, hogy a megbízónak ne lenne díjfizetési kötelezettsége, csupán ezt a gyakorlatban végül is a bizományos vevője teljesíti.

Ez akkor is így van, ha a számviteli nyilvántartások vizsgálatából a fenti levezetés nem látszik egyértelműen, hiszen ez nem számviteli kérdés. Ha csak abból indulnánk ki, hogy ha az egyik irányba történik pénzmozgás, akkor csak a másik irányban lehet szolgáltatásnyújtás (termékértékesítés), akkor nem biztos, hogy teljeskörűen látnánk az ügyleteket.

Említést érdemel, hogy az általános forgalmi adó a bizományosi konstrukciót két termékértékesítésként kezeli: egy a megbízó és a bizományos között, valamint egy további a bizományos és annak partnere között. A különböző jogterületek eltérően kezelhetik ugyanazt a konstrukciót, ami kétségtávol megnehezíti az elemzést, de mivel a különböző jogterületek eltérő céllal, eltérő szemlélettel szabályoznak, az ilyen eltérés nem küszöbölhető ki.

A fentiekből egyébként az is következik, hogy abban a kivételes esetben, amikor valamely okból a beszedett eladási ár nem nyújt fedezetet a bizományi díjra, azaz a beszedett összegből nem lehet azt teljes mértékben levonni, szükséges, hogy azt a megbízó külön megfizesse a bizományosnak.

A bizományosi konstrukcióhoz a fent kiemelt jellegzetességében hasonlít a forgalmazási szerződés is, amelyre vonatkozóan a Ptk. következő szabályai relevánsak:

„6:372. § *[Forgalmazási szerződés]*

Forgalmazási szerződés alapján a szállító meghatározott ingó dolognak (e fejezet alkalmazásában: termék) a forgalmazó részére történő eladására, a forgalmazó a terméknek a szállítótól történő megvételére és annak saját nevében és saját javára történő eladására köteles. [...]

6:374. § *[Utasítás és ellenőrzés]*

(1) A szállítót a termék megfelelő forgalmazásával kapcsolatban utasítási jog illeti meg. [...]

6:375. § *[Megfelelő alkalmazás szolgáltatások esetén]*

E fejezet rendelkezéseit megfelelően alkalmazni kell szolgáltatások nyújtása esetén.”

A forgalmazási szerződésnek lényeges eleme a forgalmazó értékesítési kötelezettsége. Itt is látni kell, hogy a forgalmazó (is) nyújt a szállítónak szolgáltatást azzal, hogy a szállító utasításai szerint forgalmazza a terméket mindamellet, hogy itt a termékeket ellenérték fejében megvásárolja, és így megszerzi azok tulajdonjogát.

Megjegyzendő, hogy (atipikus) forgalmazásról nem csak áruk esetében, hanem szolgáltatásoknál is beszélhetünk, amint ezt a Ptk. 6:375. §-a is lehetővé teszi.

Kiemelendő tehát, hogy a példabeli rutinentitások is nyújtanak szolgáltatásokat a vállalkozó entitásoknak, amelyekért értelemszerűen ellenértékre jogosultak, akkor is, ha azt a normál üzletmenet során a harmadik féltől megszerzett bevételből vonhatják le.

Voltaképpen egy rutinentitás mindig nyújt szolgáltatást a vállalkozó entitásnak azzal, hogy azt a tevékenységet végzi, amellyel a vállalkozó entitás megbízza (amelyre utasítja).

13.1.4. Egyes további ügyletek

Abban az esetben, ha az egyes csoporttagok teljesen önállóan, vállalkozóként karakterizálható módon a saját kockázataikra gyártanak és értékesítenek az általuk lefedett piacokon, akkor az 1–12. ügyletek nem merülnek fel, kapcsolt viszonylatban gyártást, illetve forgalmazást nem végeznek. Emiatt nincs az ügyletlistában licencgyártó, teljes kockázatú gyártó és teljes kockázatú forgalmazó, e karakterizációk nem köthetők egy-egy kapcsolt ügyletnek olyan módon, ahogy többek között a bérnyártás, szerződéses gyártás és a korlátozott kockázatú forgalmazás.

Az ügyletlista a korlátozott kockázatú gyártás és forgalmazás esetében a karakterizációt annak jellegadó ügyletével együtt tartalmazza, a tevékenységhez kapcsolódó egyéb kapcsolt ügyletek (pl.: menedzsmentszolgáltatások, IT-szolgáltatás, gyártáshoz anyagbeszerzés) külön ügyletként kezelendők.

Az ügyletelnevezések között 2026-tól változást jelent az, hogy a korábbi „17. anyag vagy áru beszerzése gyártás igénybevétele vagy forgalmazás végzése ügyletektől eltérő esetben” elnevezésű ügylet kiegészült a tárgyi eszköz megjelöléssel: „17. tárgyi eszköz, anyag vagy áru vétele – beszerzése – az 1–12. pontbeli kapcsolt ügyletektől eltérő esetben”, valamint ennek párjaként létrejött egy eladói (szállítói) oldalon alkalmazható ügylet is a korábbi 51. ügylet átnevezésével: „51. tárgyi eszköz, anyag, termék vagy áru eladása az 1–12. pontbeli kapcsolt ügyletektől eltérő esetben”. E két ügylet tehát a korábbi – szűkebb körű – 17. és 51. ügyleteket váltja fel. Ezen ügyletekbe sorolható az, amikor – nem rutinjellegű gyártási vagy forgalmazási ügylet keretében – fizikai tárgy (polgári jogi értelemben vett dolog) cserél gazdát, amely lehet ingó és ingatlan is.

Ha a szerződéses gyártó kapcsolt vállalkozásától anyagot (vagy „félkész terméket”) szerez be, akkor függően a gazdaságilag releváns jellemzőktől, az ügylet a 2026. adóévtől lehet a „17. tárgyi eszköz, anyag vagy áru vétele – beszerzése – az 1–12. pontbeli kapcsolt ügyletektől eltérő esetben” és az „51. tárgyi eszköz, anyag, termék vagy áru eladása az 1–12. pontbeli kapcsolt ügyletektől eltérő esetben” a másik félnél (korábban a másik félnél ez egyéb ügyletnek minősült), vagy maga a szerződéses gyártó is igénybe vehet további szerződéses gyártót. Ehhez hasonlóan az egyébként szerződéses gyártó igénybe vehet bérnyártást is kapcsolt vállalkozásától. Gyártásnak minősül bármely szükséges gyártási résztevékenység, amely lehet egy-egy munkafázis is (pl.: csak egyes alkatrészek hegesztése).

A tárgyi eszköz vásárlása és eladása a 2026. adóévtől alapvetően a „17. tárgyi eszköz, anyag vagy áru vétele – beszerzése – az 1–12. pontbeli kapcsolt ügyletektől eltérő esetben” és az „51. tárgyi eszköz, anyag, termék vagy áru eladása az 1–12. pontbeli kapcsolt ügyletektől eltérő esetben” ügylet lehet, korábban ez mindkét félnél az előző „51. átszervezéshez nem kapcsolódóan eszközök eseti adásvétele” ügyletnek minősülhetett az eset összes körülményétől függően. Részvény, üzletrész vétele és eladása az „50. üzletág vagy részesedés átruházása, átszervezéshez kapcsolódó más eseti ügylet” besorolásba eshet. Más értékpapír vétele, eladása, valamint értékpapír kölcsönadása, kölcsönbevétele egyéb ügyletnek minősülhet.

A TP-rendelet a korábbi egyéb ügyletet szétválasztja bejövő és kimenő oldal szerint: így megadható az „53. egyéb ügylet szállítóként” és „54. egyéb ügylet vevőként” ügyletelnevezés.

Az ügyletek (szerződések) meghatározásához iránymutató lehet még a Ptk. 6. könyvének Egyes szerződések című harmadik része. A polgári jogi társasági szerződés fogalmát például a Ptk. 6:498. §-a határozza meg.

Termékértékesítés, mint ügyletmegnevezés nem szerepel a listában, mivel ezt nem lehetne egyértelműen elhatárolni a többi ügylettől, így például a szerződéses gyártástól vagy a 17. és 51. ügyletektől.

Költségátterhelés, mint ügyletmegnevezés nem szerepel a listában, mivel ilyen esetekben is egy olyan ügyletről van szó, amely besorolható valamely másik kategóriába, legfeljebb az árazása lehet egyszerűbb, továbbá a bevallás adatszolgáltatási lapján a részlegesen mentesülő költségátterhelés külön jelölhető. Költségátterhelés esetében a 13–14. pont szerinti szolgáltatás, valamint a 17. és 51. ügyletek lehetnek megfelelők. Ha a költségeket haszonkulcs nélkül terhelik át, akkor a költség és jövedelem módszer jelölhető 0%-os jövedelmezőséggel.

Ingyenes pénzeszközáradásnál és -átvételnél elsősorban vizsgálendő, hogy nem része-e egy másik ügyletnek. Ha része, akkor annak keretében jelentendő. Ha önálló ügyletről van szó, akkor az „53. egyéb ügylet szállítóként” és „54. egyéb ügylet vevőként” megnevezéssel TEÁOR-kód nélkül jelentendő. Mivel a mentesülésnél jelölni kell az ingyenes pénzeszközáradást és -átvételt, az ügylet az adatszolgáltatás kereteiben megfelelően beazonosítható lesz.

A hitelszerződés alapján a Ptk. 6:382. § (1) bekezdése szerint a hitelező *hitelkeret rendelkezésre tartására*, és a rendelkezésre tartott összeg erejéig kölcsönszerződés, kezességi szerződés, garanciaszerződés vagy egyéb hitelművelet végzésére vonatkozó más szerződés megkötésére, az adós díj fizetésére köteles. A kölcsönszerződés alapján a Ptk. 6:383. §-a szerint a hitelező meghatározott pénzüsszeg fizetésére, az adós a pénzüsszeg szerződés szerinti későbbi időpontban a hitelezőnek történő visszafizetésére és kamat fizetésére köteles. [A hitelintézetekről és a pénzügyi vállalkozásokról szóló 2013. évi CCXXXVII. törvény](#) 6. § (1) bekezdés 40. pontja is hasonlóan határolja el a hitelt és a kölcsönt. A hitelező személye (pl.: bank) nem mérvadó, ami lényeges, hogy a hitel esetében még csak a hitelkeret rendelkezésre tartása történik.

Egy-egy cash-pool bár az egy ügyletnek tekintendő, az adatszolgáltatásban a cash-pool pénzelhelyezési és a kölcsönfelvételi része külön-külön szerepeltetendő tekintettel arra, hogy az alkalmazott kamatlábak eltérhetnek.

A back-to-back kölcsönöknél a kapott és adott kölcsönöket külön ügyletekként szükséges jelteni.

13.2. TEÁOR-kód

Meg kell adni az 1–16. pont és – ha értelmezhető – az 53. és 54. pont szerinti ügyleteknél az ügyletre legjellemzőbb kódot a mindenkor hatályos gazdasági tevékenységek egységes ágazati osztályozási rendszerének (a továbbiakban: TEÁOR) nomenklatúrája szerint.

Ha van az ügylet keretében végzett tevékenységnek TEÁOR-kódja, akkor az ügyletet az adatszolgáltatásban a nomenklatúra szerinti megnevezés és a TEÁOR-kód írja le. Tehát az ügyletre legjellemzőbb kódot kell megadni, amely eltérhet a szokásos piaci jövedelmezőségi mutató meghatározása céljából készített adatbázis-kutatásban alkalmazott TEÁOR-kódtól. A „ha értelmezhető” kitétel arra utal, hogy a tevékenység leírható TEÁOR-kóddal.

Az ügyletre legjellemzőbb egy darab TEÁOR-kódot kell kiválasztani, amennyiben több kód merül fel, elsősorban az összevonhatóságot kell felülvizsgálni, ezt követően pedig a legjellemzőbbet kiválasztani, ez történhet a legmagasabb értékű szolgáltatás kiválasztásával is.

A TEÁOR-kód megadásának célja csak az ügylet típusának nagyvonalú behatárolása, ilyen esetekben a kiválasztás korlátozott pontossági fokát az adóhatóságnak megfelelően figyelembe kell majd vennie, mivel elképzelhető, hogy például egyes támogató jellegű szolgáltatásoknál több TEÁOR-kód hasonló súllyal jöhet számításba. Az összetett, vegyes, back-office jellegű szolgáltatásoknál felmerülhet a „70.20 Üzletviteli, egyéb üzletvezetési tanácsadás” (korábban a TEÁOR’08 szerinti „70.22 Üzletviteli, egyéb vezetési tanácsadás”), valamint – különösen a rutinjellegű szolgáltatásoknál – a „82.10 Adminisztratív, üzletmenetet támogató szolgáltatás” (korábban a TEÁOR’08 szerinti „82.11 Összetett adminisztratív szolgáltatás”) kódok alkalmazhatósága.

Fontos, hogy nem az ügyletben résztvevő felek bejegyzett főtevékenységét vagy más tevékenységét kell megadni, hanem az adott ügyletthez kapcsolódó kódot, amely nem feltétlenül szerepel az érintett felek bejegyzett tevékenységei között.

A gyártás, forgalmazás és szolgáltatások tárgya tehát a kapcsolódó TEÁOR-kódokkal fejtendő ki. Erre példák lehetnek:

1. szerződéses gyártóként csokoládé gyártása esetében a 3., 5. vagy 6. ügylet és a „10.82 Édesség gyártása” TEÁOR-kód;
2. ingatlanbérlet esetében a 13–16. közötti egyik szolgáltatás, valamint a „68.20 Saját tulajdonú, bérlet ingatlan bérbeadása, üzemeltetése” TEÁOR-kód;
3. gépek (kezelőszemélyzet nélküli) bérbeadása, bérbevétele esetében a 13–16. közötti egyik szolgáltatás, valamint például a „77.39 M.n.s. egyéb gép, tárgyi eszköz kölcsönzése” TEÁOR-kód;
4. közúti fuvarozás esetében a 13–16. közötti egyik szolgáltatás, valamint a „49.41 Közúti áruszállítás” TEÁOR-kód;
5. menedzsmentszolgáltatásnál a 13–16. közötti egyik szolgáltatás, valamint például a „70.20 Üzletviteli, egyéb üzletvezetési tanácsadás” TEÁOR-kód;
6. csomagolóanyag-gyártóüzem ipari folyamatainak mérnöki tervezése esetében a 13–16. közötti egyik szolgáltatás, valamint a „71.12 Mérnöki tevékenység, műszaki tanácsadás” TEÁOR-kód

adható meg.

13.3. Az ügyletben érintett többi kapcsolt vállalkozás adatai

Az ügyletben érintett további kapcsolt vállalkozás vagy vállalkozások elnevezését, belföldi adószámát, ennek hiányában külföldi adószámát, ennek hiányában nyilvántartási számát és adóügyi illetőségének államát is ügyletenként meg kell adni.

Ha a kapcsolt vállalkozás rendelkezik belföldi adószámmal, külföldi adószámmal, illetve nyilvántartási számmal, akkor ezek közül a rendeletben felállított sorrend szerint azt a legelsőt kell megadni, amellyikkel rendelkezik.

Ha a kapcsolt vállalkozás belföldi adószámmal nem rendelkezik, de van külföldi nemzeti adószáma és külföldi közösségi adószáma, akkor célszerű a külföldi közösségi adószámot megadni, de a rendelet alapján az sem hibás, ha a külföldi nemzeti adószámot adják meg.

Ha a külföldi adóilletőségű kapcsolt vállalkozás rendelkezik mind belföldi, mind külföldi adószámmal, de az adott ügylettel kapcsolatban a külföldi adószáma alatt teljesíti a jövedelemadózási kötelezettségét, akkor a külföldi adószám adandó meg.

A külföldi kapcsolt vállalkozás adóügyi illetősége a következők alapján állapítható meg. Egyrészt az adott vállalkozásra vonatkozó nemzeti (belső) jogszabályok az irányadók. Magyarországon alapvetően a Tao. törvény 2. § (2), (3), (6)–(8) bekezdései határozzák meg a belföldi adóügyi illetőségű adózókat. Másrészt a vonatkozó kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény (jellemzően a 4. cikkében) határozza meg a belföldi illetőségű személy fogalmát.

13.4. Az ügylet értéke

Meg kell adni az ügylet felek között tárgyévben ténylegesen elszámolt – ezer forintban meghatározott – nettó ellenértékét kapcsolt felenkénti bontásban, külföldi pénznem esetében a TP-rendelet 3. § (1) bekezdése szerint átszámított értékét.

A felek között elszámolt ellenérték az írásban, szóban vagy ráutaló magatartással meghatározott szerződéses feltételek, a termékek, áruk vagy szolgáltatások jellemzői, a felek által ellátott funkciók, alkalmazott eszközök és vállalt kockázatok, a gazdasági körülmények és az üzleti stratégiák alapján pontosan körülhatárolt ügylet ellenértéke, amely nem minden esetben azonos a számlában feltüntetett összeggel. Az itt megadandó ellenértékbe a felek között elszámolt, teljesített, kifizetett (számvitelben elszámolt) kiigazítást is bele kell számolni függetlenül annak könyvelési módjától. A TP-rendelet az ellenértékekre példákat is ad: vételár, díj, kamat.

Ha a szerződéses, illetve korlátozott kockázatú gyártás végzése független fél felé történő számlázással történik (6. ügyletmegnevezés), akkor az ügylet értéke nem a független félnek számlázott összeg, hanem az, amely ebből a gyártási tevékenységért a gyártó adózót illeti. Például, ha a független fél felé kiszámlázott összeg 180, a gyártás összes üzemi ráfordítása 100, az alkalmazott, szokásos piaci tartományba eső haszonkulcs 10%, és így a gyártó által a csoport vállalkozó entitásának továbbadott összeg 70, akkor e szerződés gyártási ügylet ellenértéke $100 \cdot (1 + 0,1) = 110$. Ez akkor is így van, ha a példabeli 70, a vállalkozó entitásának továbbadott összegnek jogcímét a számlákban jogdíjnak, kompenzációs díjnak, menedzsmentdíjnak, ügyfélszerzési díjnak vagy más hasonlóknak tüntetik fel. A 70 egységnyi összeg ebben az esetben nem az esetleg a vállalkozó entitástól beszerzett alapanyagok, szolgáltatások, know-how ellenértéke, hanem a szerződéses gyártásban előállított termékek független félnek való eladásából származó bevétel gyártásért járó részét meghaladó összege, amely a funkcionális elemzésre is tekintettel a vállalkozót illeti. A vállalkozó entitástól beszerzett alapanyagok, szolgáltatások, know-how ellenértékéről a feleknek külön kell elszámolniuk.

A bizományosi forgalmazás ellenértéke a bizományosi díj (lásd a fentebb kifejtetteket). Ez a gyakorlatban alapvetően a független vevők felé kiszámlázott termékértékesítés és a kapcsolt megbízó által kiszámlázott termékbeszerzés különbsége lehet, ha az előbbi összeg meghaladja az utóbbit.

A korlátozott kockázatú forgalmazásnál – bár több tekintetben emlékeztethet a bizományosi forgalmazásra, de attól eltérően – az ellenérték a forgalmazott áruk kapcsolt szállító által a forgalmazó felé kiszámlázott összege.

A kölcsönnél az ügylet ellenértéke a kamat (illetve az egyéb díjak), a tőke nem minősül ellenértéknek, a tőke összegét nem szabad itt feltüntetni.

Követelés engedményezésénél az ügylet értéke az az összeg, amelyet az engedményező kap az engedményezett követelésért az engedményestől (attól, aki a követelés új jogosultja lesz).

13.5. *A társaságiadóalap-módosítás összege*

Az adott ügylet tárgyévi teljesítéséhez kapcsolódó, minden érintett adóév Tao. törvény 18. §-a szerinti társasági adóalap-módosításának előjelhelyes összegével kapcsolatban kiemelendő, hogy nem csak az adóbevallással érintett adóévben alkalmazandó adóalap-módosítás összegét szükséges megadni, hanem a későbbi évekre vonatkozót is. Ez például akkor merülhet fel, ha a kapcsolt vállalkozástól beszerzett tárgyi eszköz felek között elszámolt ellenértéke 80, de az eszköz szokásos piaci értéke 100, és az eszközt 10 év alatt írják le (maradványérték nélkül), azaz az ügylet 10 éven keresztül hat ki az adóalapra, akkor a felek között elszámolt ellenértékként feltüntetendő összeg 80, az adóalap-módosítás rovatában pedig 20, annak ellenére, hogy a két összegnek az adott évben csak egy része jelenik meg az adóalapban. Ennek az a célja, hogy ilyen módon a teljesítés évről készített adatszolgáltatásban látható legyen az ügylet – adózó álláspontja szerinti – teljes szokásos piaci ellenértéke.

Az adóalap-módosítás kapcsolt felenkénti bemutatása akkor sem mellőzhető, ha az adózó olyan szegmensének jövedelmezőségét vizsgálja, amelyhez kapcsolódóan több kapcsolt vállalkozásával folytatott ügyleteket, és a jövedelmezőségi szintet a szegmensére állapítja meg.

13.6. *A szokásos piaci ár-megállapítási módszer*

Az alkalmazott elsődleges szokásos piaci ár-megállapítási módszer Tao. törvény 18. § (2) bekezdése szerinti megnevezését is fel kell tüntetni.

Ha az adott ügyletnél több módszert alkalmaztak, akkor csak a legmeggyőzőbb, legmegbízhatóbb eredményt adó módszert (elsődleges módszert) kell megadni. Ha több módszer alkalmazása hasonló bizonyító erejű, akkor az egyéb módszer jelölendő. Ha az egyik módszer keretében alkalmaztak több módszert (pl.: a nyereségmegosztásos módszer keretében – reziduális nyereségmegosztással – az összehasonlító árak módszerét és az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert), akkor csak azt a módszert kell jelölni, amelyik keretében alkalmazták a többit (a példában tehát a nyereségmegosztásos módszer jelölendő).

13.7. *Jövedelmezőségi mutatót vizsgáló módszereknél megadandó további adatok*

A vizonteladási árak módszerénél a jövedelmezőségi mutató adott: a bruttó árrés, a költség és jövedelem módszernél pedig a bruttó haszonkulcs, így csak az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszernél kell külön megjelölni az alkalmazott jövedelmezőségi mutatót.

A TP-rendelet meghatározza a nevesített jövedelmezőségi mutatókat:

Bruttó árrés: a kapcsolt ügylettel érintett tevékenységre – szegmensre – vonatkozóan az értékesítés bruttó eredményének és az értékesítés nettó árbevételének hányadosa.

Bruttó haszonkulcs: a kapcsolt ügylettel érintett tevékenységre – szegmensre – vonatkozóan az értékesítés bruttó eredményének és az értékesítés közvetlen költségeinek – saját teljesítmény esetében az önköltségnek – a hányadosa.

Nettó árrés: a kapcsolt ügylettel érintett tevékenységre – szegmensre – vonatkozóan az üzemi (üzleti) tevékenység eredményének és az értékesítés nettó árbevételének hányadosa.

Nettó haszonkulcs: a kapcsolt ügylettel érintett tevékenységre – szegmensre – vonatkozóan az üzemi (üzleti) tevékenység eredményének, valamint az egyéb bevételekkel és – ha rendelkezésre áll erre adat – az aktivált saját teljesítmények értékével növelt értékesítés nettó árbevétele és az üzemi (üzleti) tevékenység eredménye különbözetének hányadosa.

Üzemibevétel-arányos megtérülés: a kapcsolt ügylettel érintett tevékenységre – szegmensre – vonatkozóan az üzemi (üzleti) tevékenység eredményének, valamint az egyéb bevételekkel és – ha rendelkezésre áll erre adat – az aktivált saját teljesítmények értékével növelt értékesítés nettó árbevételének hányadosa.

Eszközarányos megtérülés: a kapcsolt ügylettel érintett tevékenységre – szegmensre – vonatkozóan az üzemi (üzleti) tevékenység eredményének és az immateriális javak, tárgyi eszközök, készletek és követelések – rövid lejáratú kötelezettségekkel csökkentett – értéke együttes összegének hányadosa.

Berry-ráta: a kapcsolt ügylettel érintett tevékenységre – szegmensre – vonatkozóan az értékesítés bruttó eredményének és az értékesítés közvetett költségeinek hányadosa.

A fogalommeghatározások [a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény](#) (a továbbiakban: Számv. tv.) fogalmait alkalmazzák, így azok értelmezéséhez a Számv. tv. rendelkezései irányadók.

Ha a tesztelt fél a hivatalosan közzétett egyedi beszámolóját nem a Számv. tv. III. Fejezete („magyar számviteli sztenderdek”/„HAS”) szerint készíti, akkor a számviteli fogalmakat azon számviteli szabályozás tartalmilag megfelelő fogalmai alapján kell értelmezni, amely alapján a tesztelt fél a hivatalosan közzétett egyedi beszámolóját elkészíti [TP-rendelet 2. § (4) bekezdése].

A bruttó mutatók és a Berry-ráta értelmezéséhez a nemzetközileg elterjedt alábbi eredménykimutatási kategóriák nagyvonalakban a Számv. tv. 3. számú mellékletében szereplő alábbi forgalmi költség eljárással készült eredménykimutatás soroknak feleltethetők meg (ha eltekintünk az Egyéb bevételektől és az Egyéb ráfordításoktól):

Sales	I. Értékesítés nettó árbevétele
Cost of goods sold	II. Értékesítés közvetlen költségei
Gross profit	III. Értékesítés bruttó eredménye (I-II)
Operating expenses	IV. Értékesítés közvetett költségei
Earnings Before Interest and Taxes (EBIT)	A. Üzemi (üzleti) tevékenység eredménye

A TPG 2.53. bekezdése szerint „[b]ár a pontos számviteli sztenderdek és kifejezések eltérőek lehetnek, általánosságban elmondható, hogy egy vállalkozás költségei és kiadásai három nagy kategóriába sorolhatók. Először is, vannak egy termék vagy szolgáltatás előállításának *közvetlen költségei* (*direct costs*), például a nyersanyagköltség. Másodszor, vannak a *termelés közvetett költségei* (*indirect costs*), amelyek bár szorosan kapcsolódnak a termelési folyamathoz, több termékre vagy szolgáltatásra is vonatkozhatnak (pl. egy olyan javítóosztály költségei, amely a különböző termékek előállításához használt berendezéseket szervizeli). Végül vannak a vállalkozás egészének *működési költségei* (*operating expenses*), például a felügyleti, általános és adminisztratív költségek”.

A TPG 2.54. bekezdése rámutat arra, hogy a bruttó és a nettó nyereségelemzés közötti különbséget illetően általánosságban elmondható, hogy a költség és jövedelem módszer a

közvetlen és közvetett termelési költségek után számított haszonkulcsot használja, míg a nettó nyereség módszere a vállalkozás „működési költségei” (operating expenses) után számított nyereséget vizsgálja. Kiemelendő, hogy a joghatóságok közötti számviteli gyakorlati eltérések miatt nehéz pontos határvonalakat húzni a fenti három költségkategória között.

A TPG szerinti direct costs és indirect costs együttesen – figyelemmel [a Készletekről szóló IAS 2 nemzetközi számviteli sztenderd](#) 12. és 38. pontjára, valamint a Számv. tv. 51. §-ára is – a Számv. tv. értékesítés közvetlen költségei fogalmához áll legközelebb, míg az operating expenses inkább az értékesítés közvetett költségeivel állítható párhuzamba. Így a bruttó mutatóknál a Számv. tv. szerinti értékesítés közvetlen költségei, míg a Berry-ráta esetében a Számv. tv. szerinti értékesítés közvetett költségei veendők figyelembe.

Ahogy a TPG is hangsúlyozza (vö. pl.: 2.52., 2.54. és 2.68. bekezdéssel), a bruttó mutatók és a Berry-ráta különösen is érzékeny a számviteli eltérésekre, amely akár még ugyanazon a számviteli szabályrendszert alkalmazó gazdálkodók között is előfordulhat. E mutatók alkalmazása adott esetben elfogadható lehet, mindazonáltal javasolt a lehetőség szerinti elkerülésük, mivel magasabb jogkövetési (megfelelési) kockázattal járnak. A TP-rendelet 6. § (6) és (7) bekezdése erre is tekintettel helyezi előtérbe a nettó mutatók – szerződéses gyártás, rutinszolgáltatás, korlátozott kockázatú forgalmazás esetében történő – alkalmazását.

A TP-rendelet a bruttó haszonkulcsot a TPG-vel és a Tao. törvény 18. § (2) bekezdés c) pontjával összhangban a Számv. tv. szakkifejezéseit alkalmazva definiálja. A nettó mutatókat (eszközarányos megtérülés, nettó árrés, nettó haszonkulcs, üzemibevétel-arányos megtérülés) a TPG-re és a Tao. törvény 18. § (2) bekezdés d) pontjára figyelemmel a Számv. tv. szakkifejezéseit alkalmazva határozza meg.

A TP-rendelet az eszközarányos megtérülést a TPG 2.103. bekezdése és az OECD Pillar One - Amount B: Inclusive Framework on BEPS című iránymutatás⁴ alapján definiálja a Számv. tv. megfelelő fogalmainak használatával. Az eltérő szóhasználat ellenére a két OECD-s dokumentum meghatározása megegyezik. A nem pénzügyi befektetett eszközöknek a működő tőkével (working capital, WC) növelt értéke tehát a vetítési alap ebben az esetben.

A nettó haszonkulcsnál a TP-rendelet elkerülendő a költségek (ráfordítások) körének bonyolultabb körülírását a vetítési alapot az üzemi szintű bevételek és az üzemi eredmény különbségével határozza meg.

Ahogy a meghatározások is kiemelik, az érintett tevékenységhez kapcsolódó bevételek, ráfordítások és eredmény adatok szerepeltetendők a mutatókban. Ha valamely költség, ráfordítás (például általános költségek) más tevékenységekhez is kapcsolódik, a költséget, ráfordítást ésszerű módon meg kell osztani e tevékenységek között. A vállalkozásszintű adatok csak akkor vehetők figyelembe, ha a tesztelt fél egyetlen egy tevékenységet végez.

Az a tény, hogy valamely jövedelmezőségi mutató szerepel a listán, nem jelenti azt, hogy az szakmailag megfelelő, továbbá ehhez hasonlóan az, hogy a listán nem szerepel, nem feltétlenül jelenti a mutató elvetendőségét.

Mindazonáltal tekintettel arra, hogy a jövedelmezőségi mutató megállapításához használt, transzferárazás gyakorlatában elterjedt adatbázisokban az üzemi bevételekre (Operating revenue [Turnover]) és az üzemi eredményre (Operating P/L [EBIT]), illetve az árbevételre

⁴ OECD (2024), Pillar One - Amount B: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/21ea168b-en>.

(Sales) van megbízhatónak tekinthető adat, alapvetően a nettó haszonkulcsra (OMTC, MOTC, FCMU), a nettó árrésre (ROS) és az üzembevitel-arányos megtérülésre (OM) lesz megfelelő összehasonlítható adat. Így más mutató használata magasabb kockázatot jelenthet.

Ha valamely mutatót nem a TP-rendelet meghatározása szerint számítják (pl.: az eszközarányos megtérülést adózás előtti eredményhez viszonyítva), az ettől még nem lesz feltétlenül hibás, de az adatszolgáltatásban az egyéb mutató jelölendő. Ez értelemszerűen nem vonatkozik az alacsony hozzáadott értékű szolgáltatásoknál a nettó haszonkulcs számítására, az alacsony hozzáadott értékű szolgáltatásokra vonatkozó szabályok alkalmazásához a jövedelmezőségi mutatót a TP-rendeletben előírtak szerint kell számítani.

A jövedelmezőségi mutatókat célszerű két tizedesjegy-pontossággal számítani.

Jelölendő a releváns számviteli sztenderd is, mivel az azok közötti eltérések a jövedelmezőségi mutató számlálójában és nevezőjében eltéréseket okozhatnak, így a szokásos piaci ár megállapítása során ez is összehasonlíthatósági tényező.

Kiemelendő, hogy ha az adott ügylettel kapcsolatban az adott adóévben az adóalapban alkalmaztak transzferár-kiigazítást, akkor e mutatókat annak figyelembevételével kell kiszámítani.

Ha az adózó részére a szolgáltatásokat közvetlenül számlázó kapcsolt vállalkozása haszonkulcs felszámítása nélkül csak továbbszámláz több kapcsolt féltől származó szolgáltatásokat, amelyekre azok felszámítottak haszonkulcsot, akkor az adatszolgáltatásban ezt haszonkulccsal kapott szolgáltatásként szükséges jelteni.

Abban az esetben, ha az azonos termékcsoportba tartozó termékeknél termékenként külön jövedelmezőségi mutatót vizsgálnak, akkor mindegyik jövedelmezőségi mutatóról adatot kell szolgáltatni külön ATP lap kitöltésével. Tehát egy ügylet (vagy összevont ügyletekhez) tartozhat ilyen esetben több ATP lap is, így lehetséges, hogy egy helyi dokumentumhoz több ATP lap kapcsolódik, noha az alapeset inkább az, hogy egy ügylet, illetve egy helyi dokumentumhoz egy ATP lap tartozik.

13.8. A százalékos jogdíj és a jutalékos (százalékos) szolgáltatási díj esetében megadandó további adatok

Ha szolgáltatás, licenc vagy franchise esetében az összehasonlítható árak módszerével a százalékos jogdíj vagy szolgáltatási díj (jutalék) mértékének szokásos piaci voltát támasztották alá, akkor jelölni kell a százalékos jogdíjat, illetve jutalékos (százalékos) szolgáltatási díjat alkalmazását.

2026-tól a százalékos díj alapját a következő átfogó kategóriák egyikeként kell megadni: bevétel, költség, eszközérték, eredmény (nyereség) vagy egyéb alap.

A jövedelmezőségi mutatót vizsgáló módszerekhez hasonlóan jelölendő a releváns számviteli sztenderd, mivel az azok közötti eltérések a százalékos jogdíj és a jutalékos szolgáltatási díj alapjaiban eltéréseket okozhatnak, így a szokásos piaci ár megállapítása során ez is összehasonlíthatósági tényező.

Meg kell adni azt is, hogy az adózó adott ügyletében a százalékos jogdíjnak, illetve a jutalékos (százalékos) szolgáltatási díjnak ténylegesen mekkora volt a mértéke. Kiemelendő, hogy ha az adott ügylettel kapcsolatban az adott adóévben az adóalapban alkalmaztak transzferár-

kiigazítást, akkor a százalékos jogdíj, illetve a jutalékos (százalékos) szolgáltatási díj tényleges mértékét annak figyelembevételével kell kiszámítani.

13.9. Egyes pénzügyi ügyleteknél megadandó további adatok

Ha hitel, kölcsön, pénzügyi lízing, kezesség, garancia és cash-pool esetében az összehasonlító árak módszerét alkalmazták, akkor meg kell adni a referenciakamat megnevezését vagy a fix kamatozás jelölését, a piaci kamatfelárat vagy fix kamatnál a teljes kamatlábat, valamint az adóévben alkalmazott kamatfelárat, fix kamatnál a teljes kamatlábat az alkalmazott adóalap-módosítással számolva.

Az adott ügyletben ténylegesen alkalmazott kamatfelárral vagy a fix kamatnál a teljes kamatlábbal kapcsolatban kiemelő, hogy ha az adott ügylettel kapcsolatban az adott adóévben az adóalapban alkalmaztak transzferár-kiigazítást, akkor a kamatfelárnak, fix kamatnál a teljes kamatlábnak a tényleges mértékét annak figyelembevételével kell megállapítani.

Ha egy kölcsönért fizetendő mind fix, mind pedig változó kamat, akkor azokról egy-egy külön ATP lap töltendő ki.

13.10. Egységár megállapítása esetén megadandó további adatok

Ha az adott ügyletnél nem alkalmaztak százalékos jogdíjat, jutalékos (százalékos) szolgáltatási díjat vagy kamatot, továbbá szokásos piaci árként *egy darab* egységárat határoztak meg, akkor szükséges megadni az alábbiakat:

- a) az egység megnevezését mennyiségi egységenként ezer forintban kifejezve (ebben az egy esetben nincs előre meghatározott lista; példa lehet erre: ezer Ft/tonna; ezer Ft/négyzetméter),
- b) az egységár szokásos piaci egységnyi értékét vagy tartományát (kizárólag az egyik töltendő ki) ezer forintban, és
- c) az adóévben alkalmazott – az alkalmazott adóalap-módosítással számolt – egységár egységnyi értékét ezer forintban.

Egységárat kizárólag akkor kell megadni, ha az ügyletben csak egyetlen egy darab egységárat alkalmaztak. Ha egy ügyletben vagy összevont ügyletekben több egységárat alkalmaztak, akkor az ATP lap 15–17. sorait nem kell kitölteni.

Példa lehet az ingatlanbérlet (pl.: iroda, raktár) négyzetméterenkénti ára, ha a transzferár-nyilvántartásban ennek az egységárnak a szokásos piaci voltát igazolják.

Azonos termékcsoportba tartozó termékek (pl.: különböző pékáruk, IT-eszközök) értékesítésénél első körben vizsgálandó, hogy az egy ügyletnek, több, de összevonható ügyletnek vagy pedig össze nem vonható ügyleteknek minősül-e. Ha a szokásos piaci ár alátámasztása céljából az összehasonlító árak módszerét alkalmazzák, és az egyes termékekre külön-külön egységárat határoznak meg, akkor abban az esetekben, ha mindez egy ügyletnek vagy több, de összevonható ügyletnek minősül, akkor nem kell az egységárról adatot szolgáltatni tekintettel arra, hogy egységárról csak akkor kell, ha egy ügyletben vagy több, de összevonható ügyletben egyetlen egy darab egységárat határoztak meg.

Az adott ügyletben ténylegesen alkalmazott egységgel kapcsolatban itt is kiemelendő, hogy ha az adott ügyletrel kapcsolatban az adott adóévben az adóalapban alkalmaztak transzferár-kiigazítást, akkor az egységár tényleges értékét annak figyelembevételével kell megállapítani. Minden pénzürték ezer forintban adandó meg.

13.11. Adatszolgáltatás az alacsony hozzáadott értékű szolgáltatásokról

Az alacsony hozzáadott értékű szolgáltatás esetében az adatszolgáltatás csak a két szóba jöhető szolgáltatás ügyletelnevezésére („13. szolgáltatás nyújtása, ahol a szolgáltató a szolgáltatással összefüggésben korlátozott kockázatot visel, és így a szolgáltatással kapcsolatban rutinentitásként karakterizálható” vagy „14. szolgáltatás igénybevétele, ahol a szolgáltató a szolgáltatással összefüggésben korlátozott kockázatot visel, és így a szolgáltatással kapcsolatban rutinentitásként karakterizálható”), a TEÁOR-kódra, a felek adataira, az ellenértékre, az esetleges adóalap-kiigazításra, a ténylegesen elért jövedelmezőségekre, valamint a figyelembe vett számviteli sztenderdre terjed ki. Az alacsony hozzáadott értékű szolgáltatásra vonatkozó szabályok alkalmazása is jelölendő.

14. Az adatszolgáltatás módja

Az adatszolgáltatást az éves társaságiadó-bevallások megfelelő lapjain (ATP-01, ATP-KV) kell teljesíteni.

A NAV a társasági adó bevallása céljából a következő [bevallásokat rendszerezítette](#):

- a) '29 (bevallás és '29-A adatszolgáltatás a 20xx. évi társasági adóról, az energiaellátók jövedelemadójáról, illetve az innovációs járulékról),
- b) '29EUD (bevallás a 20xx. évben kezdődő üzleti évi társasági adóról, az energiaellátók jövedelemadójáról, az innovációs járulékról, valamint a növekedési adóhitelről az előtársaságok, a naptári évtől eltérő üzleti évet választó adózók, valamint a forintról devizára, devizáról forintra, devizáról más devizára áttérő adózók részére) és
- c) '71 (bevallás a tevékenységét 20xx. évben megszüntető, átalakulással megszűnő, a kisvállalati adót 20xx. évben vagy 20yy. évtől választó adózók részére).

Ha a bevallásban szolgáltatott valamely adatról később kiderül, hogy nem volt helytálló, akkor újabb bevallásban kell helyesbíteni, illetve szükség szerint önellenőrzést kell benyújtani. Az adatszolgáltatásnak értelemszerűen meg kell egyeznie a számviteli beszámolóban és a helyi dokumentumban foglalt adatokkal. Az országokénti jelentés (country-by-country report) adataival való összhangra is szükséges törekedni. A különböző devizaösszegek eltérő árfolyamon történő átszámítása miatt maradhatnak fenn eltérések például ugyanazon ügylet két oldaláról jelentő belföldi adózók esetében, ez nem kifogásolható.

15. Szakmai összefüggések az adatszolgáltatásban megadandó egyes adatok között

Transzferár-szakmai szempontból számos szükségszerű, illetve tipikus összefüggés áll fenn az egyes megadandó adatok között.

Így különösen az ügylet elnevezésének, a TEÁOR-kódnak, a módszernek és a jövedelmezőségi mutatónak koherensnek kell lennie.

Például gyártási ügyletnél hibás nagykereskedelmi TEÁOR-kódot, szolgáltatási ügyletnél gyártási TEÁOR-kódot megadni. Egyéb ügyletnél viszont lehet gyártási és nagykereskedelmi TEÁOR-kód, ha nem rutinentitás végzi ezeket.

Egyéb ügyletnél nem lehet olyan TEÁOR-kódot megadni, amelyre van külön ügyletelnevezés. Például hibás egyéb ügyletnél a „64.91 Pénzügyi lízing” TEÁOR-kód megadása, mivel erre rendelkezésre áll külön ügyletelnevezés („29. pénzügyi lízing nyújtása”, „30. pénzügyi lízing igénybevétele”). Egyéb ügyletnél a szolgáltatási TEÁOR-kódok (pl.: „63.11 Adatfeldolgozás, web-hozszing szolgáltatás”) indokoltsága erősen vizsgálendő, hiszen a TEÁOR-kód alapján egy szolgáltatás merül fel, amelyre létezik külön ügylettípus (13–16. szám alatt).

Egyes ügyletek jellemzően meghatározott módszert vonhatnak maguk után, illetve egyes módszerek nem merülhetnek fel, így például ellentmondásos, ha bérgyártás vagy szerződéses gyártás esetében viszonteladási árak módszerét, továbbá, ha rutintevékenységeknél (1–14. számú ügylettípusok) nyereségmegosztásos módszert jelölnek meg.

A módszerek és a jövedelmezőségi mutatók is összefüggnek, ahogy – a korábbi szabályozástól eltérően – a TP-rendelet 13. § (4) bekezdés b) pontja is utal rá. A viszonteladási árak módszere bevételalapú bruttó mutatót, a bruttó árrést használja. A költség és jövedelem módszernél költségalapú (ráfordításalapú) bruttó mutató, a bruttó haszonkulcs számítandó. Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszernél lehet mind bevételalapú, költségalapú (ráfordításalapú) vagy más megfelelő alapú, de nettó mutató.