

A Pénzügyminisztérium tájékoztatója
a kapcsolt vállalkozások egymás közötti ügyleteit érintő adatszolgáltatásról
(transzferár-adatszolgáltatás)

1. Az adatszolgáltatási kötelezettség

A Magyarország 2023. évi központi költségvetésének megalapozásáról szóló 2022. évi XXIV. törvénnyel módosított, [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 társaságiadó-bevallásában az e törvény felhatalmazása alapján kiadott miniszteri rendeletben meghatározottak szerint **a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggésben adatot szolgáltat** az állami adó- és vámhatóságnak”.

Az adatszolgáltatás részletes tartalmát [a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről szóló 32/2017. \(X. 18.\) NGM rendelet](#) (a továbbiakban: TPD-rendelet) – *a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről szóló 32/2017. (X. 18.) NGM rendelet módosításáról* szóló 27/2022. (XII. 28.) PM rendelettel megállapított – 8-8/A. §-ai szabályozzák.

2. Adatszolgáltatásra kötelezett adózók

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 mikro-vállalkozásnak),
- c) gazdasági társaság, egyesülés, szövetkezet, európai részvénytársaság, európai szövetkezet, külföldi vállalkozó,
- d) nem közhasznú nonprofit gazdasági társaság, és
- e) az állam nem rendelkezik benne közvetlenül vagy közvetve többségi befolyással.

Az adatszolgáltatásra kötelezett adózók köre megegyezik a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartás (transzferár-nyilvántartás) készítésére kötelezettek körével.

A csoportos társasági adóalany tagjainak – a csoportképviselő útján – a csoporttagok olyan kapcsolt ügyleteiről, amelyeket a csoportos társasági adóalany tagjain kívüli kapcsolt vállalkozásokkal folytat, szintén adatot kell szolgáltatniuk.

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

3. Az adatszolgáltatás adóéve

A Tao. törvény 18. § (5) bekezdéséhez kapcsolódó átmeneti rendelkezést tartalmazó 29/A. § (104) bekezdése alapján az adatszolgáltatást első alkalommal a 2022. december 31-ét követően benyújtott bevallásban kell teljesíteni.

Azon társaságiadó-bevallásokban, amelyeknek a jogszabály által előírt bevallási határideje 2022. december 31-ére vagy ezt megelőző időpontra esik, nem kell adatot szolgáltatni. Még abban az esetben sem, ha az adózó a jogszabályi határidőn túl, azaz 2022. december 31-ét követően, pótlólagosan tesz eleget adóbevallási kötelezettségének. Ugyancsak nem kell adatot szolgáltatni a 2022. december 31-ét megelőző esedékességű adóbevallások 2022. december 31-ét követő önellenőrzése esetében sem.

Azon társaságiadó-bevallásokban, amelyeknek a jogszabály által előírt bevallási határideje 2022. december 31-ét követő időpontra esik, és a bevallást 2022. december 31-ét követően nyújtják be, adatot kell szolgáltatni. Ha azonban azon társaságiadó-bevallást, amelynek a jogszabály által előírt bevallási határideje 2022. december 31-ét követő időpontra esik, de 2022. december 31-ig benyújtották, akkor nem kell adatot szolgáltatni, de abban az esetben, ha ezen bevallás kapcsán önellenőrzést tartalmazó adóbevallást nyújtanak be 2022. december 31-ét követően, akkor az önellenőrzésben már adatot kell szolgáltatni.

A fentieket az alábbi példák szemléltetik:

Egy korábbi (pl.: 2029-es) bevallás 2022. december 31-ét követően benyújtott önellenőrzése nem esik adatszolgáltatási kötelezettség alá.

Egy eltérő üzleti éves adózó a 2021-ben kezdődő adóévről 2022. december 31-ig benyújtott 2129-es bevallása szintén nem esik adatszolgáltatási kötelezettség alá. Még akkor sem, ha a jogszabályban előírt bevallási határidő 2022. december 31-ét követő időpontra esik, ugyanakkor, ha ezen bevalláshoz kapcsolódóan 2022. december 31-ét követő önellenőrzést nyújtanak be, akkor már kell adatot szolgáltatni. Azonban a 2022. december 31-ét követő esedékességű, 2022. december 31-ét követően beadott 2129-es társaságiadó-bevallásban már szintén kötelező adatot szolgáltatni.

A 2022. december 31-ét követően pótlólagosan benyújtott 1929-es bevallásban nem kell adatot szolgáltatni.

4. 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 választó adózók részére).

5. Az adatszolgáltatásra kötelezett ügyletek

Az adatszolgáltatásra kötelezett adózónak a kapcsolt vállalkozásával kötött hatályos szerződéséről vagy a Tao. törvény 18. § (6) és (7) bekezdése szerinti ügyletéről kell adatot szolgáltatni, ha az adott szerződés vagy más ügylet alapján az adóévben teljesítés történt.

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, 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 vagyonkiadásra, 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 vagyonból.

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

Ha az adózó kapcsolt vállalkozásával a kapcsolt vállalkozási jogviszony keletkezését megelőzően kötött szerződést, a rendelet szerinti adatszolgáltatást csak akkor köteles teljesíteni, ha a szerződés bármely lényeges feltételét módosítják, vagy olyan változás következik be, amelyet független felek az ár meghatározásánál érvényesítenek vagy érvényesítenének. [TPD-rendelet 8. § (1) bekezdése]

A szokásos piaci árat megállapító határozat tárgyát képező ügyletről teljeskörűen kell adatot szolgáltatni annak ellenére, hogy ezen ügyletről – ha a TPD-rendelet 1. § (1) 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.

6. Teljeskörűen mentesülő ügyletek

Teljeskörűen mentesülnek az adatszolgáltatási kötelezettség alól – ahogy a nyilvántartási kötelezettség alól is – a következő ügyletek:

- a) a kapcsolt vállalkozások azon ügyletei, melyek esetében a szerződés alapján történő teljesítések értéke az adóévben általános forgalmi adó nélkül számított szokásos piaci áron a 100 millió forintot nem haladja meg, azzal, hogy az értékhatár megállapításánál – az összevonás tényétől függetlenül – a TPD-rendelet szerint összevonható szerződések alapján történő teljesítések értékét együttesen kell figyelembe venni,
- b) a tőkepiacról szóló törvény szerinti tőzsdei ügylet,
- c) a meghatározott összegben rögzített hatósági ár vagy jogszabályban egyedileg meghatározott konkrét ár alkalmazásával megvalósuló ügylet.

A fentiekben foglaltaktól eltérően nem mentesül az adatszolgáltatási (és a nyilvántartási) kötelezettség alól

- a b) pontban foglaltaktól eltérően a bennfentes kereskedelem és tisztességtelen árfolyam-befolyásolással megvalósuló, a tőkepiacról szóló törvény szerinti tőzsdei ügylet;
- a c) pontban foglaltaktól eltérően, a jogszabály megsértésével megállapított ár alkalmazásával megvalósuló ügylet. [TPD-rendelet 1. § (1) bekezdés e)–g) pontjai, 1. § (5)–(6) bekezdései, 8. § (2) bekezdése]

A 100 millió forint alatti ügyletről, a tőzsdei ügyletről és a hatósági áras ügyletekről – kivéve, ha e két utóbbi a TPD-rendelet 1. § (5) és (6) bekezdése alapján mégsem mentesül –, tehát semmilyen adatszolgáltatási kötelezettség nincs, ahogy ezekről nyilvántartást sem kell készíteni.

7. Részlegesen mentesülő ügyletek

A következő ügyletekről nem szükséges teljeskörűen adatot szolgáltatni, csak a TPD-rendelet 8/A. § (2) bekezdése és (3) bekezdés a)–d) pontja szerinti adatokat kell megadni:

- a) a magánszeméllyel nem egyéni vállalkozóként kötött szerződés,
- b) a szolgáltatás, termékértékesítés ellenértékének kapcsolt vállalkozás vagy kapcsolt vállalkozások részére változatlan összegben, illetve értékben történő áterhelése, feltéve, hogy a szolgáltatást nyújtó, termékértékesítő személy az adózóval, külföldi személlyel vagy a költséget viselő féllel kapcsolt vállalkozási viszonyban nem áll („költségátterhelés”),
- c) az ingyenes pénzeszközátadás és -átvétel.

A fenti esetekben az adatszolgáltatási kötelezettségtől eltérően nyilvántartási kötelezettség nem áll fenn.

A költségátterhelés esetében, ha az adózó, külföldi személy a szolgáltatás, termékértékesítés ellenértékét több kapcsolt vállalkozása részére terheli át, akkor az adózó csak abban az esetben mentesül részlegesen az adatszolgáltatási (és teljeskörűen a nyilvántartási) kötelezettség alól, ha alátámasztja, hogy az alkalmazott megosztási módszer – az adott ügyletre jellemző tények és körülmények figyelembevételével – a szokásos piaci ár elvének megfelel.

A költségátterheléssel kapcsolatban egy átmeneti szabály [TPD-rendelet 10. § (6) bekezdése] ideiglenesen teljes körű mentességet ad. Ez alapján a 2022-ben végződő adóévre vonatkozóan az adatszolgáltatási kötelezettség nem terheli a költségátterhelést [fenti lista b) pontja], ha az a nyilvántartási kötelezettség alól is mentesül.

Kiemelendő a teljeskörűen és a részlegesen mentesülő ügyletekkel kapcsolatban, hogy a transzferár miatti adóalap-módosítási kötelezettség [Tao. törvény 18. § (1) bekezdése], a kapcsolt vállalkozás bejelentésének, a kapcsolt vállalkozási viszony megszűnése bejelentésének kötelezettsége [[az adóigazgatási eljárás részletszabályairól szóló 465/2017. \(XII. 28.\) Korm. rendelet](#) 16. § (4) bekezdés b) pontja], a transzferár-nyilvántartási kötelezettség, valamint a jelen tájékoztató tárgyát képező adatszolgáltatási kötelezettség több külön adókötelezettség. Így például függetlenül attól, hogy az adózót nem terheli nyilvántartási kötelezettség, az adóalap-módosítási kötelezettség fennállhat. A TPD-rendelet [illetve a Tao. törvény 18. § (5) bekezdése] 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.

8. Az adatszolgáltatás tartalma

8.1. Az ügylet megnevezése

8.1.1. Az ügylet megnevezések listája

Az ügylet megnevezését a következő listából kell kiválasztani:

1. bérnyújtás végzése,
2. bérnyújtás igénybevétele,
3. szerződéses nyújtás végzése,
4. szerződéses nyújtás igénybevétele,
5. szerződéses, illetve korlátozott kockázatú nyújtás végzése nem a vállalkozó entitásnak minősülő kapcsolt vállalkozás felé történő számlázással,
6. szerződéses, illetve korlátozott kockázatú nyújtás végzése független fél felé történő számlázással,
7. ügynöki forgalmazás végzése,
8. ügynöki forgalmazás igénybevétele,
9. bizományosi forgalmazás végzése,
10. bizományosi forgalmazás igénybevétele,
11. korlátozott kockázatú forgalmazás végzése,
12. korlátozott kockázatú forgalmazás igénybevétele,
13. szolgáltatás nyújtása, ahol a szolgáltató a szolgáltatással összefüggésben korlátozott kockázatot visel, és így a szolgáltatással kapcsolatban rutinentitásként karakterizálható,
14. szolgáltatás igénybevétele, ahol a szolgáltató a szolgáltatással összefüggésben korlátozott kockázatot visel, és így a szolgáltatással kapcsolatban rutinentitásként karakterizálható,
15. szolgáltatás nyújtása, ahol a szolgáltató a szolgáltatással összefüggésben nem korlátozott kockázatot visel, és így a szolgáltatással kapcsolatban vállalkozó vagy társvállalkozó entitásként karakterizálható,
16. szolgáltatás igénybevétele, ahol a szolgáltató a szolgáltatással összefüggésben nem korlátozott kockázatot visel, és így a szolgáltatással kapcsolatban vállalkozó vagy társvállalkozó entitásként karakterizálható,
17. anyag vagy áru beszerzése nyújtás igénybevétele vagy forgalmazás végzése ügyletektől eltérő esetben,
18. immateriális javak eladása, alapítása,
19. immateriális javak vétele,
20. licencre adás,
21. licencre vétel,

22. franchise-ba adás,
23. franchise-ba vétel,
24. költséghozzájárulási megállapodás, illetve polgári jogi társasági szerződés,
25. hitel nyújtása,
26. hitel felvétele,
27. kölcsön nyújtása,
28. kölcsön felvétele,
29. pénzügyi lízing nyújtása,
30. pénzügyi lízing igénybevétele,
31. kezesség, illetve garancia nyújtása,
32. kezesség, illetve garancia igénybevétele,
33. faktoring nyújtása,
34. faktoring igénybevétele,
35. cash-pool pénzelhelyezési része,
36. cash-pool kölcsönfelvételi része,
37. biztosítás nyújtása,
38. biztosítás igénybevétele,
39. viszontbiztosítás nyújtása,
40. viszontbiztosítás igénybevétele,
41. fedezeti ügylet,
42. vagyonkezelés, portfóliókezelés végzése,
43. vagyonkezelés, portfóliókezelés igénybevétele,
44. bizalmi vagyonkezelés végzése,
45. bizalmi vagyonkezelés igénybevétele,
46. pénzügyi szolgáltatás közvetítése,
47. pénzügyi szolgáltatás közvetítésének igénybevétele,
48. egyéb pénzügyi szolgáltatás nyújtása,
49. egyéb pénzügyi szolgáltatás igénybevétele,
50. üzletág vagy részesedés átruházása, átszervezéshez kapcsolódó más eseti ügylet,
51. átszervezéshez nem kapcsolódóan eszközök eseti adásvétele,
52. a Tao. törvény 18. § (6) bekezdése szerinti nem pénzbeli tőkeművelet, vagy
53. egyéb ügylet.

Jellemzően külön megnevezés vonatkozik az ügylet két oldalán állókra, így az ügylet itt megadandó elnevezéséből az adatszolgáltatásra kötelezett adózó ügyletben betöltött szerepe is látható, azaz, hogy maga végzi az ügylet keretében jellegadó tevékenységet, szolgáltatást, stb. vagy azt igénybe veszi.

Egyes ügyletmegnevezéseket a 32/2017. (X. 18.) NGM rendelet – újraszabályozott – 3. §-a tartalmazza.

8.1.2. Az ügyletek pontos meghatározása

Az OECD Transzferár Irányelvek (2022. évi kiadás) 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 (OECD Transzferár Irányelvek 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.

8.1.3. Összevonhatóság

Kiemelendő – ahogy a TPD-rendelet 4. § új (5a) bekezdése is rögzíti –, hogy nem vonható össze a beszerzés a beszerzett anyagokból gyártott termékek értékesítésével, továbbá a ráfordításokat érintő ügylet az elsősorban bevételeket érintő ügylettel, mivel ez az összehasonlíthatóság sértené.

Ez a gyakorlatban 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 költségárányos 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 előfordul, hogy a gyártott termékek értékesítését és az alapanyagok beszerzését összevonják, majd a TNMM módszert alkalmazva adatbázis-kutatással állapítják meg az egész tevékenység költségárányos üzemi jövedelmezőségét (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, szolgáltatás-nyújtási 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 számlalóban 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.)

Az összevonhatóság kapcsán a pénzügyi műveletek közül a cash-poolal összefüggésben megemlítendő, hogy 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.

8.1.4. Gyártási és forgalmazási modellek

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

A TPD-rendelet 3. §-ának új 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 (összeszerelési) tevékenység végzése az anyag és a késztermék tulajdonjogának megszerzése nélkül.

Szerződéses gyártás: a megrendelő által meghatározott tulajdonságokkal rendelkező, a megrendelő által meghatározott mennyiségű és minőségű termékek gyártása a késztermék tulajdonjogának megszerzésével.

A forgalmazáshoz kapcsolódóan:

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

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

A gyártási és a forgalmazási tevékenységekhez kapcsolódó meghatározások tömörek, 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. Az ehhez a tevékenységhez kapcsolódó egyéb ügyletek, például alapanyag beszerzése, tárgyi eszközök beszerzése, (feleslegessé vált) tárgyi eszközök értékesítése, mérnöki szolgáltatás igénybe vétele (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 vennie.

A szerződéses gyártó megszerzi az alapanyagok tulajdonjogát, azok így a könyveibe nyilvántartásba vételre kerülnek. A szerződéses gyártó az anyagbeszerzést intézheti maga teljeskörűen, vagy beszerezheti azt részben vagy egészben a megrendelő irányítása szerint 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 gyártóról 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.

Az adott ügylettel kapcsolatban rutin entitásként 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, korlátozott kockázatú forgalmazó, stb.) és vállalkozói karakterizációk nem matematikai pontosságú minősítések. Lehetséges, hogy két azonos karakterizációjú adózó nem teljesen azonos funkciókat lát el, nem teljesen azonos

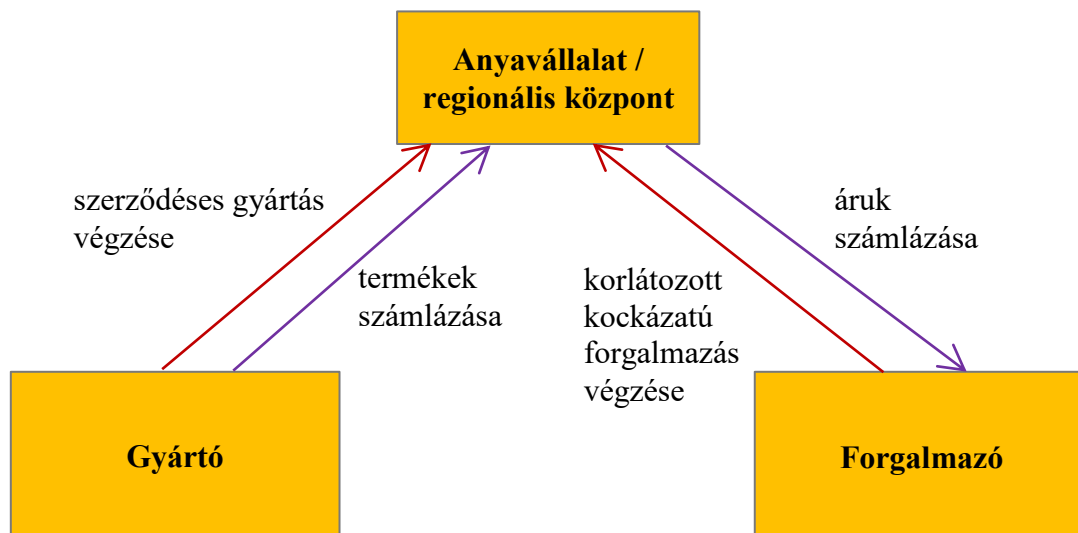
kockázatokat visel, azonban az OECD Transzferár Irányelvek szerinti gazdaságilag releváns körülmények, az öt összehasonlíthatósági tényező alapos vizsgálata alapján az adózó jellemzően megfelelően besorolható valamelyik kategóriába. A karakterizációkat egyfajta tartományként célszerű elképzelni.

A felek társvállalkozók is lehetnek, amely esetben felmerülhet a nyereségmegosztásos módszer alkalmazhatósága [a nyereségmegosztásos módszernél csak a TPD-rendelet 8/A. § (1)–(3) bekezdése szerinti adatokat kell megadni].

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

8.1.4.1. Klasszikus gyártási és forgalmazási modell

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

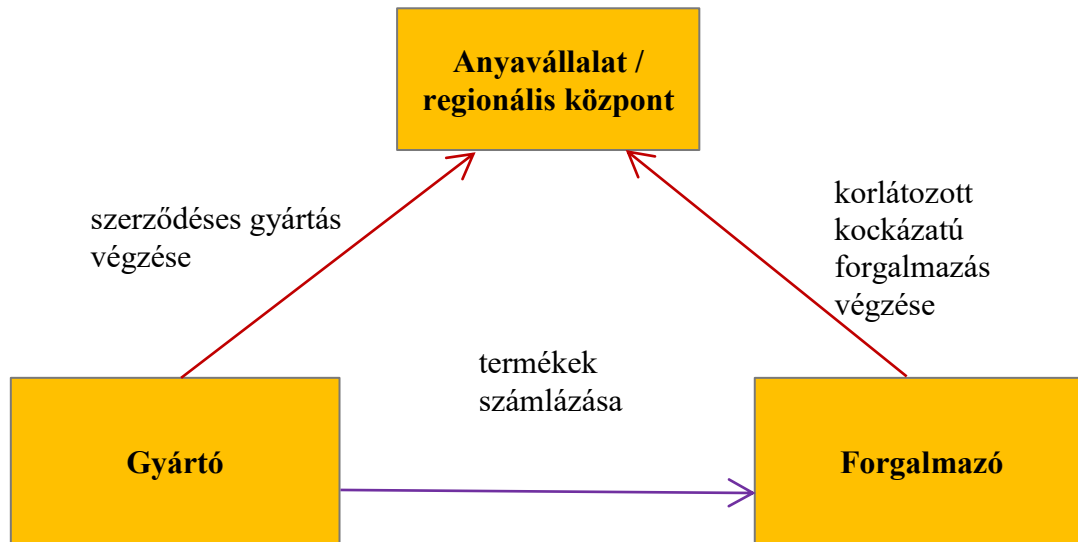


Ebben az esetben a gyártó entitás az anyavállalat (regionális központ) által pontosan meghatározott minőségű és mennyiségű terméket gyárt a kapott specifikációk, leírások alapján a meghatározott teljesítési határidőre. A gyártó entitás az anyavállalatnak számlázza ki a termékek ellenértékét. Az anyavállalat 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. A gyártó ügylete a jelen esetben az ügyletlistából a „3. szerződéses gyártás végzése”, a forgalmazóé a „11. korlátozott kockázatú forgalmazás végzése”, az anyavállalaté pedig a „4. szerződéses gyártás igénybevétele” és a „12. korlátozott kockázatú forgalmazás igénybevétele”. Ezen ügyletmegnevezések a gyártótól 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.

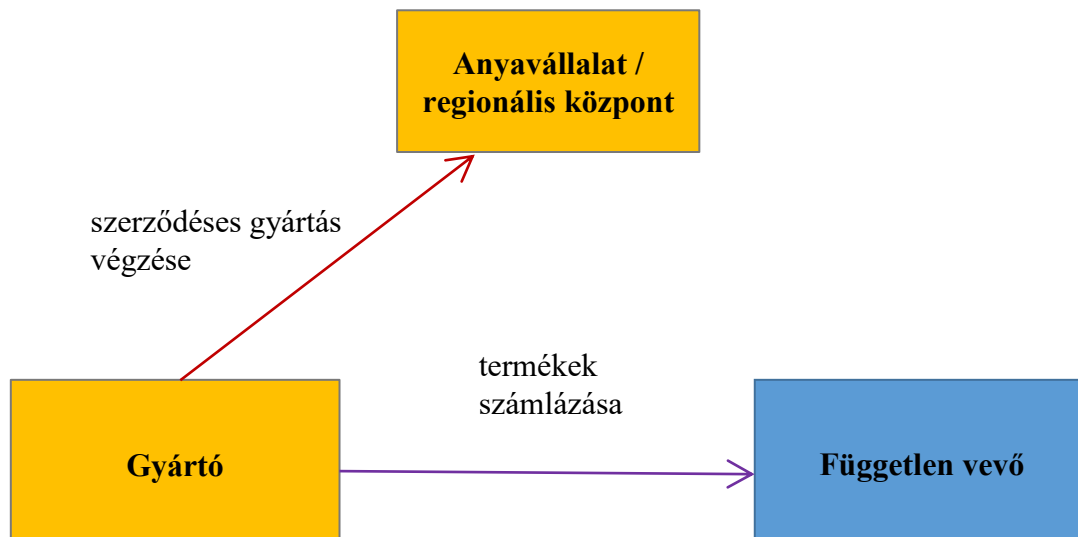
8.1.4.2. Közvetlen számlázás a kapcsolt forgalmazónak

A következő esetben csak a számlázás útja változik:



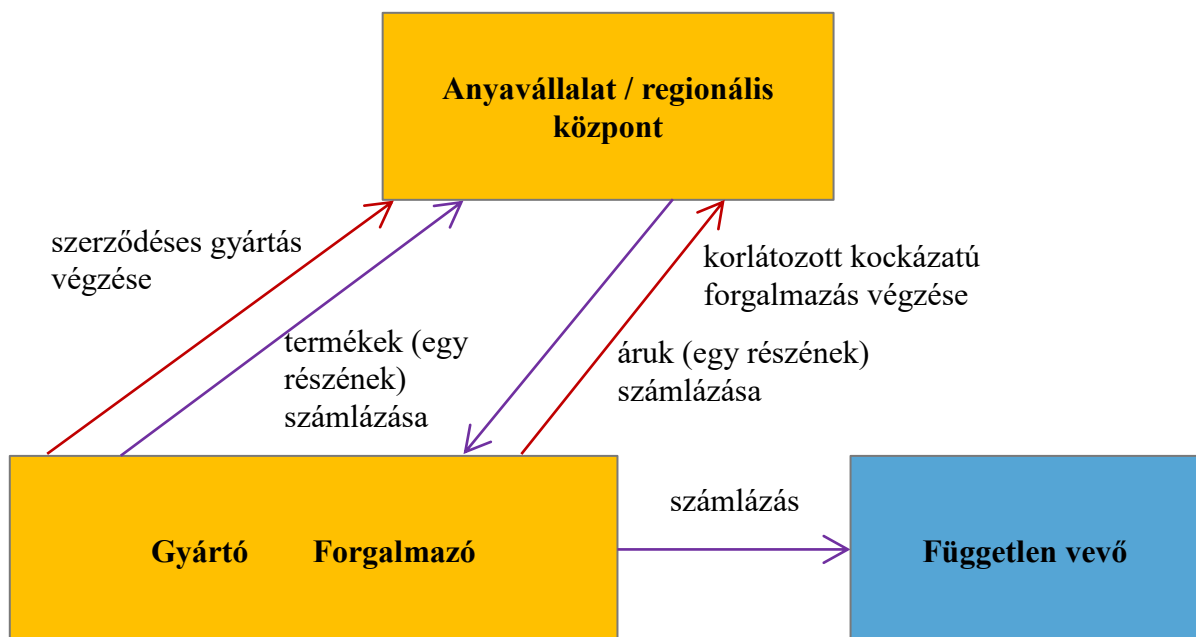
Ebben az esetben az előző esethez képest csak annyi a különbség, hogy a gyártó entitás közvetlenül a forgalmazó részére állítja ki a számlát. (A termékek fizikai útja itt sem döntő.) Minden egyéb tényező változatlan (különösen az ellátott funkciók egyeznek meg az előző esettel). Tehát továbbra is az 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.

8.1.4.3. 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.

8.1.4.4. Gyártás és forgalmazás egy jogi személyben



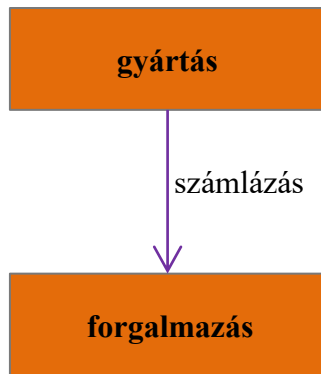
Olyan eset is lehetséges, hogy a korlátozott kockázatú gyártást és a szintén korlátozott kockázatú forgalmazást ugyanaz az adózó végzi. Ezen esetnek különböző aletei lehetnek. Az

egyik esetben a gyártott termékeket az adózó maga forgalmazza, ellátva a forgalmazáshoz kapcsolódó funkciókat is, azokat közvetlenül a független vevőnek számlázza. A másik esetben 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, 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. Tétélezzük 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 jóságok (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.

8.1.4.5. *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 „53. egyéb ügylet”, a „B” adózó ügylete „17. anyag vagy áru beszerzése gyártás igénybevétele vagy forgalmazás végzése 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.

8.1.4.6. Bizományosi forgalmazás

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

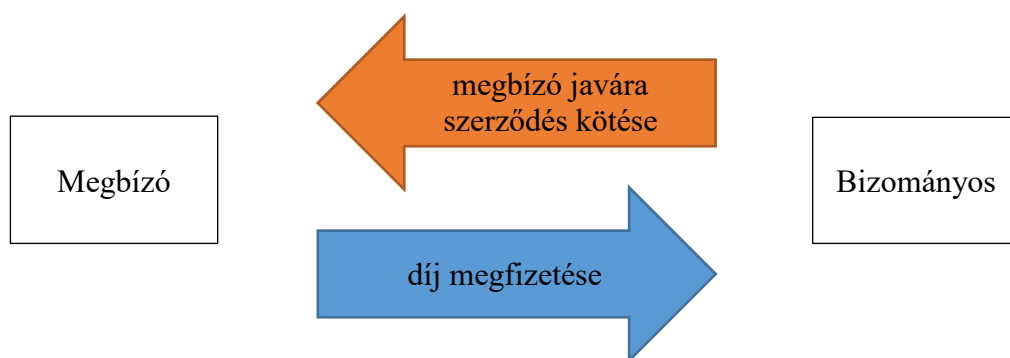
Erre jó példa a bizományosi forgalmazás, amely számviteli, illetve ÁFA-beli kezelése a tartalmát leíró – transzferárazás szempontrendszeréhez ebből a tekintetből közelebb álló – polgári jogi megközelítéstől eltér.

[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.

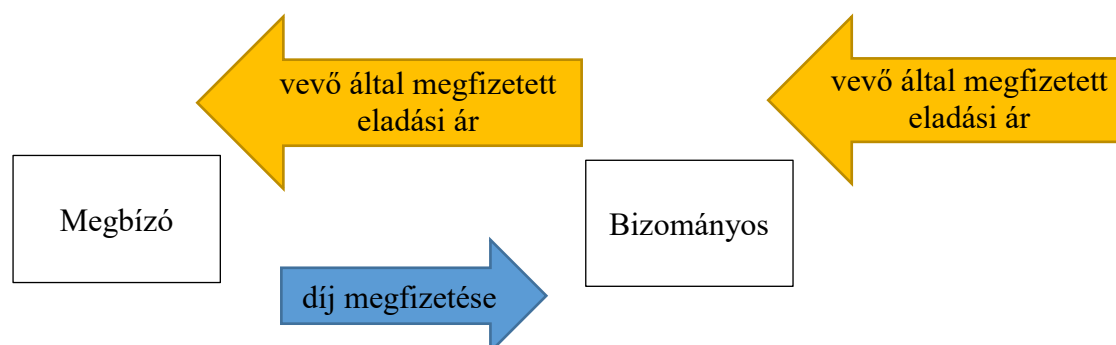
(2) E fejezet rendelkezéseit megfelelően alkalmazni kell az olyan bizományi szerződésre, amely alapján a bizományos más szerződés kötésére vállal kötelezettséget.”

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



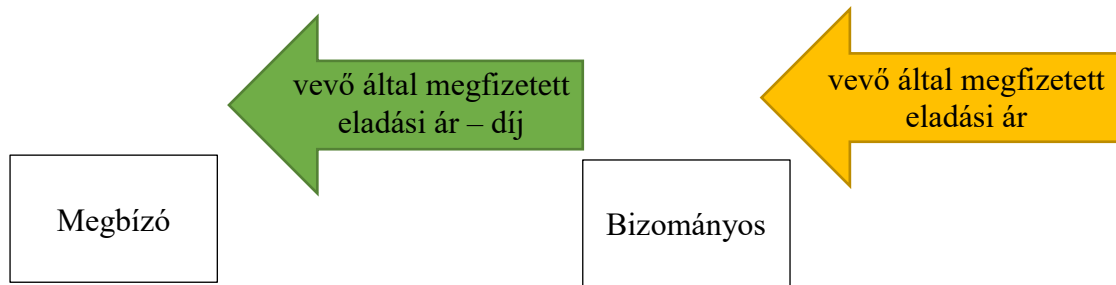
Kiemelendő, hogy a bizományos szolgáltatást nyújt a megbízónak azzal, hogy a saját nevében ugyan, de a megbízója javára szerződés(eke)t köt. A bizományos a saját nevében, de a megbízó javára jár el, azaz a bizományos a megbízó gazdasági céljait érvényesíti a harmadik személlyel megkötött szerződésben.

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, akár már magában a bizományi szerződés rendelkezéseiben 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 bizományos 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 kétségkívül 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 bizományos 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 mindamelllett, 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).

8.1.4.7. Egyes további ügyletek

Abban az esetben, ha az egyes csoporttagok teljesen önállóan, vállalkozóként karakterizálható módon a saját kockázatokra 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 ügyletkez olyan módon, ahogy többek között a bérgyártás, 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.

Ha a szerződéses gyártó kapcsolt vállalkozásától anyagot (vagy „félkész terméket”) szerez be, akkor a gazdaságilag releváns jellemzőktől függően, az ügylete lehet „17. anyag vagy áru beszerzése gyártás igénybevétele vagy forgalmazás végzése ügyletektől eltérő esetben” és a másik félnél „53. egyéb ügylet”. Maga a szerződéses gyártó is igénybe vehet további szerződéses gyártót. Ehhez hasonlóan az egyébként szerződéses gyártó igénybe vehet bérgyártást is a kapcsolt vállalkozásától. Gyártásnak minősül bármely szükséges gyártási résztvételem, amely lehet akár egy–egy munkafázis is (pl.: csak egyes alkatrészek hegesztése).

A tárgyi eszköz vásárlása és eladása alapvetően mindkét félnél „51. átszervezéshez nem kapcsolódóan eszközök eseti adásvétele” ügylet lehet 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.

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.

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.

Termékértékesítés, mint ügyletmegnevezés szintén nem szerepel a listában, mivel ezt nem lehetne egyértelműen elhatárolni a többi ügylettől, így például a szerződéses gyártástól, az átszervezéshez nem kapcsolódóan eszközök eseti adásvételétől.

8.2. TEÁOR-kód

Meg kell adni az 1–16. pont és – ha értelmezhető – az 53. pont szerinti ügyleteknél az ügyletre legjellemzőbb kódot a mindenkor hatályos gazdasági tevékenységek egységes ágazati osztályozási rendszerének (a továbbiakban: TEÁOR) nomenklatúrája szerint [TPD-rendelet 8/A. § (3) bekezdés a) pontja].

Ha van az ügylet keretében végzett tevékenységnek TEÁOR-kódja, akkor az ügyletet az adatszolgáltatásban a nomenklatúra szerinti megnevezés és a TEÁOR-kód írja le. A „ha értelmezhető” kitétel arra utal, hogy a tevékenység leírható TEÁOR-kóddal.

Az ügyletre legjellemzőbb egy darab TEÁOR-kódot kell választani, amennyiben több kód merül fel, elsősorban az összevonhatóságot kell felülvizsgálni, ezt követően pedig a legjellemzőbbet kiválasztani. Ilyen esetekben a kiválasztás korlátozott pontossági fokát az adóhatóságnak megfelelően figyelembe kell majd vennie mivel elképzelhető, hogy egyes támogató jellegű szolgáltatásoknál több TEÁOR-kód hasonló súllyal jöhet számításba.

Fontos, hogy nem az ügyletben résztvevő felek bejegyzett főtevékenységét kell megadni, hanem az adott ügyletkez 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, bérelt ingatlan bérbeadása, üzemeltetése” TEÁOR-kód;
3. gépek (kezelőszemélyzet nélküli) bérbeadása, bérbevétele esetében a 13–16. közötti egyik szolgáltatás, valamint például a „77.39 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 „70.22 Üzletviteli, egyéb vezetési 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.

8.3. 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 [TPD-rendelet 8/A. § (3) bekezdés b) pontja].

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

8.4. Az ügylet értéke

Meg kell adni az ügylet felek között tárgyévben ténylegesen elszámolt nettó – forintban meghatározott – ellenértékét kapcsolt felekenkénti bontásban, külföldi pénznem esetében a TPD-rendelet 1. § (4) bekezdése szerint átszámított értékét [TPD-rendelet 8/A. § (3) bekezdés c) pontja].

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.

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.

8.5. A társaságiadóalap-módosítás összege

Szükséges kimutatni az ügylet tárgyévi teljesítéséhez kapcsolódó, minden érintett adóév Tao. törvény 18. §-a szerinti társaságiadóalap-módosításának előjelhelyes összegét kapcsolt felenkénti bontásban [TPD-rendelet 8/A. § (3) bekezdés d) pontja].

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.

8.6. A szokásos piaci ár-megállapítási módszer

A kiválasztott elsődleges szokásos piaci ár-megállapítási módszer Tao. törvény 18. § (2) bekezdése szerinti megnevezését is fel kell tüntetni [TPD-rendelet 8/A. § (3) bekezdés e) pontja].

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 választandó. 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).

8.7. Jövedelmezőségi mutatót vizsgáló módszereknél megadandó további adatok

Ha a kiválasztott szokásos piaci ár-megállapítási módszer:

- i. a viszonteladási árak módszere,
- ii. a költség és jövedelem módszer vagy
- iii. az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer,

akkor a következőket kell megadni az adott ügylettel kapcsolatban:

- a) a jövedelmezőségi mutató megnevezése, amely a következők lehetnek:
 - aa) üzemibevétel-arányos üzemi eredmény,
 - ab) üzemiráfordítás-arányos üzemi eredmény,
 - ac) árbevétel-arányos üzemi eredmény,
 - ad) bruttó árrés,
 - ae) Berry-ráta,
 - af) eszközarányos üzemi eredmény, vagy
 - ag) egyéb mutató;
- b) a tesztelt fél esetében alkalmazott számviteli sztenderdet a következő lista alapján:
 - ba) magyar számviteli szabályok,
 - bb) nemzetközi számviteli sztenderdek (International Financial Reporting Standards, IFRS),
 - bc) az Amerikai Egyesült Államok általánosan elfogadott számviteli elvei (United States Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP), vagy
 - bd) egyéb számviteli szabályok;
- c) a jövedelmezőségi mutató szokásos piaci értékét vagy tartományát (kizárólag az egyik adható meg); és
- d) a tesztelt fél által az ügyleten – az alkalmazott adóalap-módosítással – az adóévben ténylegesen elért jövedelmezőségi mutató értékét.

A TPD-rendelet 3. § 3. és 6. pontja meghatároz néhány jövedelmezőségi mutatót:

Berry-ráta: az értékesítés bruttó eredményének és az értékesítés közvetett költségeinek hányadosa.

Bruttó árrés: az értékesítés bruttó eredményének és az értékesítés nettó árbevételének hányadosa.

[A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény](#) (a továbbiakban: Számv. tv.) tartalmazza a Berry-ráta és a bruttó árrés meghatározásánál alkalmazott fogalmakat [vö: különösen a Számv. tv. 82. § (3) bekezdésével, valamint 3. számú mellékletével].

A többi jövedelmezőségi mutató esetében is a számviteli szabályokat szükséges figyelembe venni. Üzemi bevételek az üzemi (üzleti) tevékenység eredménye sor feletti bevételek, illetve hozamjellegű tételek. Üzemi ráfordítások az üzemi (üzleti) tevékenység eredménye sor feletti ráfordítások. Üzemi eredmény az üzemi (üzleti) tevékenység eredménye. Az árbevétel-arányos üzemi eredménynél a nevezőben az értékesítés nettó árbevétele szerepel. Ha a mutatót nem a magyar számviteli szabályok szerint számolják, akkor a tartalmilag megfelelő tételeket kell figyelembe venni.

Természetesen mindegyik esetben 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 az adózó 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, transzferárzás gyakorlatában elterjedt adatbázisokban az üzemi bevételekre (Operating revenue [Turnover]) és az üzemi eredményre (Operating P/L [EBIT]) van megbízható adat, alapvetően az üzemi bevétel-arányos üzemi eredményre és az üzemiráfordítás-arányos üzemi eredményre lesz megfelelő összehasonlítható adat. Így más mutató használata nagyobb kockázatnak minősülhet.

Jelölendő a releváns számviteli sztenderd is, mivel az azok közötti eltérések a jövedelmezőségi mutató számlálójában és nevezőjében jelentős eltéréseket okozhatnak, így a szokásos piaci ár megállapítása során ez is lényeges összehasonlíthatósági tényező. Az itt megadandó számviteli sztenderd eltérő lehet attól a számviteli sztenderdtől, amelyikben az érintett tesztelt fél a könyveit vezeti és a beszámolóját nyilvánosságra hozza.

Meg kell adni azt is, hogy az adott ügyletben a tesztelt fél által elért, vizsgált mutatónak ténylegesen mekkora értéke volt.

A viszonteladási árak módszerénél, a költség és jövedelem módszernél és az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszernél ki kell választani 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 az adatot szolgáltató adózó, lehet az ügyletben részes másik fél is, akkor is, ha az külföldi. A tesztelt fél kiválasztásának összhangban kell állnia az ügylet funkcionális elemzésével. Általános szabály, hogy a tesztelt fél az, amelyre a legmegbízhatóbban alkalmazható egy transzferárzási módszer, és amelyhez a legmegbízhatóbb összehasonlítható adatok találhatóak, azaz a tesztelt fél leggyakrabban a kevésbé bonyolult funkciókat ellátó és kevésbé jelentős kockázatokat viselő fél (vö.: OECD Transzferár Irányelvek 3.18. bekezdésével). Így például a tesztelt fél a bérigazgató, a szerződéses gyártó, a korlátozott kockázatú forgalmazó, stb.

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

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

Ha a következő ügyletek esetében a kiválasztott szokásos piaci ár-megállapítási módszer az összehasonlítható árak módszere:

- i. szolgáltatás nyújtása, ahol a szolgáltató a szolgáltatással összefüggésben korlátozott kockázatot visel, és így a szolgáltatással kapcsolatban rutinentitásként karakterizálható (13.),
- ii. szolgáltatás igénybevétele, ahol a szolgáltató a szolgáltatással összefüggésben korlátozott kockázatot visel, és így a szolgáltatással kapcsolatban rutinentitásként karakterizálható (14.),
- iii. szolgáltatás nyújtása, ahol a szolgáltató a szolgáltatással összefüggésben nem korlátozott kockázatot visel, és így a szolgáltatással kapcsolatban vállalkozó vagy társvállalkozó entitásként karakterizálható (15.),

- iv. szolgáltatás igénybevétele, ahol a szolgáltató a szolgáltatással összefüggésben nem korlátozott kockázatot visel, és így a szolgáltatással kapcsolatban vállalkozó vagy társvállalkozó entitásként karakterizálható (16.),
- v. licenbe adás (20.),
- vi. licenbe vétel (21.),
- vii. franchise-ba adás (22.) vagy
- viii. franchise-ba vétel (23.),

akkor jelölni kell azt, hogy százalékos jogdíjat, illetve jutalékos (százalékos) szolgáltatási díjat alkalmaztak-e.

Ha százalékos jogdíjat, illetve jutalékos (százalékos) szolgáltatási díjat alkalmaztak, akkor a következőket kell megadni az adott ügylettel kapcsolatban:

- a) a százalékos jogdíj, illetve jutalékos (százalékos) szolgáltatási díj alapját az alábbi lista szerint:
 - aa) értékesítés nettó árbevétele,
 - ab) értékesítés bruttó árbevétele,
 - ac) üzemi (üzleti) tevékenység eredménye, vagy
 - ad) egyéb alap;
- b) azon fél esetében alkalmazott számviteli sztenderdet, amely fél pénzügyi adatait a jogdíj vagy a szolgáltatási díj alapjánál figyelembe veszik, az alábbi lista alapján:
 - ba) magyar számviteli szabályok,
 - bb) nemzetközi számviteli sztenderdek (International Financial Reporting Standards, IFRS),
 - bc) az Amerikai Egyesült Államok általánosan elfogadott számviteli elvei (United States Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP), vagy
 - bd) egyéb számviteli szabályok;
- c) a százalékos jogdíj, illetve jutalékos (százalékos) szolgáltatási díj szokásos piaci értékét vagy tartományát (kizárólag az egyik adható meg); és
- d) az alkalmazott adóalap-módosítással számolt százalékos jogdíj, illetve jutalékos (százalékos) szolgáltatási díj adóévben alkalmazott százalékos mértékét.

Jelölendő a releváns számviteli sztenderd, mivel az azok közötti eltérések a százalékos jogdíj és a jutalékos szolgáltatási díj alapjaiban jelentős eltéréseket okozhatnak, így a szokásos piaci ár megállapítása során ez is lényeges összehasonlíthatósági tényező. Az itt megadandó számviteli sztenderd eltérő lehet attól a számviteli sztenderdtől, amelyikben az érintett fél a könyveit vezeti és a beszámolóját nyilvánosságra hozza.

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 figyelembe vételével kell kiszámítani.

8.9. Egyes pénzügyi ügyleteknél megadandó további adatok

Ha a következő ügyletek esetében a kiválasztott szokásos piaci ár-megállapítási módszer az összehasonlító árak módszere:

- i. hitel nyújtása (25.),
- ii. hitel felvétele (26.),
- iii. kölcsön nyújtása (27.),
- iv. kölcsön felvétele (28.),
- v. pénzügyi lízing nyújtása (29.),
- vi. pénzügyi lízing igénybevétele (30.),
- vii. kezesség, illetve garancia nyújtása (31.),
- viii. kezesség, illetve garancia igénybevétele (32.),
- ix. cash-pool pénzelhelyezési része (35.) vagy
- x. cash-pool kölcsönfelvételi része (36.),

akkor a következőket kell megadni az adott ügylettel kapcsolatban:

- a) a referenciakamat megnevezését vagy a fix kamatozás jelölését az alábbi lista alapján:
 - aa) budapesti bankközi referencia-kamatláb (Budapest Interbank Offered Rate, BUBOR),
 - ab) egynapos sterling indexátlag (sterling overnight index average, SONIA),
 - ac) európai bankközi referencia-kamatláb (Euro Interbank Offered Rate, EURIBOR),
 - ad) fedezett egynapos finanszírozási ráta (Secured Overnight Financing Rate, SOFR),
 - ae) londoni bankközi referencia-kamatláb (London Interbank Offered Rate, LIBOR),
 - af) rövid lejáratú euró kamatláb (Euro Short-Term Rate, ESTER),
 - ag) svájci átlagos egynapos kamatláb (Swiss Average Rate Overnight, SARON),
 - ah) tokiói átlagos egynapos kamatláb (Tokyo Overnight Average Rate, TONAR),
 - ai) tokiói bankközi referencia-kamatláb (Tokyo Interbank Offered Rate, TIBOR),
 - aj) egyéb referenciakamat, vagy
 - ak) fix kamatozás;
- b) a kamatfelár – fix kamatnál a teljes kamatláb – szokásos piaci értékét vagy tartományát; vagy
- c) az adóévben alkalmazott – az alkalmazott adóalap-módosítással számolt – kamatfelárat, fix kamatnál a teljes kamatlábat.

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 figyelembe vételével kell megállapítani.

8.10. *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 (ebben az egy esetben nincs előre meghatározott lista),
- b) az ár egységnyi értékét vagy tartományát (kizárólag az egyik jelölhető) és
- c) az adóévben alkalmazott – az alkalmazott adóalap-módosítással számolt – ár egységnyi értékét.

Ha a TPD-rendelet 8/A. § (4) bekezdés b)–c) pontjától eltérő eset áll fenn, akkor tehát adat szolgáltatandó az egységnyi szokásos piaci árról (ártartományról) megadva az egység megnevezését is. Erre példa lehet az ingatlanbérlet (pl.: iroda, raktár) négyzetméterenkénti ára, ha a transzferár-nyilvántartásban ennek az egységárnak a szokásos piaci voltát igazolják.

Az adott ügyletben ténylegesen alkalmazott egységárral kapcsolatban is kiemelendő, hogy ha az adott ügylettel kapcsolatban az adott adóévben az adóalapban alkalmaztak transzferár-kiigazítást, akkor az egységár tényleges értékét annak figyelembe vételével kell megállapítani.