Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára

Fordította:
Ralston & Partners Inernational Hungary Kft.

Szakmai lektor:
Nagy Gabriella
Csizmadia Heléna

Szerkesztő:
Szmicsek Sándor

ISBN 978-963-9878-25-9

Kiadja a © Magyar Könyvvizsgálói Kamara
Oktatási Központ Kft. Budapest, 2012.
Felelős vezető: dr. Bőőr Katalin
Kiadva az OECD, Párizs közreműködésével

Nyomdai gondozás: Tordas és Társa Kft.
Nyomás és kötés: Kinizsi Nyomda, Debrecen
Felelős vezető: Bördős János igazgató

GAZDASÁGI EGYÜTTMŰKÖDÉSI ÉS FEJLESZTÉSI SZERVEZET

Az OECD egy olyan kivételes fórum, amelyben a kormányok azért dolgoznak együtt, hogy választ adjanak a globalizációból eredő gazdasági, társadalmi és környezetvédelmi kihívásokra. Az OECD emellett kiemelt feladatának tekinti az új jelenségek és nehézségek, köztük a felelős társaságirányítással, az információs gazdasággal és a népesség elöregedésével kapcsolatos kérdések feltárását, valamint a kormányzatok ezekre adott válaszlépéseinek támogatását. A Szervezet lehetőséget biztosít a kormányzatok számára szakpolitikai tapasztalataik összevetésére, a közös problémák megválaszolására, a helyes gyakorlat meghatározására, valamint a nemzeti és nemzetközi törekvések összehangolására is.

Az OECD tagországai a következők: Ausztrália, Ausztria, Belgium, Chile, a Cseh Köztársaság, Dánia, az Egyesült Államok, az Egyesült Királyság, Észtország, Finnország, Franciaország, Görögország, Hollandia, Írország, Izland, Izrael, Japán, Kanada, Korea, Lengyelország, Luxemburg, Magyarország, Mexikó, Németország, Norvégia, Olaszország, Portugália, Spanyolország, Svájc, Svédország, a Szlovák Köztársaság, Szlovénia, Törökország és Új-Zéland.

Az Európai Bizottsága részt vesz az OECD munkájában.

Az OECD Publishing széles körben terjeszti a Szervezet által gazdasági, társadalmi és környezetvédelmi témákban készített statisztikai kimutatásokat és kutatásokat, valamint a tagjai által elfogadott egyezményeket, irányelveket és standardokat.

Az OECD kiadványok helyesbítései a www.oecd.org/publishing/corrigenda cím alatt találhatók meg az interneten.

Eredetiben az OECD gondozásában jelent meg angol és francia nyelven a következő címeken:

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010/

Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2010

© 2010, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Paris.

© 2012, Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft.

Kiadva az OECD, Párizs közreműködésével

A magyar kiadás minőségéért és az eredetivel való megegyezésért a Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft. felel.

TARTALOM

Előszó az eredeti angol nyelvű kiadáshoz 19

Előszó a magyar kiadáshoz 21

Bevezető 23

I. fejezet

A szokásos piaci ár elve

A. Bevezetés 35

B. A szokásos piaci ár elvének kinyilvánítása 37
B.1. Az OECD Modellegyezmény 9. cikke 37
B.2. A szokásos piaci ár elvének nemzetközi megegyezéskénti fenntartása 40

C. A szokásos piaci ár elvétől eltérő megközelítés: globális formula szerinti nyereségmegosztás 41
C.1. Előzmények és a megközelítés leírása 41
C.2. Összehasonlítás a szokásos piaci ár elvével 42
C.3. A szokásos piaci ár elvétől eltérő módszerek elvetése 46

D. Útmutatás a szokásos piaci ár elvének alkalmazásához 46
D.1. Összehasonlító elemzés 46
D.1.1. Az összehasonlító elemzés jelentősége és az „összehasonlíthatóság” jelentése 46
D.1.2. Az összehasonlíthatóságot meghatározó tényezők 49
D.1.2.1. A termékek vagy a szolgáltatások jellemzői 49
D.1.2.2. Funkcionális elemzés 50
D.1.2.3. Szerződési feltételek 53
D.1.2.4. Gazdasági körülmények 54
D.1.2.5. Üzleti stratégia 55
D.2. A ténylegesen megvalósult ügyletek elismerése 57
D.3. Veszteségek 60
D.4. Az állami beavatkozások hatása 61
D.5. Vámértékelések használata 63

II. fejezet

Transzferár-képzési módszerek

I. rész: A transzferár-képzési módszer kiválasztása 65

A. Az eset körülményeinek leginkább megfelelő transzferár-képzési módszer kiválasztása 65

B. Több módszer alkalmazása 68

II. rész: Hagyományos módszerek 69

A. Bevezetés 69

B. Összehasonlítható független árak módszere 69
B.1. Általános tudnivalók 69
B.2. Példák az összehasonlítható független árak módszerének alkalmazására 70

C. Viszonteladási árak módszere 72
C.1. Általános tudnivalók 72
C.2. Példák a viszonteladási árak módszerének alkalmazására 77

D. A költség és haszon módszer 78
D.1. Általános tudnivalók 78
D.2. Példák a költség és haszon módszer alkalmazására 83

III. rész: Ügyleti nyereségen alapuló módszerek 84

A. Bevezetés 84

B. Ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer 85
B.1. Általános tudnivalók 85
B.2. Előnyök és hátrányok 86
B.3. Alkalmazási útmutató 88
B.3.1. Az összehasonlíthatósági kritériumok alkalmazása az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerre 88
B.3.2. A nettó nyereségmutató kiválasztása 92
B.3.3. A nettó nyereség meghatározása 92
B.3.4. A nettó nyereség viszonyítási alapja 95
B.3.4.1. Árbevétel-arányos nettó nyereségmutatók használata 96
B.3.4.2. Költségarányos nettó nyereségmutatók használata 97

B.3.4.3. Eszközarányos nettó nyereségmutatók használata 99
B.3.4.4. Egyéb lehetséges nettó nyereségmutatók 100
B.3.5. Berry-ráták 100
B.3.6. Egyéb útmutató 101
B.4. Példák az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazására 102

C. Az ügyleti nyereségmegosztás módszere 103
C.1. Általános tudnivalók 103
C.2. Előnyök és hátrányok 104
C.3. Alkalmazási útmutató 106
C.3.1. Általános tudnivalók 106
C.3.2. A nyereség megosztásának különféle megközelítései 107
C.3.2.1. Hozzájárulás-elemzés 107
C.3.2.2. Reziduális nyereség-elemzés 108
C.3.3. A megosztandó összevont nyereség meghatározása 109
C.3.3.1. Tényleges vagy tervezett nyereség 110
C.3.3.2. A nyereség meghatározásának különböző módjai 111
C.3.4. Az összevont nyereség megosztásának módja 111
C.3.4.1. Általános tudnivalók 111
C.3.4.2. Az összehasonlítható független ügyletek adatainak felhasználása 112
C.3.4.3. Felosztási kulcsok 112
C.3.4.4. Az adóalany saját tevékenységére vonatkozó adatok („belső adatok”) felhasználása 114

D. Az ügyleti nyereségen alapuló módszerekre vonatkozó következtetések 116

III. fejezet

Összehasonlító elemzés

A. Az összehasonlító elemzés 119
A.1. Tipikus folyamat 120
A.2. Az adóalany körülményeinek széles körű elemzése 121
A.3. A kapcsolt ügylet átvilágítása és a vizsgált fél kiválasztása 121
A.3.1. Az adóalany különálló és összevont ügyleteinek értékelése 122

A.3.2. Szándékolt beszámítások 124
A.3.3. A vizsgált fél kiválasztása 125
A.3.4. A kapcsolt ügyletre vonatkozó információk 126
A.4. Összehasonlítható független ügyletek 127
A.4.1. Általános tudnivalók 127
A.4.2. Belső összehasonlítható ügyletek 128
A.4.3. Külső összehasonlítható ügyletek és információforrások 129
A.4.3.1. Adatbázisok 129
A.4.3.2. Külföldi forrásból származó vagy nem belföldi összehasonlítható adatok 130
A.4.3.3. Az adóalanyok előtt fel nem tárt információk 131
A.4.4. Független felek nem ügyleti szintű adatainak felhasználása 131
A.4.5. Az összehasonlítható adatok korlátozott elérhetősége 132
A.5. Potenciálisan összehasonlítható ügyletek kiválasztása vagy kizárása 132
A.6. Az összehasonlíthatóságot fokozó helyesbítések 135
A.6.1. Az összehasonlíthatóságot fokozó helyesbítések különböző fajtái 135
A.6.2. Az összehasonlíthatóságot fokozó helyesbítések célja 136
A.6.3. Az elvégzett helyesbítés megbízhatósága 136
A.6.4. Az összehasonlíthatóságot fokozó helyesbítések dokumentálása 137
A.7. Szokásos piaci értéktartomány 137
A.7.1. Általános tudnivalók 137
A.7.2. A legmegfelelőbb érték kiválasztása a tartományból 139
A.7.3. Szélsőséges eredmények: összehasonlíthatósági megfontolások 139

B. Az összehasonlíthatóság időzítéssel kapcsolatos kérdései 140
B.1. Az adatok eredetével kapcsolatos időzítési kérdések 141
B.2. Az adatgyűjtéssel kapcsolatos időzítési kérdések 141
B.3. Kezdettől fogva rendkívül bizonytalan értékelés és előre nem látható események 142
B.4. Az ügyletet követő évből származó adatok 143
B.5. Több évre vonatkozó adatok 143

C. Jogkövetési kérdések 144

IV. fejezet

A transzferár-képzési viták elkerülését és megoldását célzó adóeljárási megközelítések

A. Bevezetés 147

B. Transzferár-képzési joggyakorlat 148
B.1. Ellenőrzési gyakorlat 149
B.2. A bizonyítás terhe 150
B.3. Büntetések 153

C. Viszontmódosítás és a kölcsönös egyeztető eljárás: Az OECD Modellegyezmény 9. és 25. cikkei 156
C.1. A kölcsönös egyeztető eljárás (MAP) 156
C.2. Viszontmódosítások: a 9. cikk 2. bekezdése 157
C.3. Az eljárásokkal kapcsolatban felmerülő gondok 160
C.4. Javaslat a felmerülő problémák kezelésére 162
C.4.1. Határidők 162
C.4.2. A kölcsönös egyeztető eljárás időtartama 164
C.4.3. Az adóalany részvétele 165
C.4.4. Az alkalmazandó eljárások nyilvánosságra hozatala 166
C.4.5. Az adóhiányok behajtásával kapcsolatos problémák és a kamatfizetés elhalasztása 167
C.5. Másodlagos módosítás 169

D. Egyidejű adóellenőrzések 172
D.1. Meghatározás és általános leírás 172
D.2. Az egyidejű adóellenőrzések jogalapja 173
D.3. Egyidejű adóellenőrzések és transzferár-képzés 174
D.4. Javaslat az egyidejű adóellenőrzések alkalmazására 177

E. Biztonságos adómenedék (Safe harbours) 178
E.1. Bevezetés 178
E.2. A biztonságos adómenedék meghatározása és fogalma 178
E.3. A biztonságos adómenedékek használatát alátámasztó tényezők ... 179
E.3.1. Jogkövetési mentesítés 179
E.3.2. Bizonyosság 180
E.3.3. Egyszerűsített adminisztráció 180
E.4. A biztonságos adómenedék használatából eredő problémák 180
E.4.1. A kettős adóztatás kockázata és a kölcsönös egyeztető eljárás nehézségei 182

E.4.2. Adótervezési lehetőségek biztosítása 185
E.4.3. Igazságossági és egységességi problémák 186
E.5. Ajánlások a biztonságos adómenedékek alkalmazásához 186

F. Előzetes árképzési megállapodások (APA) 187
F.1. Az előzetes árképzési megállapodások meghatározása és fogalma 187
F.2. Az előzetes árképzési megállapodásokra vonatkozó jogi és eljárási szabályok lehetséges megközelítései 192
F.3. Az előzetes árképzési megállapodások előnyei 193
F.4. Az előzetes árképzési megállapodások hatályai 195
F.5. Ajánlások 198
F.5.1. Bevezető 198
F.5.2. A megállapodás hatálya 199
F.5.3. Egyoldalú vagy kétoldalú (többoldalú) megállapodások 199
F.5.4. Az előzetes árképzési megállapodások egyenlő elérhetősége minden adóalany számára 199
F.5.5. A hatóságok közötti munkamegállapodások kidolgozása és más hatékony eljárások 200

G. Döntőbírósági eljárás 200

V. fejezet

Dokumentáció

A. Bevezetés 203

B. Útmutatás a dokumentálási szabályokra és eljárásokra 204

C. Hasznos információ a transzferár-képzéshez 208

D. A dokumentációra vonatkozó ajánlások összefoglalása 211

VI. fejezet

Az immateriális javakra vonatkozó különleges szempontok

A. Bevezetés 213

B. Immateriális javak 214
B.1. Áttekintés 214
B.2. Példák: szabadalmak és védjegyek 216

C. A szokásos piaci árelv alkalmazása 218
C.1. Áttekintés 218
C.2. Az immateriális javak átruházásának feltételei 219
C.3. A szokásos piaci áron alapuló ellenérték kiszámítása 220
C.4. A szokásos piaci ár alkalmazása, amikor az értékelés az ügylet megvalósulása idején erősen bizonytalan 224

D. Védjegyekkel vagy kereskedelmi névvel nem rendelkező vállalkozások által végzett marketing tevékenység 226

VII. fejezet

A csoporton belüli szolgáltatásokra vonatkozó különleges szempontok

A. Bevezetés 229

B. Fő kérdések 230
B.1. Annak meghatározása, hogy történt-e csoporton belüli szolgáltatásnyújtás 231
B.2. A szokásos díjazás meghatározása 235
B.2.1. Áttekintés 235
B.2.2. A csoporton belüli szolgáltatások díjazására vonatkozó tényleges megállapodások beazonosítása 236
B.2.3. A szokásos díjazás kiszámítása 238

C. Néhány példa a csoporton belüli szolgáltatásokra 242

VIII. fejezet

Költség-hozzájárulási megállapodások

A. Bevezetés 245

B. A CCA fogalma 246
B.1. Áttekintés 246
B.2. Kapcsolat a többi fejezettel 247
B.3. A CCA megállapodások fajtái 247

C. A szokásos piaci ár elvének alkalmazása 248
C.1. Áttekintés 248

C.2. A résztvevők meghatározása 249
C.3. Az egyes résztvevők hozzájárulásának összege 250
C.4. A megfelelő felosztás 251
C.5. A hozzájárulások és a kiegyenlítő befizetések adójogi kezelése 253

D. A szokásos piaci ártól eltérő CCA adójogi következményei 254
D.1. A hozzájárulások kiigazítása 254
D.2. A CCA feltételeinek részbeni vagy teljes figyelmen kívül hagyása 255

E. Belépés, kilépés, megszüntetés 256

F. Ajánlások a CCA szerkezetére és dokumentálására 258

IX. fejezet

A szervezeti átalakítások transzferár-képzési vetületei

A. A témakör meghatározása 261
A.1. A fejezet témáját képező szervezeti átalakítások 261
A.2. A fejezetben érintett kérdéskörök 262

B. Az OECD Modellegyezmény 9. cikkének és az Irányelveknek az alkalmazása a szervezeti átalakításokra: elméleti keret 264

I. rész: A kockázatokkal kapcsolatos különleges megfontolások 265

A. Bevezetés 265

B. Szerződéses feltételek 265
B.1. A kapcsolt vállalkozások magatartása megfelel-e a kockázatok szerződés szerinti megosztásának? 266
B.2. A kockázatok kapcsolt ügyletben alkalmazott megosztása megfelel-e a szokásos piaci ár elvének? 267
B.2.1. Az összehasonlítható adatok szerepe 268
B.2.2. Ha nincsenek összehasonlítható ügyletek 268
B.2.2.1. A kockázatok megosztása és befolyásolása 269
B.2.2.3. Illusztráció 273
B.2.3. Az összehasonlíthatóságot fokozó kiigazítás és a kapcsolt ügyletben alkalmazott kockázatmegosztás elutasítása közötti különbség 274
B.3. Milyen következményekkel jár a kockázatmegosztás? 276
B.3.1. A kockázatmegosztás adózás céljából elismert hatásai 276

B.3.2. Teremthet-e alacsony kockázatú környezetet egy transzferár-képzési módszer alkalmazása? 277

C. Jogkövetési kérdések 278

II. rész: A szervezeti átalakításért járó szokásos piaci ellenszolgáltatás 279

A. Bevezetés 279

B. A szervezeti átalakítás értelmezése 279
B.1. A szervezeti átalakítással járó ügyletek meghatározása: a szervezeti átalakítás előtti és utáni funkciók, eszközök és kockázatok 280
B.2. A szervezeti átalakítás üzleti okainak és várt előnyeinek az értelmezése, a szinergiák szerepét is beleértve 281
B.3. A felek reálisan elérhető egyéb lehetőségei 282

C. A nyereségpotenciál átrendeződése a szervezeti átalakítás következtében 284
C.1. Nyereségpotenciál 284
C.2. A kockázatok és a nyereségpotenciál átcsoportosítása 285

D. Érték (pl. eszköz vagy folyamatosan működő vállalkozás) átruházása 288
D.1. Tárgyi eszközök 288
D.2. Immateriális javak 290
D.2.1. Helyi működési egység immateriális javakhoz fűződő jogainak átruházása egy központi helyre (külföldi kapcsolt vállalkozásra) 291
D.2.2. Immateriális jószág átruházása olyan időpontban, amikor nem rendelkezik megállapítható értékkel 293
D.2.3. Helyi immateriális javak 294
D.2.4. Szerződéses jogok 294
D.3. Tevékenység (folyamatosan működő vállalkozás) átruházása 295
D.3.1. Átruházott tevékenység értékelése 295
D.3.2. Veszteséges tevékenységek 297
D.4. Kiszervezés 298

E. Az átalakított vállalkozás kárpótlása a létező megállapodások felbontásáért vagy érdemi újratárgyalásáért 298
E.1. Írásba lett-e foglalva a felbontott, nem megújított vagy érdemben újratárgyalt megállapodás, és tartalmaz-e kártérítésről szóló kikötést? 300

E.2. Szokásos piaci alapon nyugszanak-e a megállapodás feltételei és a kártérítés vagy a másfajta garancia (és az abban megfogalmazott feltételek, amennyiben ilyen kikötés létezik) illetve ezek hiánya 300
E.3. Biztosít-e kártérítésre való jogot a kereskedelmi jog vagy az esetjog? 303
E.4. Szokásos piaci körülmények között egy másik fél hajlandó lenne-e kártérítést nyújtani a megállapodás felbontásából vagy újratárgyalásából származó hátrányokat elszenvedőnek? 304

III. rész: A szervezeti átalakítás után zajló kapcsolt ügyletek díjazása 306

A. Üzleti átszervezés kontra szervezeti strukturálás 306
A.1. Általános elv: a szokásos piaci ár elvét nem lehet eltérően alkalmazni 306
A.2. A lehetséges különbségek a szervezeti átalakítás eredményeként kialakuló és a kezdettől fogva azokhoz hasonlóan felépített helyzetek tényei között 307

B. Esetek az üzleti átszervezés alkalmazhatóságra: a transzferár-képzési módszer kiválasztása és alkalmazása a szervezeti átalakítás utáni kapcsolt ügyletekre 309

C. A szervezeti átalakításért járó ellenszolgáltatás és a szervezeti átalakítás utáni díjazás közötti kapcsolat 312

D. A szervezeti átalakítás előtti és utáni helyzetek összevetése 313

E. Áthelyezésből fakadó megtakarítások 315

F. Példa: beszerzési funkció központosítása 317

IV. rész: A ténylegesen megvalósult ügyletek elismerése 321

A. Bevezetés 321

B. Ténylegesen megvalósult ügyletek. A szerződési feltételek szerepe. Az Irányelvek 1.64 - 1.69. bekezdései és egyéb részei közötti összefüggés. 322

C. Az Irányelvek 1.64–1.69. bekezdéseinek alkalmazása a szervezeti átalakítás eseteire 323
C.1. Elutasítás csak kivételes esetekben 323
C.2. Egy ügylet vagy megállapodás gazdasági tartalmának a meghatározása 324
C.3. A megállapodások független vállalkozások általi elfogadhatóságának a meghatározása 325

C.4. Az ügylethez vagy a megállapodáshoz tartozó szokásos piaci ár megállapíthatósága 327
C.5. Adózási szempontból megítélt fontosság 328
C.6. Az elismerés 1.64 – 1.69. bekezdések alapján történő elutasításának a következményei 328

D. Példák 330
D.1. (A) példa: Teljes felelősségű forgalmazó átalakítása „kockázatmentes" forgalmazóvá 330
D.2. (B) példa: Értékes immateriális javak átruházása egy fiktív társaságra 331
D.3. (C) példa: Immateriális javak elismerhető átruházása 332

Mellékletek listája

Melléklet az OECD transzferár irányelveihez: Irányelvek az OECD transzferár irányelvek alkalmazásának nyomonkövetésére és az üzleti élet szereplőinek bevonására 337

A II. fejezet I. számú melléklete: A bruttó és nettó nyereségmutatók érzékenysége 344

A II. fejezet II. számú melléklete: Példa a reziduális nyereség-megosztásos módszer alkalmazására 351

A II. fejezet III. számú melléklete: A nyereség meghatározásának különböző lehetőségei az ügyleti nyereségmegosztás módszerének alkalmazása során 355

A III. fejezet melléklete: Példa a működő tőke kiigazítására 361

A IV. fejezet melléklete: Irányelvek az előzetes árképzési megállapodások kölcsönös egyeztető eljárás keretében történő lefolytatására (APA a MAP keretében) 366

A VI. fejezet melléklete: Példák az immateriális javak jelentős értékelési bizonytalanságának a szemléltetésére 397

Függelék

A tanács ajánlása a kapcsolt vállalkozások közötti transzferárak megállapításáról [C(95)126/ végleges] 401

ELŐSZÓ
AZ EREDETI ANGOL NYELVŰ KIADÁSHOZ

Ez a könyv az OECD *Transzferárképzés és multinacionális vállalkozások* (1979) című jelentésének átdolgozott változata. Az Irányelvek eredeti változatát az Adóügyi Bizottság 1995. június 27-én, kiadásukat pedig az OECD Tanácsa 1995. július 13-án hagyta jóvá.

Az eredeti változat óta a következőkkel egészültek ki az Irányelvek:

- A VI. és a VII. fejezetbe foglalt, immateriális javakról és szolgáltatásokról szóló jelentés, amelyet 1996. január 23-án fogadott el az Adóügyi Bizottság [DAFFE/CFA(96)2], és 1996. április 11-én vett tudomásul a Tanács [C(96)46];
- A VIII. fejezetbe foglalt, költség-hozzájárulási megállapodásokról szóló jelentés, amelyet 1997. június 25-én fogadott el az Adóügyi Bizottság [DAFFE/CFA(97)27], és 1997. július 24-én vett tudomásul a Tanács [C(97)144];
- A mellékletekbe foglalt, az OECD Transzferár Irányelvek alkalmazásának nyomonkövetésére és az üzleti élet szereplőinek bevonására vonatkozó irányelvekről szóló jelentés, amelyet 1997. június 24-én fogadott el az Adóügyi Bizottság [DAFFE/CFA/WD(97)11/REV1], és 1997. október 23-án vett tudomásul a Tanács [C(97)196];
- A mellékletekbe foglalt, az előzetes árképzési megállapodások kölcsönös egyeztető eljárás keretében történő lefolytatására vonatkozó irányelvekről szóló jelentés, amelyet 1999. június 30-án fogadott el az Adóügyi Bizottság [DAFFE/CFA(99)31], és 1999. október 28-án vett tudomásul a Tanács [C(99)138];
- A IX. fejezetbe foglalt, a szervezeti átalakítások transzferár-képzési kérdéseiről szóló jelentés, amelyet 2010. június 22-én fogadott el az Adóügyi Bizottság [CTPA/CFA(2010)46], és 2010. július 22-én vett tudomásul a Tanács [C(2010)99];

Mindezek mellett a következő módosítások történtek az Irányelvekben:

- A IV. fejezet aktualizálása, amelyet 2008. június 6-án fogadott el az Adóügyi Bizottság [CTPA/CFA(2008)30/REV1], valamint az Előszó és a Bevezetés aktualizálása, amelyet 2009. június 22-én fogadott el az Adóügyi Bizottság [CTPA/CFA(2009)51/REV1], és 2009. július 16-án hagyott jóvá a Tanács [C(2009)88];
- Az I-III. fejezetek átdolgozása, amelyet 2010. június 22-én fogadott el az Adóügyi Bizottság [CTPA/CFA(2010)55], és 2010. július 22-én hagyott jóvá a Tanács [C(2010)99 I. számú melléklete]; továbbá

– Az Előszó, a Bevezetés, a Fogalmak, a IV-VIII. fejezetek és a mellékletek aktualizálása, amelyet 2010. június 22-én fogadott el az Adóügyi Bizottság [CTPA/CFA(2010)47], és 2010. július 22-én hagyott jóvá a Tanács [C(2010)99 I. számú melléklete];

Az Irányelvek a továbbiakban is rendszeresen és folyamatosan felülvizsgálatra és átdolgozásra kerülnek majd, valamint olyan útmutatással egészülnek ki, amelyek a transzferár-képzés egyéb szempontjaival foglalkoznak.

ELŐSZÓ
A MAGYAR KIADÁSHOZ

A 2011-ben fennállásának 50. évfordulóját ünneplő Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) az adózás területén a belföldi szabályokra, nemzetközi folyamatokra nagy hatással bíró tevékenységet végez a tagállamok, megfigyelői státusszal rendelkező, illetve tevékenységébe egyéb módon bekapcsolódó államok, valamint saját Titkársága szaktudásának, gyakorlati tapasztalatának felhasználásával, és ezen tudásbázisnak az átadása részben kiadványai (a tagok által elfogadott elemzések, összehasonlítások, legjobb gyakorlatok, ajánlások, egyezmények, iránymutatások) által történik. Az OECD adóterületen kifejtett tevékenységének egyik legnagyobb befolyással bíró területe az államok közötti, kettős adóztatás elkerülését célzó egyezményeket érinti, amelyre kidolgozta mintaegyezményét (Modellegyezmény) és több száz oldal terjedelemben annak magyarázatát (Kommentár).

A kettős adóztatás és a kettős nem adóztatás eseteinek vizsgálata során azonban az OECD figyelme további specifikus, a Modellegyezményben, Kommentárban érintőlegesen kifejtett területre irányult, és számos, kapcsolódó kiadványt jelentetett meg. Két ilyen, nemzetközi adóügyeket érintő vizsgálódási terület a transzferárazás témaköre, illetve a telephelynek betudható nyereség megállapítása, amely területekkel az OECD önállóan is foglalkozik, és ajánlásait, megállapításait újabb és újabb kiadványokban jelenteti meg. A Modellegyezménynek és Kommentárjának 2010-ben elfogadott felülvizsgálatával párhuzamosan így került elfogadásra a Telephelynek tulajdonítható nyereség megállapításáról szóló Jelentés legújabb változata, illetve a módosított Transzferár Irányelvek. A három nemzetközi adózást érintő kiadvány egyidejű elfogadását és megjelenését a köztük lévő szoros kapcsolat, a szövegek rendszeres egymásra utalásai indokolják.

Az OECD a kapcsolt vállalkozások közötti ügyletek „árazásával", azaz a transzferárazással a '70-es évek óta foglalkozik. A Transzferár Irányelvek jelen kiadásának előzménye 1995-ben jelent meg. Ez részben a Modellegyezmény telephelyeknek betudható nyereségek megállapításával foglalkozó 7. cikkéhez, részben a kapcsolt vállalkozásokról szóló 9. cikkéhez köthető, a kapcsolt vállalkozások közötti, határon átnyúló ügyletek adózási szempontból történő értékelésével foglalkozó szabályokat tartalmazó első iránymutatás (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) több korábbi, transzferárazással foglalkozó OECD jelentés összedolgozását tartalmazza.

A transzferár problémáját kezelő szabályt hazánkban a társasági adótörvény 1992 óta tartalmaz, majd az OECD csatlakozással, 1996-tól – a társasági adótörvény záró rendelkezésében – elfogadta, hogy az OECD Transzferár Irányelveiben megfogalmazott elveket érvényesíti. Ennek megfelelően hazánkban is szükséges

(méghozzá különösen magas bírság terhe mellett) a szabályozás szerint csoportügyletekre olyan nyilvántartást készíteni, amely alátámasztja, hogy az adott csoportügyletben alkalmazott ár vagy árrés megfelel a független felek között szokásosan alkalmazott vagy felszámított mértékének.

A nyilvántartás szerkezetéről és egyes tartalmi elemeiről PM rendelet rendelkezik. A nyilvántartás vezetésére vonatkozóan azonban részletszabályokat a magyar szabályozás nem fogalmaz meg. A törvényi kötelezettség jogszerű és kielégítő teljesítéséhez a nemzetközileg elfogadott példák, magyarázatok és ajánlások megfogalmazásával az OECD Transzferár Irányelvei mind az adózók, mind az adóhatóságok által forgatható, egyedülálló szakirodalmat jelentenek.

A jelen kötetben található másik OECD kiadvány a telephelynek betudható nyereség megállapításával foglalkozik.

A telephelynek betudható nyereség kérdésével az OECD Modellegyezmény vállalkozási nyereségről szóló 7. cikke, illetve az ahhoz fűzött kommentár foglalkozik. A Modellegyezmény és kommentárja alapján a telephelynek azt a nyereséget kell betudni, amit akkor érhetett volna el, ha ugyanazon feltételek mellett ugyanazon tevékenységet önálló vállalkozásként fejtette volna ki. A szabályok gyakorlatban történő alkalmazása során felmerülő, a Kommentár által nem érintett problémák elemzésére az OECD először 2008-ban adott ki egy önálló jelentést a telephelynek betudható nyereség meghatározásáról (Report on the Attribution of Profits). Az OECD ezen jelentésében a Kommentárhoz képest több módosítást, pontosítást és érdemi iránymutatást tartalmazott.

A 2010-es, jelen kötetbe foglalt, módosított Jelentés forgatható a gazdaság szereplői által általában, illetve kiemelten a bankok, biztosítók, pénzügyi instrumentumok nemzetközi kereskedelmét bonyolító szervezetek által telephelyeik nyereségére vonatkozóan, hiszen a négy részből álló jelentés általános érvényű, részletes és szektorspecifikus szabályokat fogalmaz meg arra vonatkozóan, hogyan kell e telephelyek társasági adóköteles jövedelmét megállapítani. Annak ugyanis, hogy a telephelyeknél, fióktelepeknél a megfelelő gazdálkodási eredmény, illetve társasági adóalap kerüljön kimutatásra, a vállalati szerkezetek bonyolultabbá válásával, fióktelepek számának növekedésével egyre nagyobb a jelentősége mind a vállalkozások, mind az adóhatóság számára.

A magyar nyelven első ízben megjelenő OECD kiadványokat a fenti gondolatok jegyében ajánlom minden, nemzetközi adózás területén tevékenységet végző, e szakterülettel elméletben vagy gyakorlatban ismerkedő gazdasági és pénzügyi szakember számára.

Budapest, 2011. november

Dr. Balog Ádám
adóügyekért felelős helyettes államtitkár
Nemzetgazdasági Minisztérium

BEVEZETŐ

Az OECD gyökerei egészen a Marshall-tervig nyúlnak vissza, és mára a szervezet a fejlett világ 34 országát tömöríti. Közös jellemzőként ezen országok elkötelezték magukat a demokratikus kormányzás és a piacgazdaság értékei mellett. Az OECD küldetése, hogy a tagországok polgárainak gazdasági és szociális jólétét erősítő ajánlásokat, eszközöket dolgozzon ki, elemzéseket készítsen, és megossza ezeket a külvilággal. A szervezet ebben az értelemben fórumot biztosít a tagországok kormányai számára a közpolitikák kidolgozása, a legjobb gyakorlatok megosztása, valamint a döntés-előkészítés, döntéstámogatás és elemzés fontos területein. Mindezek alapján az OECD az egyik legfontosabb nemzetközi szakpolitikai műhellyé is vált az évek során. Véleményére érdemes odafigyelni minden felelős kormányzati szereplőnek.

Az OECD-ben működő bizottságok és a szervezet saját szakértői nem csupán a piacgazdaság és a demokratikus kormányzás intézményeinek hatékonyabbá tételére összpontosítanak, de folyamatosan keresik annak lehetőségét is, hogy miképpen lehet visszaszorítani az igazságos és nyílt társadalmat aláásó tevékenységeket – például a terrorizmust, korrupciót, adócsalást.

Az adózás a piacgazdaság egyik alappillére, hiszen ez biztosítja azokat a kormányzati bevételeket, amelyek a társadalom által elvárt szolgáltatásokat, illetve beruházásokat finanszírozzák. A mai globalizált gazdasági környezetben az adószabályoknak egyszerre kell elkerülniük a nemzetközi tőke- és jövedelemmozgások kettős adóztatását, valamint kettős nem-adóztatását. Más szóval nem szabad igazságtalan terhet rakni a nemzetközi befektetésekre és azok hozamára, de az sem megengedhető, hogy ezek ne vegyék ki a részüket a közteherviselésből. Az OECD más nemzetközi szervezetekkel, illetve számos nem-tagországgal kialakított együttműködése révén a globális adózási rendszer egyik kulcsfontosságú szereplője. A világon ma már több mint 3600 adóegyezmény hatályos. Bár ezek általában kétoldalú megállapodások, elsősorban az OECD és az ENSZ Modellegyezményein alapulnak, s így inkább egy multilaterális hálózatként működnek, számtalan közös jellemzővel és nagyrészt hasonló megközelítéssel. Ehhez hasonlóan az országok többsége nemzeti joganyagának kialakítása során figyelembe veszi az OECD 1995-ben megjelent transzferárak kezelésére vonatkozó irányelveit, illetve az adózási adatcserére vonatkozó OECD-sztenderdeket is. De a szervezet nemzeti adórendszerek működéséhez adott fontos hozzájárulásának tekinthetők az adóigazgatási irányelvek, valamint az adórendszereket és reformokat elemző kiadványok, adatbázisok is.

A Magyar Könyvvizsgálói Kamara jóvoltából az olvasó egy olyan hiánypótló kiadványt tart a kezében, amely két kulcsfontosságú témakörbe nyújt betekintést a

magyar szakemberek részére: a transzferár-irányelvek, valamint a telephelyek közötti nyereség-felosztási elvek kérdéskörébe, amelyeket reményeink szerint sikerül ezáltal közelebb hoznunk az érdekeltekhez.

A multinacionális vállalatcsoportokon belüli kereskedelmi tranzakciókat nem minden esetben kötik azok a piaci erők, amelyek két független vállalat együttműködését szabályozzák. Ennek következtében a transzferárak – a vállalatcsoporton belüli áru-, vagy szolgáltatás-kereskedelem árai – eltérhetnek a piaci árszinttől, aminek akár jelentős hatása is lehet az érintett országokban felmerülő adókötelezettségekre. A határokon átnyúló áru-, szolgáltatás-, vagy immateriális javak kereskedelme tekintetében világszerte elfogadott mérce – a szokásos piaci ár alapelve („arm's length principle") – az OECD Modellegyezmény 9. cikkelyén alapszik. Ennek részleteit az 1995-ben megjelent Transzferár-irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára című kiadvány fejtette ki. Ugyanakkor az irányelvek nem kőbe vésett és megváltoztathatatlan igazságok, sikerük kulcsa éppen rugalmasságukban és adaptálhatóságukban rejlik.

Az elmúlt években két terület kapott kiemelt figyelmet, s az ezekkel kapcsolatos munka eredményeképpen került sor az irányelvek 2010-es jelentős átdolgozására is – jelen kötet ennek legfrissebb magyar nyelvű változatát tartalmazza. Az egyik ilyen kiemelt terület a transzferárazási módszerek alkalmazása kapcsán felmerült összehasonlíthatósági problémák témaköre, a másik pedig a tranzakciós profit módszerek alkalmazási kérdése. Az egyik pillér, melyen a szokásos piaci ár alapelve nyugszik, a csoporton belüli és a független entitások között érvényesülő feltételek összehasonlításának követelménye. A megújult harmadik fejezet tovább erősíti ezt a követelményt, valamint részletes útmutatót tartalmaz helyes alkalmazására vonatkozóan. A tranzakciós profit módszerek alkalmazása terén felhalmozott tapasztalatoknak köszönhetően a legfrissebb irányelvek már nem csak „végső" megoldásként ajánlják ezeket a módszereket, hanem a körülményeknek leginkább megfelelő módszer használatát javasolják. Természetesen a frissített szöveg részletesen elemzi a módszerek lehetséges buktatóit is, a profitmegosztás előnyeinek és hátrányainak, az összehasonlítási alap megválasztásának, vagy a profitszint-indikátor meghatározásának kérdéseit.

A Modellegyezményhez hasonlóan, a transzferár-irányelvekkel kapcsolatos munka sem fejeződött még be. Két jelentősebb terület kapott figyelmet a fordítás alapjául szolgáló változat megjelenése óta. Az egyik az immateriális javak transzferárazásának kérdésköre, mely a hatodik és nyolcadik fejezeteket érintheti – definíciók, gazdasági, illetve jogi tulajdonlás, értékmeghatározás –, a másik pedig a transzferárazás adóhatósági kezelésének áttekintése azzal a céllal, hogy javítsa az adóhatóságok kockázat-felmérési stratégiáit és optimalizálja a transzferárazás problémája által lekötött erőforrásokat, mind az adózók, mind a hatóságok oldaláról.

A fentiekhez szorosan kapcsolódik a telephelyek közötti nyereség-felosztási

elvek kérdésköre, amely legalább ilyen lényeges és aktuális. Az OECD transzferár-irányelvek különálló jogi entitások közötti tranzakciókra vonatkozóan határozzák meg a szokásos piaci ár alapelvét és alkalmazásának kereteit. Ugyanakkor, különösen a pénzügyi szektor esetében, a multinacionális vállalatok gyakran csupán egy-egy országban működtetnek telephelyeket, és az újabb üzleti modellek révén immár más ágazatokban is egyre elterjedtebb ez a minta.

A most magyar nyelven is megjelenő 2010-es jelentés a telephelynek betudható nyereség megállapításáról azon, először 2008-ban megjelent elveket tartalmazza, amelyek ezekre az üzleti entitásokra vonatkoznak. Ezek határozzák meg az egyik országban működő telephely és a másik országban honos központ közötti nyereségfelosztás szabályait. Az általános megállapításokon felül a jelentés olyan speciális kérdésekre is kitér, amelyek a bankok, biztosítók, illetve a pénzügyi eszközök határon átnyúló kereskedelmének működése során merülhetnek fel. Az OECD Modellegyezmény 2010-es frissítése során a jelentés következtetéseit is beépítették a készülő anyagba.

A fentiek értelmében jelentős előrelépés, hogy a transzferár-irányelvek jelenleg elérhető legfrissebb változata magyarul is hozzáférhetővé válik, hiszen így a szakma itthoni képviselői is könnyebben megismerhetik az OECD tagországainak teljes mértékben konszenzuson alapuló álláspontját a kérdésben. A telephelyek közötti nyereség-felosztási irányelvről szóló jelentés magyar nyelven történő megjelentetése pedig reményeink szerint közelebb hozza majd a szakemberekhez azt a logikát, amely alapján az OECD transzferárazási szempontból értékeli a multinacionális vállalatok egy-egy telephelyének tulajdonítható nyereséget.

Budapest, 2011 őszén

Hidvéghi Balázs
az OECD Nemzeti Tanács elnöke,
külgazdaságért és nemzetközi ügyekért felelős
helyettes államtitkár
Nemzetgazdasági Minisztérium

FOGALMAK

Bruttó nyereség [Gross profits]

Egy vállalkozási ügyletből származó bruttó nyereség az az összeg, amelyet az ügylethez hozzárendelhető beszerzések vagy az eladott áruk előállítási költségének az ügylet bruttó bevételéből való levonása útján számítunk ki, megfelelően elvégezve a leltár vagy a kereskedelmi készlet növekedését vagy csökkenését tükröző helyesbítéseket, de figyelmen kívül hagyva más költségeket.

Csatlakozási befizetés [Buy-in payment]

Egy már működő költség-hozzájárulási megállapodáshoz (CCA-hoz) csatlakozó új belépő által teljesített befizetés abból a célból, hogy részesedési jogot szerezzen a korábbi CCA tevékenység eredményéből.

Csoporton belüli szolgáltatás [Intra-group services]

Olyan (adminisztratív, műszaki, pénzügyi, kereskedelmi, stb.) tevékenység, amelyért egy független vállalkozás hajlandó lenne fizetni, vagy amelyet a maga számára elvégezne.

Ellenőrzött ügylet vagy kapcsolt ügylet [Controlled transactions]

Két – egymás vonatkozásában – kapcsolt vállalkozás közötti ügylet.

Előzetes árképzési megállapodás [Advance pricing arrangement – APA]

Olyan megállapodás, amely az ellenőrzött ügyletek megkötése előtt egy megfelelő feltétellistát (pl. módszer, összehasonlítható ügyletek és azok megfelelő helyesbítése, lényeges feltételezések a jövőbeni eseményeket illetően) szab meg az adott ügyletekre vonatkozó transzferárak képzéséhez, meghatározott időtartamra. Az előzetes árképzési megállapodás lehet egyoldalú, például egy adóhatóság és egy adóalany között, vagy többoldalú, amikor két vagy több adóhatóság megállapodását tartalmazza.

Elsődleges módosítás [Primary adjustment]

Egy társaság adóköteles nyereségének az egyik ország adóhatósága által végrehajtott módosítása a szokásos piaci árelvnek egy másik országban található kapcsolt vállalkozással folytatott ügyletekre való alkalmazása eredményeként.

Funkcionális elemzés [Functional analysis]

A kapcsolt vállalkozások által az ellenőrzött ügyletek során és a független vállalkozások által az összehasonlítható független ügyletek során végzett funkciók elemzése (figyelembe véve a felhasznált eszközöket és a vállalt kockázatokat).

Független ügyletek (Uncontrolled transactions)

Egymástól független vállalkozások közötti ügyletek.

Független vállalkozások [Independent enterprises]

Két vállalkozás akkor tekinthető egymástól független vállalkozásnak, ha azok egymás tekintetében nem kapcsolt vállalkozások.

Globális formula szerinti nyereségmegosztás [Global formulary apportionment]

Egy multinacionális vállalatcsoport konszolidált alapon meghatározott össznyereségének a különböző országokban található kapcsolt vállalkozások közötti fölosztására szolgáló megközelítés egy előre meghatározott képlet alapján.

Immateriális jószág [Commercial intangible]

Az üzleti tevékenység (például az áruk előállítása, vagy szolgáltatások nyújtása) során használt nem anyagi javak, valamint olyan jog, amely önmagában értelmezhető üzleti vagyon az ügyfeleknek történő átadás vagy a vállalkozás működése során.

Hagyományos módszerek [Traditional transaction methods]

Az összehasonlítható független árak módszere, a viszonteladási árak módszere, valamint a költség és haszon módszer.

Haszon [Cost plus mark up]

Az a különbözet, amelyet az áruk vagy szolgáltatások szállítójánál az ár és az ügylet során felmerülő közvetlen és közvetett költségek között mutatkozó különbségként határoznak meg.

Hozzájárulás-elemzés [Contribution analysis]

A nyereségmegosztásos módszernél használt elemzés, amely szerint a kapcsolt ügyletekből származó összes nyereséget felosztják a kapcsolt vállalkozások között, az adott ügyletekben résztvevő egyes kapcsolt vállalkozások által végzett feladatok egymáshoz viszonyított értéke alapján (figyelembe véve az igénybevett eszközöket és a vállalt kockázatokat), kiegészítve – amennyire csak lehetséges – olyan külső piaci adatokkal, amelyek jelzik, hogy hasonló körülmények között a független vállalkozások miképpen osztották volna fel a nyereséget.

Kapcsolt vállalkozások [Associated enterprises]

Két vállalkozás akkor tekinthető egymás vonatkozásában kapcsolt vállalkozásnak, ha az egyik vállalkozás a másik vállalkozás tekintetében megfelel az OECD Modellegyezmény 9. cikke (1) bekezdésének *a)-b)* pontjában meghatározott feltételeknek.

Kereskedelmi célú immateriális jószág [Trade intangible]

A marketing célú immateriális jószágtól eltérő kereskedelmi célú immateriális jószág.

„Készenléti" szolgáltatás [„On call" services]

Az anyavállalat vagy a csoport szolgáltatóközpontja által nyújtott szolgáltatás, amely a multinacionális vállalatcsoport tagjai számára bármikor elérhető.

Kiegyenlítő befizetések [Balancing payment]

Általában egy vagy több résztvevő által egy másik javára teljesített befizetés a résztvevők arányos hozzájárulásának helyesbítése céljából, amely a befizetés összegével növeli a befizető hozzájárulásának értékét és csökkenti a befizetés jogosultja hozzájárulásának értékét.

Kilépési kifizetés [Buy-out payment]

Az a térítés, amelyet egy már működő költség-hozzájárulási megállapodásból (CCA-ból) kilépő résztvevő kaphat a többi résztvevőtől a múltbeli CCA tevékenység eredményéből való részesedési jog tényleges átadásáért.

Kompenzációs módosítás [Compensating adjustment]

Az adóalany által adózás céljából megállapított ár (amely az adóalany véleménye szerint a kapcsolt ügyletre vonatkozó szokásos piaci ár) és a kapcsolt vállalkozások között ténylegesen felszámított ár különbözetének megfelelő kiigazítás.

Kölcsönös egyeztető eljárás [Mutual agreement procedure]

Olyan eszköz, amelynek segítségével az adóhatóságok a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények alkalmazását illető viták rendezése céljából együttműködnek. Ez az eljárás – amelyet az OECD Modellegyezményének 25. cikke ismertet – használható a transzferárak módosításából esetlegesen eredő kettős adóztatás kiküszöbölésére.

Költség és haszon módszer [Cost plus method]

Transzferár-képzési módszer, amely az áru (vagy szolgáltatás) szállítójánál felmerülő költségeket veszi alapul egy ellenőrzött ügyletben. Ehhez a költséghez hozzáadódik egy megfelelő haszon, hogy biztosítsa az ellátott funkcióknak (figyelembe véve a felhasznált eszközöket és a vállalt kockázatokat) és a piaci viszonyoknak megfelelő nyereséget. A haszonnak a fenti költségekhez való hozzáadása után kapott összeg tekinthető az eredeti ellenőrzött ügylet szokásos piaci árának.

Költség-hozzájárulási megállapodás [Cost contribution agreement – CCA]

A CCA vállalkozások közötti keretmegállapodás az eszközök, szolgáltatások vagy jogok kifejlesztéséhez, előállításához vagy megszerzéséhez kapcsolódó költségek és kockázatok megosztására, valamint arra, hogy megállapítsák az egyes résztvevőknek az adott eszközök, szolgáltatások vagy jogok kifejlesztéséhez, előállításához vagy megszerzéséhez kapcsolódó tevékenységből származó eredményből való részesedésének természetét és mértékét.

Közvetett költségek [Indirect costs]

Egy termék vagy szolgáltatás olyan előállítási költsége, amely – bár szorosan kapcsolódik az előállítási folyamathoz – közös lehet több termék vagy szolgáltatás esetében (például annak a karbantartó részlegnek a költsége, amely különböző termékek előállításához használt berendezéseket is javít).

Közvetett számlázás módszere [Indirect-charge method]

Az a módszer, amikor a csoporton belüli szolgáltatásokért költség-allokációs és arányosítási módszerek alapján számláznak.

Közvetlen költségek [Direct costs]

Egy adott termék előállításával vagy egy meghatározott szolgáltatatás nyújtásával kapcsolatban felmerülő költségek, mint például a nyersanyagköltség.

Közvetlen számlázás módszere [Direct-charge method]

Az a módszer, amikor bizonyos csoporton belüli szolgáltatásokért közvetlenül számláznak egyértelműen meghatározott módszer alapján.

Marketing célú immateriális jószág [Marketing intangible]

A marketing tevékenységhez kapcsolódó immateriális jószág, amely elősegíti egy termék vagy szolgáltatás kereskedelmi felhasználását és/vagy fontos reklámértéket képvisel az érintett termék számára.

Másodlagos módosítás [Secondary adjusment]

Egy másodlagos (vélelmezett) ügyletre történő adókivetés miatti módosítás.

Másodlagos ügylet [Secondary transaction]

Olyan vélelmezett ügylet, amely – bizonyos országok belföldi törvényei szerint – egy elsődleges módosítás indítványozását követően szükséges lenne annak érdekében, hogy a tényleges nyereségfelosztás összhangban legyen az elsődleges módosítással. A másodlagos ügyletek ölthetik vélelmezett osztalék, vélelmezett saját tőke-hozzájárulás vagy vélelmezett hitel formáját.

Multinacionális vállalatcsoport – MNE csoport [Multinational enterprise group – MNE group]

Olyan kapcsolt vállalkozások csoportja, amelynek két vagy több országban van üzleti létesítménye.

Multinacionális vállalkozás – MNE [Multinational enterprise – MNE]

A multinacionális vállalatcsoport részét képező társaság.

Nettó nyereségmutató [Net profit indicator]

A nettó nyereség megfelelő alaphoz (pl. költségek, árbevétel, eszközök) viszonyított aránya. Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer az ellenőrzött ügylethez tartozó megfelelő nettó nyereségmutató összehasonlítható független ügyletekre vonatkozó, azonos nettó nyereségmutatóval történő összevetésére épül.

Nyereségmegosztásos módszer [Profit split method]

Olyan ügyleti nyereségen alapuló módszer, amely meghatározza az ellenőrzött ügyletből (vagy olyan ellenőrzött ügyletekből, amelyek összesítése helyénvaló a III. fe-

jezet alapelvei szerint) származó, a kapcsolt vállalkozások között felosztandó összevont nyereséget, majd felosztja ezt a nyereséget a kapcsolt vállalkozások között egy olyan gazdaságilag indokolható alapon, amely megközelíti azt a nyereségfelosztást, amely egy független megállapodásban elvárható és kimutatható lenne.

Nyereségpotenciál [Profit potential]

A várható jövőbeli nyereség. Egyes esetekben veszteségeket foglalhat magában. A „nyereségpotenciál" fogalma gyakran használatos értékelési célokra immateriális javak vagy egy folyamatosan működő vállalkozás átruházásáért járó szokásos piaci díjazás, illetve a létező megállapodások felmondása vagy érdemi újratárgyalása esetén járó szokásos piaci kártérítés meghatározása során, miután megállapítást nyert, hogy független vállalkozások között hasonló körülmények között ilyen ellenszolgáltatásra vagy kártérítésre sor került volna.

Összehasonlító elemzés [Comparability analysis]

Egy kapcsolt ügylet összehasonlítása egy független ügylettel vagy ügyletekkel. A kapcsolt és független ügyletek akkor tekinthetők összehasonlíthatónak, ha az ügyletek közötti különbségek egyike sem érinti érdemlegesen a vizsgált tényezőt (pl. árat vagy hozamot), vagy ha meglehetősen pontos helyesbítések útján az ilyen különbségek érdemleges hatásai kiküszöbölhetők.

Összehasonlítható független árak módszere [Comparable uncontrolled price method – CUP]

Egy transzferár-képzési módszer, amely egy kapcsolt ügylet során átadott eszköz vagy nyújtott szolgáltatás árát egy összehasonlítható, hasonló körülmények között kötött független ügylet során átadott eszközért vagy szolgáltatásért felszámolt árral veti össze.

Összehasonlítható független ügylet [Comparable uncontrolled transaction]

Összehasonlítható független ügylet az a két független fél között megvalósított ügylet, amely a vizsgált ellenőrzött ügylettel összehasonlítható. Végbemehet az ellenőrzött ügyletben részt vevő egyik fél és egy független fél között („belső összehasonlítható ügylet") vagy két olyan független fél között, akik közül egyik sem vesz részt az ellenőrzött ügyletben („külső összehasonlítható ügylet").

Párhuzamos adóellenőrzések [Simultaneous tax examinations]

A párhuzamos adóellenőrzés – mint azt az OECD *Vállalkozások párhuzamos adóellenőrzésének végzéséről szóló modellmegállapodás* „A" része meghatározza –

„két vagy több fél arra vonatkozó megállapodása, hogy egyidejűleg és egymástól függetlenül, mindenki a saját területén vizsgálja adóalany(ok) olyan adóügyeit, amely(ek) tekintetében közös vagy kapcsolódó érdekük van, azzal a céllal, hogy kicseréljék az így megszerzett vonatkozó információt."

Reziduális nyereség elemzése [Residual analysis]

A nyereségmegosztásos módszer alkalmazása során használt elemzés, amely a vizsgált ellenőrzött ügyletekből származó össznyereséget két szakaszban osztja fel. Az első szakaszban minden egyes résztvevőhöz annyi nyereséget rendelnek, amely elegendő, hogy a résztvevő megkapja azt az alaphozamot, amely jellemző arra a fajtájú ügyletre, amelyet bonyolít. Az ilyen alaphozam meghatározása általában a független vállalkozások által hasonló ügyleteken realizált piaci hozamok alapján történik. Az alaphozam tehát általában nem nyújtana fedezetet arra a hozamra, amelyet a résztvevők által birtokolt bármely egyedi és különleges értékkel rendelkező eszköz eredményezne. A második szakaszban az első szakaszban elvégzett fölosztás után fennmaradó nyereséget (vagy veszteséget) osztják föl a felek között azoknak a tényeknek és körülményeknek az elemzése alapján, amelyek alátámasztják, hogy ezt a maradványértéket miképpen osztották volna föl független vállalkozások között.

Szándékolt beszámítás [Intentional set-off]

Az egyik kapcsolt vállalkozás által a csoporton belüli másik kapcsolt vállalkozásnak nyújtott olyan előny, amelyet szándékosan – bizonyos fokig – kiegyenlítenek az adott vállalkozástól cserébe kapott más előnyök.

Szokásos piaci ár elve [Arm's length principle]

Az OECD-tagországok által elfogadott nemzetközi standard, amelyet a transzferárak adózási célokra való megállapításához kell használni. Az OECD Modellegyezmény 9. cikke a következőket írja elő: amennyiben „két vállalkozás egymás közötti kereskedelmi vagy pénzügyi kapcsolatai tekintetében olyan feltételeket teremt vagy köt ki, amelyek különböznek a független vállalkozások között alkalmazottaktól, úgy az a nyereség, amelyet a vállalkozások egyike e feltételek nélkül elért volna, azonban e feltételek miatt nem ért el, e vállalkozás nyereségéhez hozzászámítható és ennek megfelelően megadóztatható".

Szokásos piaci ártartomány [Arm's length range]

Azon értékek tartománya, amely elfogadható annak megállapítására, hogy egy kapcsolt ügylet feltételei megfelelnek-e a független felek között alkalmazott felté-

teleknek, és amelyet vagy egyazon transzferár-képzési módszer több összehasonlítható adatra való alkalmazásából, vagy többféle transzferár-képzési módszer alkalmazásából származtatnak.

Tulajdonosi tevékenység [Shareholder activity]

A multinacionális vállalatcsoport valamely tagja (általában az anyavállalat vagy egy regionális holdingvállalat) által kizárólag az egyik vagy több csoporttagban fennálló tulajdonosi érdekeltsége miatt – azaz tulajdonosi minőségében – végzett tevékenység.

Ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer [Transactional net margin method]

Ügyleti nyereségen alapuló módszer, amely egy megfelelő vetítési alaphoz (pl. költségek, árbevétel, eszközök) viszonyított nettó árrést vizsgál, amelyet az adózó az ellenőrzött ügyleten (vagy olyan ügyleteken, amelyek összesítése helyénvaló a III. fejezet alapelvei szerint) realizál.

Ügyleti nyereségen alapuló módszer [Transactional profit method]

Transzferár-képzési módszer, amely az adott ügyletekben résztvevő egy vagy több kapcsolt vállalkozás ezen ellenőrzött ügyleteiből származó nyereséget vizsgálja.

Viszonteladási árak módszere [Resale price method]

Olyan transzferár-képzési módszer, amely azon az áron alapul, amelyen egy kapcsolt vállalkozástól vásárolt terméket továbbértékesítenek egy független vállalkozásnak. A viszonteladói árat csökkentik a viszonteladói árréssel. A viszonteladói árrés levonása után fennmaradó összeget lehet úgy tekinteni – a termék beszerzésével kapcsolatos egyéb költségekkel (pl. vámok) való helyesbítés után –, mint a terméknek a kapcsolt vállalkozások közötti átadása során alkalmazandó szokásos piaci árát.

Viszonteladói árrés [Resale price margin]

Az az árrés, amely fedezi a viszonteladó értékesítési és egyéb működési költségeit és – az ellátott funkciók fényében (figyelembe véve az igénybevett eszközöket és a vállalt kockázatokat) – megfelelő nyereséget biztosít számára.

Viszontmódosítás [Corresponding adjustment]

A kapcsolt vállalkozás egy másik országban felmerülő adókötelezettségének módosítása az ottani adóhatóság által, amely megfelel az első ország adóhatósága által végzett elsődleges módosításnak, annak érdekében, hogy a két adóhatóság által végzett nyereségmegosztás összeegyeztethető legyen.

I. fejezet

A SZOKÁSOS PIACI ÁR ELVE

A. Bevezetés

1.1. Ez a fejezet a szokásos piaci ár elvének hátterét tárgyalja. Az elv a nemzetközi transzferáraknak az a standardja, amelyet az OECD-tagországok megállapodása alapján a multinacionális vállalatcsoportoknak (MNE csoportoknak) és az adóhatóságoknak adózási kérdésekben alkalmazni kell. A fejezet, amellett, hogy bemutatja a szokásos piaci ár elvét, megerősíti azt, mint nemzetközi szabványt, és meghatározza az alkalmazására vonatkozó irányelveket.

1.2. Ha független vállalkozások egymással üzleti kapcsolatba lépnek, a közöttük létrejövő kereskedelmi és pénzügyi kapcsolatokat (pl. az eladott áruk vagy nyújtott szolgáltatások árát és az eladás vagy szolgáltatásnyújtás feltételeit) általában a piaci viszonyok határozzák meg. Kapcsolt vállalkozások közötti ügyletek esetén a felek kereskedelmi és pénzügyi kapcsolataira nem feltétlenül hatnak ugyanúgy a külső piaci viszonyok, habár a kapcsolt vállalkozások gyakran törekednek arra, hogy egymás közötti ügyleteikben megjelenítsék a piaci viszonyok változásait, mint azt az alábbi 1.5 bekezdés is tárgyalja. Az adóhatóságoknak nem szabad automatikusan azt feltételezniük, hogy a kapcsolt vállalkozások nyereségük befolyásolására törekednek. A piaci viszonyok hiányában vagy egy sajátságos kereskedelmi stratégia alkalmazása során a szokásos piaci ár pontos meghatározása valódi nehézségbe ütközhet. Szem előtt kell tartani azt, hogy a szokásos piaci ár alapú ügyletekhez való közelítés miatti helyesbítések a felek által egy meghatározott áron vállalt szerződéses kötelezettségtől vagy a felek adóminimalizálási törekvéseitől függetlenül is szükségesek. Ily módon a szokásos piaci ár elve szerint elvégzett adómódosítás nem érinti a kapcsolt felek között adómegfontolásoktól függetlenül kialakított szerződéses kötelezettségeket, és a módosítás akkor is helyénvaló lehet, ha a feleknek nem áll szándékukban az adó minimalizálása vagy annak elkerülése. A transzferár-képzési megfontolásokat nem szabad összetéveszteni az adócsalási vagy adóelkerülési problémák megfontolásaival, még akkor sem, ha a transzferár-képzési politikák ilyen célokra is felhasználhatók.

1.3. Amennyiben a transzferár-képzés nem tükrözi a piaci viszonyokat és a szokásos piaci ár elvét, a kapcsolt vállalkozások adókötelezettsége és az adójogi illetőség szerinti ország adóbevételei torzulhatnak. Ezért az OECD-tagországok abban állapodtak meg, hogy adózási célokból a kapcsolt vállalkozások nyeresége az esetleges torzítások megszüntetése céljából szükség szerint módosítható, így biztosítva a szokásos piaci ár elvének érvényesülését. Az OECD-tagországok úgy vélik, hogy megfelelő módosítás érhető el azzal, ha olyan feltételeket teremtenek a kereskedelmi és pénzügyi kapcsolatokban, amelyek független vállalkozások által hasonló körülmények között kötött összehasonlítható ügyletekben elvárhatók.

1.4. A kapcsolt vállalkozások között létesített kereskedelmi és pénzügyi kapcsolatok feltételeit az adószempontokon kívül más tényezők is torzíthatják. Az ilyen vállalkozások például egymással ellentétben álló kormányzati követelményekkel szembesülhetnek (belföldön és külföldön egyaránt) a vámértékelések, a dömpingellenes adók, a devizaszabályozás vagy a hatósági árak alkalmazása miatt. Ezen túlmenően, a transzferár torzulásait az MNE csoporttagok cash-flow igényei is okozhatják. Egy magánkézben lévő MNE csoportra részvényesei gyakorolhatnak olyan irányú nyomást, hogy az anyavállalat szintjén mutasson ki nagy nyereséget, különösen akkor, ha a részvényesek számára készített beszámoló nem konszolidált alapú. Mindezek a tényezők hatással lehetnek a transzferárakra, valamint az MNE csoporton belüli kapcsolt vállalkozásoknál keletkező nyereség összegére.

1.5. Nem szabad azt feltételezni, hogy kapcsolt vállalkozások között létrehozott kereskedelmi és pénzügyi kapcsolatok feltételei kivétel nélkül mindig eltérnek azoktól, amelyek a szabad piacon érvényesülnek. Az MNE csoportok kapcsolt vállalkozásai esetenként jelentős autonómiával rendelkeznek, és gyakran ugyanolyan áralkukat köthetnek egymással, mintha független vállalkozások lennének. A vállalkozások harmadik felekkel és kapcsolt vállalkozásokkal való viszonyukban egyaránt reagálnak a piaci viszonyokból eredő gazdasági helyzetekre. Például a helyi vezetőknek érdekükben állhat az, hogy kiemelkedő nyereséget érjenek el, és ezért nem fogadnak el olyan árakat, amelyek csökkentik saját társaságuk nyereségét. Az adóhatóságoknak szem előtt kell tartaniuk ezeket a szempontokat annak érdekében, hogy erőforrásaikat hatékonyan ki tudják használni a transzferár-képzési ellenőrzések alanyainak kiválasztásakor és az ellenőrzések során. Időnként előfordulhat, hogy a kapcsolt vállalkozások közötti viszony hatással van az áralku kimenetelére. Ezért a kemény áralku ténye önmagában nem elégséges annak megállapításához, hogy az ügylet szokásos piaci áron jön létre.

B. A szokásos piaci ár elvének kinyilvánítása

B.1. Az OECD Modellegyezmény 9. cikke

1.6. A szokásos piaci ár elvének irányadó kinyilvánítása az OECD-tagországok – és egyre nagyobb számú, OECD-n kívüli országok – által kötött kétoldalú adóegyezmények alapjául szolgáló OECD Modellegyezmény 9. cikkének (1) bekezdésében található. A 9. cikk a következőképpen rendelkezik:
„[Amennyiben] a két [kapcsolt] vállalkozás egymás közötti kereskedelmi vagy pénzügyi kapcsolataiban olyan feltételeket teremt, vagy köt ki, amelyek különböznek a független vállalkozások között alkalmazott feltételektől, úgy az a nyereség, amelyet a vállalkozások egyike e feltételek nélkül elért volna, azonban e feltételek miatt nem realizált, az érintett vállalkozás nyereségéhez hozzászámítható és ennek megfelelően megadóztatható."
Annak révén, hogy a nyereséget a független vállalkozások között hasonló ügyletekben összehasonlítható körülmények között (azaz „összehasonlítható független ügyletekben") elért feltételek alapján módosítja, a szokásos piaci ár elve azt a megközelítést követi, amely az MNE csoport tagjait inkább különálló entitásokként, mintsem egyetlen egységes vállalkozás elválaszthatatlan részeiként kezeli. Mivel a „különálló entitás" megközelítés az MNE csoport tagjait úgy kezeli, mintha azok független vállalkozások lennének, a figyelem középpontjába az kerül, hogy milyen az adott tagok közötti ügyletek természete, és hogy azok feltételei vajon eltérnek-e azoktól, amelyeket független felek összehasonlítható körülmények között egymás közötti ügyleteikben érvényesítettek volna. A kapcsolt és független ügyleteknek ez az „összehasonlító elemzésnek" nevezett vizsgálata képezi a szokásos piaci ár elve alkalmazásának lényegét. Az összehasonlító elemzésre vonatkozóan az alábbi „D" részben és a III. fejezetben található útmutatás.

1.7. Az összehasonlíthatóság kérdése azért bír kiemelt fontossággal, mert egy olyan megközelítésre van szükség, amely egyrészt a megbízhatóság, másrészt az adóalanyokra és az adóhatóságokra rótt teher tekintetében kiegyensúlyozottságot biztosít. Az összehasonlító elemzés alapja az OECD Modellegyezmény 9. cikkének (1) bekezdése, előírja:
– a kapcsolt vállalkozások között alkalmazott feltételek (így többek között – de nem kizárólagosan – az árak) összehasonlítását, annak megállapítása érdekében, hogy az OECD Modellegyezmény 9. cikke alapján szükséges-e a kapcsolt vállalkozások számviteli (adózás előtti) eredményének módosítása, a kapcsolt vállalkozások között létrejött vagy előírt feltételeket (lásd a 9. cikk magyarázatának 2. bekezdését); továbbá

– azon nyereség meghatározását, amely szokásos piaci feltételek mellett keletkezett volna.

1.8. Számos oka van annak, hogy az OECD-tagállamok és más országok a szokásos piaci ár elvét fogadták el. A legfőbb indok az, hogy a szokásos piaci ár elve lényegében azonos adójogi megközelítést biztosít az MNE csoportok tagjai és a független vállalkozások számára. Mivel a szokásos piaci ár elve adózás szempontjából hasonló alapokra helyezi a kapcsolt és a független vállalkozásokat, elkerüli az olyan adóelőnyök és adóhátrányok kialakulását, amelyek egyébként eltorzítanák bármelyik fajtájú entitás viszonylagos versenyhelyzetét. A szokásos piaci ár elve elősegíti a nemzetközi kereskedelem és befektetések növekedését azzal, hogy az adószempontokat az előbbiek szerint kiiktatja a gazdasági döntésekből.

1.9. A tapasztalat is azt bizonyítja, hogy a szokásos piaci ár elve az esetek döntő többségében hatékonyan működik. Például számos esetben, ideértve az áruk adásvételét és pénzkölcsönzést, azonnal rendelkezésre áll egy szokásos piaci ár, melyet hasonló, független vállalkozások, hasonló körülmények között kötött, összehasonlítható ügyletben alkalmaztak. Ugyancsak számos olyan eset létezik, amikor az ügyletek megfelelő összehasonlítása a pénzügyi mutatók – így például a költségekre vetített haszonkulcs, a bruttó nyereség vagy a nettó nyereségmutatók – szintjén elvégezhető. Mindazonáltal vannak olyan jelentős ügyletek, amikor a szokásos piaci ár alkalmazása nehéz és bonyolult, ilyenek például a nagyon specializált termékek integrált gyártásával, egyedi immateriális javakkal és/vagy különleges szolgáltatások nyújtásával foglalkozó MNE csoportok ügyletei. Az ilyen bonyolult esetek kezelésére is vannak megoldások, többek között a jelen Irányelvek II. fejezete III. részében ismertetett ügyleti nyereségmegosztás módszerének alkalmazása olyan helyzetekben, amikor az eset körülményei alapján ez a legmegfelelőbb módszer.

1.10. A szokásos piaci ár elvét egyesek születésétől fogva hibásnak tartják, mivel a különálló entitás megközelítés egyes esetekben nem veszi figyelembe a méretgazdaságosságot és az integrált vállalkozások által létrehozott sokféle tevékenység összefüggését. Nincsenek azonban széles körben elfogadott objektív ismérvei a méretgazdaságosság vagy az integrációból származó előnyök kapcsolt vállalkozások közötti felosztásának. A szokásos piaci ár elv lehetséges alternatíváival kapcsolatos témát az alábbi „C” rész tárgyalja.

1.11. A szokásos piaci ár elve alkalmazásának gyakorlati nehézsége abban rejlik, hogy a kapcsolt vállalkozások köthetnek olyan ügyleteket, amelyekre

független felek nem vállalkoznának. Az ilyen ügyleteket nem feltétlenül az adóelkerülés motiválja, hanem esetleg azért jönnek létre, mert az MNE csoport tagjai egymással való üzletkötésük során más kereskedelmi feltételekkel szembesülnek, mint a független vállalkozások. Amennyiben független vállalkozások csak ritkán kötnek olyan fajtájú ügyleteket, mint a kapcsolt vállalkozások, a szokásos piaci ár elvének alkalmazása nehéz, mivel csak kevés közvetlen bizonyíték van – vagy egyáltalán nincs – arra, hogy a független vállalkozások milyen feltételeket alkalmaztak volna. Pusztán az a tény, hogy egy ügylet független vállalkozások között jellemzően nem valósul meg, önmagában véve nem jelenti azt, hogy nem szokásos piaci alapon hajtották végre.

1.12. Bizonyos esetekben a szokásos piaci ár elve az adóalanyra és az adóhatóságra egyaránt adminisztratív terhet róhat a nagyszámú és sokféle, határon átnyúló ügylet értékelésével. Bár a kapcsolt vállalkozások általában az ügylet megkötésekor rögzítik a feltételeket, egy későbbi időpontban a vállalkozásokat felszólíthatják annak bizonyítására, hogy a feltételek megfelelnek-e a szokásos piaci ár elvének. (Lásd az időzítés és a megfelelés kérdésköreinek tárgyalását a III. fejezet „B” és „C” részeiben, valamint a dokumentációról szóló V. fejezetben). Elképzelhető, hogy az adóhatóság is kénytelen részt venni ebben az ellenőrzési folyamatban, esetleg néhány évvel az ügylet lebonyolítása után. Az adóhatóság ilyenkor ellenőrzi az adóalany által a szokásos piaci ár alkalmazása alátámasztására készített dokumentációt, és bizonyos esetekben (sok különböző ügylet esetében) információt gyűjt az összehasonlítható független ügyletekről, az ügylet megkötése idején uralkodó piaci feltételekről stb. Ez a feladat az idő előrehaladtával egyre nehezebbé válik.

1.13. Mind az adóhatóságoknál, mind az adóalanyoknál gyakran merül fel nehézség a szokásos piaci ár elvének alkalmazásához szükséges megfelelő információk megszerzésében. Mivel a szokásos piaci ár elve általában elvárja az adóalanyoktól és az adóhatóságoktól, hogy független ügyleteket és független vállalkozások üzleti tevékenységét értékeljék, és ezeket az ügyleteket és tevékenységeket összehasonlítsák a kapcsolt vállalkozások ügyleteivel és tevékenységével, nagy mennyiségű adatra lehet szükség. A hozzáférhető információ hiányos és nehezen értelmezhető lehet; az egyéb adat – ha egyáltalán létezik – beszerzése nehézségekbe ütközhet az információnak vagy azoknak a feleknek a földrajzi elhelyezkedése miatt, akiktől az beszerezhető. Ezen túlmenően, előfordulhat, hogy bizalmi okok miatt nem szerezhető be információ független vállalkozásoktól. Más esetekben esetleg egyszerűen nem létezik adat megfelelő független vállalko-

zásról, vagy nincsenek összehasonlítható független vállalkozások – például ha az adott ágazat nagyfokú vertikális integrációt ért el. Nem szabad szem elől téveszteni, hogy a cél mindig a szokásos piaci profit megbízható adatokon alapuló, elfogadható becsült értékének a meghatározása. Ezen a ponton emlékeztetnünk kell rá, hogy a transzferár kialakítása nem egzakt tudomány, hanem szükségessé teszi mind az adóhatóság, mind pedig az adóalany józan ítélőképességének gyakorlását.

B.2. A szokásos piaci ár elvének nemzetközi megegyezéskénti fenntartása

1.14. Az előbbi szempontok elfogadása mellett, az OECD-tagországok álláspontja továbbra is az, hogy a kapcsolt vállalkozások közötti transzferárak értékelése során a szokásos piaci ár elvének kell irányadónak lennie. A szokásos piaci ár elve megbízható módszer, mivel a nyílt piacok működésének lehető legjobb megközelítését adja azokban az esetekben, amikor kapcsolt vállalkozások között javak (úgymint áruk, más típusú tárgyi eszközök vagy immateriális javak) átadása vagy szolgáltatások nyújtása történik. Míg alkalmazása a gyakorlatban nem feltétlenül mindig egyértelmű, általában olyan jövedelemszintet eredményez az MNE csoportok egyes tagjainál, amely az adóhatóságok számára is elfogadható. Emellett tükrözi az ellenőrzött adóalanyokra jellemző sajátos tények és körülmények gazdasági tartalmát és a piac rendes működését veszi viszonyítási alapul.

1.15. A szokásos piaci ár elvétől való eltávolodás lemondana a fent ismertetett helyes elvi alapról, ezzel veszélyeztetné a nemzetközi egyetértést, és ez által jelentősen megnövelné a kettős adóztatás kockázatát. A szokásos piaci ár elve terén szerzett tapasztalatok elég szélessé és kifinomulttá váltak ahhoz, hogy az üzleti szféra és az adóhatóság között alapvető egyetértés jöjjön létre. E közös véleménynek igen nagy a gyakorlati jelentősége az adóalap megfelelő meghatározásában mind az érintett adóhatóságok számára, mind a kettős adóztatás elkerülésében. Erre a tapasztalatra kell építeni a szokásos piaci ár elvének továbbfejlesztése során, azzal a céllal, hogy az adóalanyoknak nyújtott világosabb útmutatáson és az időben végzett ellenőrzéseken keresztül tovább finomodjék működése és javuljon adminisztrációja. Összefoglalva, az OECD-tagországok továbbra is erőteljesen támogatják a szokásos piaci ár elvét. Valójában a szokásos piaci ár elvének nem merült fel törvényes vagy reális alternatívája. A globális formula szerinti nyereségmegosztás – amelyet időnkét lehetséges alternatívaként emlegetnek – sem elméletben, sem végrehajtásban, sem pedig a gyakorlatban nem elfogadható. (A globális formula szerinti nyereségmegosztást a közvetlenül ezt a részt követő „C” rész tárgyalja).

C. A szokásos piaci ár elvétől eltérő megközelítés: globális formula szerinti nyereségmegosztás

C.1. Előzmények és a megközelítés leírása

1.16. A globális formula szerinti nyereségmegosztást időnként a szokásos piaci ár elve alternatívájaként javasolják, mint az egyes nemzeti adórendszerek közötti megfelelő profitmegosztás módszerét. A módszert, bár helyi (nemzeti) szinten volt rá néhány kísérlet, eddig nem alkalmazták országok közötti vonatkozásban.

1.17. A globális formula szerinti nyereségmegosztás az MNE csoport összes nyereségét összevont alapon osztja fel a különböző országokban található kapcsolt vállalkozások között, egy előre meghatározott képlet alapján. A globális formula szerinti nyereségmegosztás alkalmazásához három alapvető összetevő szükséges. Először szükséges az adóköteles vállalkozások körének meghatározása, azaz, hogy az MNE csoport mely leányvállalatai és fióktelepei alkotják az összevont „adózási csoportot". Ezt követi az összesített nyereség pontos meghatározása és az „adózási csoport" összesített nyereségének felosztásához használt képlet létrehozása. A képlet általában a költségek, eszközök, munkabér és árbevétel kombinációján alapul.

1.18. A globális formula szerinti nyereségmegosztást nem szabad összekeverni a II. fejezet III. részében tárgyalt, ügyleti nyereségen alapuló módszerekkel. Az előbbi általában egy minden adóalany számára előre meghatározott képletet alkalmaz a nyereségmegosztásra, míg az ügyleti nyereségen alapuló módszerek – esetenként külön-külön – összehasonlítják egy vagy több kapcsolt vállalkozás nyereségét azzal a tényleges nyereséggel, amelyre hasonló körülmények között összehasonlítható független vállalkozások törekednének. A globális formula szerinti nyereségmegosztás ugyancsak nem tévesztendő össze annak a képletnek az egyedi alkalmazásával, amelyet két, az ügyletben érintett adóhatóság a konkrét tények és körülmények körültekintő elemzése során dolgoz ki egy konkrét adóalannyal vagy MNE csoporttal együttműködve, és amelynek az alkalmazására a kölcsönös egyeztető eljárás, előzetes árképzési megállapodás vagy más két- vagy többoldalú tárgyalás során kerülhet sor. Az ilyen képlet az adóalanyt érintő konkrét tények és körülmények figyelembe vételével számítandó, ami kizárja annak lehetőségét, hogy olyan átfogó, előre meghatározott és mechanikus jellegű képlet szülessen, mint amelyen a globális formula szerinti nyereségmegosztás alapul.

C.2. Összehasonlítás a szokásos piaci ár elvével

1.19. A globális formula szerinti nyereségmegosztás a szokásos piaci ár elvének alternatívájaként történő említése többek között olyan érveken alapul, hogy ez a módszer az adóalanyok számára adminisztrációs szempontból nagyobb kényelmet és biztonságot nyújt. A módszer támogatói azt az álláspontot képviselik, hogy a globális formula szerinti nyereségmegosztás jobban megfelel a gazdasági realitásnak. E metódus alkalmazása mellett felhozott érv továbbá, hogy egy MNE csoportot az egész csoportra kiterjedő, összevont módon kell szemlélni ahhoz, hogy tükröződjenek a csoporton belüli kapcsolt vállalkozások közötti kapcsolatok üzleti alapjai. A módszer támogatói érvként hozzák fel az eljárás használata mellett, hogy az erősen integrált vállalatcsoportok esetén a „különálló entitásként" kezelés elve nem vezet megfelelő eredményre, mert nehéz meghatározni, hogy az egyes kapcsolt vállalkozások mennyivel járulnak hozzá az MNE csoport teljes nyereségéhez.

1.20. A fentieken túl a módszer helyeslői azzal érvelnek, hogy a globális formula szerinti nyereségmegosztás csökkenti az adóalanyok adminisztrációs költségeit, mivel elvben az egész csoport számára csak egy, belföldi adózási céloknak megfelelő nyilvántartást kellene vezetni.

1.21. Az OECD-tagországok nem fogadják el a fenti érvrendszert, és nem tekintik a globális formula szerinti nyereségmegosztást a szokásos piaci árelv reális alternatívájának.

1.22. A legfőbb ellenérv a globális formula szerinti nyereségmegosztással kapcsolatban a rendszer bevezetésének nehézségeihez kapcsolódik. A módszer bevezetésével kapcsolatosan elvárás, hogy az védelmet biztosítson a kettős adóztatás ellen, és egyben biztosítsa az egyszeres adóztatást. Ennek eléréséhez nemzetközi egyetértésre lenne szükség az előre meghatározott képletek és az érintett csoport összetételét illetően. A kettős adóztatás elkerülése céljából először konszenzust kellene kialakítani a módszer alkalmazására vonatkozóan. Ezt követné egy, az MNE csoport globális adóalapjának meghatározásáról és a közös számviteli rendszer használatáról szóló megállapodás. Végül pedig konszenzusra kellene jutni az adóalap különböző országok (ideértve az OECD-n kívüli országokat is) közötti megosztásánál figyelembe vett tényezőkről, e tényezők méréséről és súlyozásáról is. Az ilyen megállapodások megszületése időigényes és rendkívül bonyolult folyamat, és távolról sem biztosított, hogy az országok hajlandóak lennének elfogadni egy egyetemes képletet.

1.23. Akkor is felmerülhetnek nézeteltérések, ha néhány ország hajlandó lenne elfogadni a globális formula szerinti nyereségmegosztást, mivel minden egyes ország más tényezőket kívánna hangsúlyozni vagy belefoglalni a képletbe, az adott országban megvalósult tevékenységek vagy az uralkodó tényezők alapján. Ebben az esetben minden egyes ország erősen érdekelt lenne abban, hogy olyan képleteket vagy súlyozást készítsen el, amely maximalizálná saját adóbevételeit. Emellett az adóhatóságoknak közösen kellene dönteniük arról, miként kezeljék azt, ha lehetőség nyílik a képletben használt termelési tényezők (pl. értékesítés, tőke) mesterséges átirányítására az alacsony adókulcsú országokba. Amennyiben a képlet összetevői manipulálhatók, lehetőség nyílik adóelkerülésre, pl. gazdasági racionalitást nélkülöző pénzügyi ügyletek megkötésével, az ingó vagyontárgyak adózó érdekeinek megfelelő allokálásával. Az adóteher „manipulálása" megvalósítható továbbá azzal, hogy az MNE csoporton belül bizonyos társaságoktól megkövetelik az olyan készletszintek fenntartását, amelyek lényegesen meghaladják a független társaságoknál szokásos szintet, és így tovább.

1.24. A fentiek alapján a globális formula szerinti nyereség-megosztási módszer alkalmazása mind politikai, mind adminisztratív szempontból rendkívül bonyolult lenne, emellett olyan szintű nemzetközi együttműködést tenne szükségessé, amely teljes mértékben irreális elvárás a nemzetközi adózás terén. Egy ilyen többoldalú megállapodásba be kellene vonni minden olyan jelentős országot, ahol MNE tagvállalatok működnek. Ha a jelentősebb országok többsége nem értene egyet a globális formula szerinti nyereségmegosztással, az MNE csoportnak szembesülnie kellene két teljesen különböző rendszer feltételeivel. Más szóval arra kényszerülne, hogy ugyanarra az ügyletcsoportra vonatkozóan két teljesen különböző minta szerint számolja ki a tagjainál keletkező nyereséget. Ez a helyzet azonban minden egyes esetben teret hagyna a kettős adóztatás (aluladóztatás) lehetőségének.

1.25. A tárgyalt kettős adóztatási kérdéseken kívül további problémák is felmerülnek. Az egyik ilyen probléma, hogy az előre meghatározott képletek tetszőlegesek, és figyelmen kívül hagyják a piaci feltételeket, az egyes vállalkozások konkrét körülményeit és a menedzsment forráselosztási lehetőségeit. Így azonban olyan nyereségfelosztás valósulhat meg, ami elszakad az ügyletet befolyásoló tényezők valódi tartalmától. Azaz a megosztás egy olyan képlet alapján történik, amely a költségek, eszközök, bérek és árbevétel kombinációján alapul, a csoport minden egyes tagjához, minden országban, minden egyes összetevőhöz adott devizában kifejezett (pl. dollár, frank, márka) rögzített mértékű nyereséget rendel, tekintet nélkül a tevékenységekre, eszközökre, kockázatokra, hatékonyságra és az MNE cso-

port tagjai közötti különbségekre. Egy ilyen megközelítés alkalmazása során előfordulhat, hogy olyan társaságokhoz rendelhetnek nyereséget, amelyek, ha függetlenek volnának, veszteségesek lennének.

1.26. Egy másik kérdés a globális formula szerinti nyereségmegosztásra épülő megközelítésnél az árfolyammozgások kezelése. Bár az árfolyammozgások a szokásos piaci ár elvének alkalmazását is bonyolulttá tehetik, nincsenek rá olyan hatással, mint az előbbi módszerre. A szokásos piaci ár elvén alapuló megközelítés ugyanis jobban fel van vértezve az árfolyammozgások gazdasági következményeinek kezelésére, tekintettel arra, hogy megköveteli az adóalany esetében felmerülő tények és körülmények vizsgálatát. Ha a képlet a költségekre támaszkodik, akkor a globális formula szerinti nyereségmegosztás alkalmazásának eredménye az lenne, hogy a nyereség egy nagyobb részét abban az országban mutatnák ki, amelyik ország devizája folyamatosan erősödik egy olyan devizával szemben, amelyben a kapcsolt vállalkozás a könyveit vezeti. Mindez azért, hogy tükröződjenek az árfolyammozgások által nominálisan megnövelt bérköltségek. Így – a példa alapján – a globális formula szerinti nyereségmegosztás szerint az árfolyammozgás azon kapcsolt vállalkozás nyereségének a növekedéséhez vezetne, amelyik erősebb devizával gazdálkodik, miközben valójában egy erősödő deviza hosszú távon rontja az export versenyképességét, és negatív nyomást gyakorol a nyereségre.

1.27. Szemben a módszer támogatóinak állításaival, a globális formula szerinti nyereségmegosztás valójában magas adminisztrációs költségeket és adatigényt támaszt, mivel az alkalmazásához információt kell gyűjteni a teljes MNE csoportról, és azt minden országban annak pénzneme szerint, számviteli és adószabályaival összhangban be kell mutatni. Összefoglalva, a globális formula szerinti nyereségmegosztás dokumentációs és adminisztrációs igényei általában nagyobb terhet jelentenének, mint a szokásos piaci ár elv esetében, ahol a társaságokat különálló egységként kezelik. A megközelítés alkalmazásának költségei azonban tovább nőnek, ha nem minden ország ért egyet a képlet összetevőivel vagy az összetevők mérésének módjával.

1.28. Nehézségek merülnének fel továbbá az egyes tagok árbevételének meghatározásakor és az eszközök értékelésekor (pl. könyv szerinti érték versus piaci érték), különösképpen az immateriális javak esetében. Ezeket a nehézségeket tovább növelné, hogy a különböző országok eltérő számviteli szabályokat és devizanemeket alkalmaznak. Az összes országban össze kellene hangolni a számviteli szabályokat ahhoz, hogy a MNE csoport egészének nyeresége ésszerűen mérhető legyen, a különböző országok

számviteli szabályainak összehangolása szükséges. Természetesen ezek közül a problémák közül néhány – például az eszközök és immateriális javak értékelése – a szokásos piaci árelv alkalmazásánál is fennáll. Elmondható ugyanakkor, hogy a szokásos piaci ár elve esetében a fenti probléma kezelésével kapcsolatban jelentős haladás tapasztalható a globális formula szerinti nyereségmegosztás esetében azonban nem született a megoldásra hitelt érdemlő javaslat.

1.29. A globális formula szerinti nyereségmegosztás azt eredményezné, hogy az MNE adóztatása konszolidált alapon történne, kizárva annak lehetőségét, hogy a társaságokat egyedi alapon vizsgálja. Következésképpen a globális formula szerinti nyereségmegosztás – gyakorlati okokból eredően – nem képes figyelembe venni meghatározó földrajzi különbségeket, az egyes vállalatok egyedi hatékonyságát, és egyéb, egy társaságra vagy az MNE csoporton belül egy alcsoportra jellemző tényezőket, amelyek pedig nyilvánvalóan szerepet játszhatnak a nyereség különböző országokban található vállalkozások közötti elosztásában. Ezzel szemben a szokásos piaci ár elve elismeri, hogy egy kapcsolt vállalkozás lehet saját tulajdonságokkal rendelkező különálló nyereség- vagy költségközpont, és gazdasági értelemben akkor is lehet nyereséges, ha az MNE csoport többi tagja veszteséges. A globális formula szerinti nyereségmegosztás azonban nem elég rugalmas ahhoz, hogy ezt a lehetőséget megfelelően figyelembe lehessen venni.

1.30. Azzal, hogy az összevont nyereség kiszámításakor a csoportközi ügyletek figyelmen kívül maradnak, a globális formula szerinti nyereségmegosztás megkérdőjelezné a forrásadó kivetését a csoporttagok közötti, határokon átnyúló kifizetésekre, továbbá maga után vonná számos, a kétoldalú adóegyezményekbe foglalt szabály elvetését.

1.31. A társaságokat különálló egységként kell kezelni abból a célból, hogy a globális formula szerinti nyereségmegosztásba bevont MNE csoporttagok és az MNE csoport többi része közötti kapcsolat biztosítva legyen, kivéve, ha a globális formula szerinti nyereségmegosztás magában foglalja egy MNE csoport összes tagját. Ez a megközelítés nem alkalmas a globális formula szerinti nyereségmegosztásba bevont és az MNE csoport többi része közötti ügyletek értékelésére. A globális formula szerinti nyereségmegosztás egyik nyilvánvaló hátránya tehát az, hogy nem nyújt teljes körű megoldást egy MNE csoport nyereségének felosztására, hacsak nem alkalmazzák azt a teljes vállalkozásra. Ez azonban egyetlen adóhatóság számára túlságosan nagy terhet jelentene, figyelembe véve a jelentősebb MNE csoportok méretét, működési területét és a szükséges információk mennyi-

ségét. Az MNE csoport szintén kénytelen lenne külön nyilvántartást vezetni azoknak a cégeknek az esetében, amelyek adózási szempontból nem tagjai a MNE csoport azon részének, amely a globális formula szerinti nyereségmegosztást alkalmazza, de ettől függetlenül továbbra is kapcsolt vállalkozásai az MNE csoport egy vagy több tagjának. Valójában számos belföldi kereskedelmi és számviteli szabály továbbra is előírná a szokásos piaci árak alkalmazását (pl. vámszabályok), így tehát, az adórendelkezésektől függetlenül, az adóalany kénytelen lenne minden egyes ügyletet helyesen, szokásos piaci áron nyilvántartani.

C.3. A szokásos piaci ár elvétől eltérő módszerek elvetése

1.32. Az előbbi okok miatt az OECD-tagországok ismételten megerősítik, hogy támogatják a szokásos piaci ár elvének használatát, amelyről hosszú évek során konszenzus alakult ki a tagországok és az OECD-n kívüli országok között. Megállapodnak továbbá abban, hogy a szokásos piaci ár elvének globális formula szerinti nyereségmegosztás által képviselt elméleti alternatíváját el kell vetni.

D. Útmutatás a szokásos piaci ár elvének alkalmazásához

D.1. Összehasonlító elemzés

D.1.1. Az összehasonlító elemzés jelentősége és az „összehasonlíthatóság" jelentése

1.33. A szokásos piaci ár elvének alkalmazása általában egy ellenőrzött ügylet feltételeinek és a független felek között kötött ügyletek feltételeinek összehasonlításán alapul. Annak érdekében, hogy az ilyen összehasonlítások eredményesek legyenek, az összehasonlított helyzetek gazdaságilag lényeges jellemzőinek megfelelően összemérhetőknek (összehasonlíthatóknak) kell lenniük. Az összehasonlíthatóság azt jelenti, hogy a helyzetek között fennálló különbségek (ha vannak ilyenek) egyike sem érintheti lényegesen a módszerrel vizsgált feltételt (pl. árat vagy árrést), vagy pedig ésszerűen pontos helyesbítések végezhetők az ilyen eltérések hatásának kiküszöbölésére. Az összemérhetőség fokának meghatározásakor – ideértve azt is, hogy milyen helyesbítések szükségesek annak megvalósításához – szükséges azzal tisztában lenni, hogy a független vállalkozások miképpen értékelik a potenciális ügyleteket. Az összehasonlító elemzés elvégzésére vonatkozóan a III. fejezet ad részletes útmutatást.

1.34. A független vállalkozások egy potenciális ügylet feltételeinek értékelésekor összevetik az ügyletet a számukra reálisan elérhető egyéb lehetőségekkel, és csak akkor kötik meg az ügyletet, ha nem találnak olyan alternatívát, amely egyértelműen vonzóbb. Például nem valószínű, hogy egy vállalkozás elfogadja egy független vállalkozás által a termékéért ajánlott árat, ha tudja, hogy más potenciális vevők hasonló feltételek mellett hajlandók többet fizetni. Ez lényeges az összehasonlíthatóság kérdésében is, mivel a független vállalkozások általában figyelembe vennének minden gazdaságilag lényeges különbséget a számukra ténylegesen elérhető lehetőségek között (mint például a következőkben tárgyalandó kockázati szint vagy egyéb összemérhetőségi tényezők különbsége) az adott lehetőségek értékelése során. Ezért a szokásos piaci ár elvének alkalmazásából eredő összehasonlítások elvégzésekor az adóhatóságoknak érdemes ezeket a különbségeket is figyelembe venni, amikor arról döntenek, hogy fennáll-e az összemérhetőség az összehasonlításban részt vevő helyzetek között, és milyen helyesbítésekre lehet szükség az összemérhetőség megteremtéséhez.

1.35. Minden módszer, amely a szokásos piaci ár elvét alkalmazza ahhoz az elmélethez kötődik, mely szerint a független vállalkozások mérlegelik a rendelkezésükre álló lehetőségeket, és ezek egymással való összehasonlítása során figyelembe vesznek minden olyan köztük fennálló különbséget, amely jelentősen befolyásolja azok értékét. Például egy termék adott áron való megvásárlása előtt a független vállalkozástól általában elvárható, hogy megfontolja, vajon meg tudná-e venni ugyanazt a terméket alacsonyabb áron – de egyéb tekintetben hasonló feltételek mellett – egy másik féltől. Ezért, mint azt a II. fejezet II. részében tárgyaljuk, az összehasonlítható szokásos piaci árakon alapuló módszer egy ellenőrzött ügyletet hasonló független ügyletekkel vet össze annak érdekében, hogy közvetlenül megbecsülje azt az árat, amelyben a felek megegyeztek volna, ha az ellenőrzött ügylet helyett közvetlenül egy piaci alternatívához folyamodnak. A módszer azonban kevésbé megbízható az olyan független ügyletek esetében, amelyeknek nem minden – a független felek között felszámolt árat jelentősen befolyásoló – jellemzője mérhető össze az ellenőrzött tranzakcióval. Hasonlóképpen, a viszonteladási árak módszere, valamint a költség és haszon módszer az ellenőrzött ügyleten realizált bruttó haszonrést a hasonló független ügyletekben elért bruttó haszonréssel hasonlítja össze. Az összehasonlítás megadja annak a bruttó haszonrésnek a becsült értékét, amelyet az egyik fél elérhetett volna, ha ugyanazt a tevékenységet független vállalkozások számára végzi, így meghatározza azt a becsült összeget is, amelyet független körülmények között az adott fél e tevékenységek el-

végzéséért követelt volna, és a másik fél hajlandó lett volna megfizetni. A II. fejezet III. részében tárgyalt egyéb módszerek a nettó nyereségmutatók (például a megfelelő alapra vetített nyereség) független és kapcsolt vállalkozások közötti összehasonlításán alapulnak. Ezek segítségével megbecsülhető az a nyereség, amelyet az egyik vagy a két kapcsolt vállalkozás ért volna el akkor, ha kizárólag csak független vállalkozásokkal kötöttek volna üzletet, és így megbecsülhető az a fizetség is, amelyet az ilyen vállalkozások független körülmények között követeltek volna az ellenőrzött ügyletben használt erőforrásaik ellenértékeként. Ha az összehasonlítani kívánt helyzetek között olyan különbségek állnak fenn, amelyek lényegesen befolyásolhatják az összehasonlítást, akkor az összehasonlítás megbízhatóságának fokozása érdekében helyesbíteni kell az összehasonlítható értékeket, amennyiben ez lehetséges. Ily módon a helyesbítetlen ipari átlaghozamok önmagukban sosem képezhetnek független feltételeket.

1.36. Mint azt fentebb említettük, az ilyen összehasonlítások elvégzésekor figyelembe kell venni az összehasonlított ügyletek vagy vállalkozások közötti lényeges különbségeket. A tényleges összemérhetőség fokának megállapítása és aztán a független feltételek (vagy azok tartományának) meghatározásához szükséges helyesbítések elvégzése érdekében össze kell hasonlítani az ügyletek vagy vállalkozások azon jellemzőit, amelyek független ügyletek során befolyásolnák a feltételeket. Az összehasonlíthatóság megállapítása során fontos jellemzők vagy „összemérhetőségi tényezők" közé tartozhatnak az értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások tulajdonságai, a felek által végzett tevékenységek (figyelembe véve a felhasznált eszközöket és a vállalt kockázatokat), a szerződéses feltételek, a felek gazdasági körülményei és a felek által követett üzleti stratégia. Az összehasonlíthatóságot meghatározó tényezőket a következő, D.1.2. részben tárgyaljuk részletesebben.

1.37. Az, hogy milyen mértékben kell figyelembe venni az egyes tényezőket az összemérhetőség megteremtése során, az ellenőrzött ügylet természetétől és az alkalmazott árképzési módszertől függ. E tényezőknek a konkrét árképzési módszerek alkalmazásában játszott szerepével a II. fejezetben, e módszerek szempontjai kapcsán foglalkozunk.

D.1.2. Az összehasonlíthatóságot meghatározó tényezők

1.38. Az 1.36. bekezdés öt olyan tényezőt említ, amely az összehasonlíthatóság megállapítása során fontos lehet. Az összehasonlítás elvégzése során ezen öt összemérhetőségi tényezőt a dolog természetéből adódóan két oldalról kell megvizsgálni, azaz az adóalany kapcsolt és független ügyleteit befolyásoló tényezőket egyaránt szemügyre kell venni. Az összehasonlítható ügyletekre vonatkozó, esetlegesen hiányzó információk viszonylagos fontosságának értékeléséhez (amely esetről esetre változik) mind a kapcsolt ügyletek jellegét, mind az alkalmazott transzferár-képzési módszert figyelembe kell venni (a transzferár-képzési módszerek tárgyalását lásd a II. fejezetben). Az összehasonlítható független árak módszerének alkalmazása esetén a termék tulajdonságaira vonatkozó adatok fontosabbak lehetnek, mint az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer használatakor. Ha ésszerűen feltételezhető, hogy az eltérés valószínűleg helyesbítés nélkül sem fogja lényeges mértékben befolyásolni az összehasonlíthatóságot, akkor az érintett független ügyletet a hiányzó információk ellenére sem kell kizárni a potenciálisan összehasonlítható ügyletek köréből.

D.1.2.1. A termékek vagy a szolgáltatások jellemzői

1.39. A termékek vagy szolgáltatások konkrét jellemzőinek különbözősége gyakran felelős – legalábbis részben – a szokásos piaci értékükben tapasztalható különbségekért. Ezért e jellemzők összehasonlítása hasznos lehet az ellenőrzött és független ügyletek összemérhetőségének meghatározása során. A figyelembe veendő fontos tulajdonságok közé a következők tartoznak: tárgyi eszközök átadásakor az eszköz fizikai jellemzői, minősége, megbízhatósága, a készlet rendelkezésre állása és mennyisége; szolgáltatásnyújtás esetén a szolgáltatások természete és mértéke; immateriális javak esetén az ügylet formája (pl. licenc vagy eladás), az eszköz fajtája (pl. szabadalom, védjegy vagy know-how), a védettség időtartama és foka, valamint az eszköz használatától várt előnyök.

1.40. Ennek a tényezőnek a fontossága az alkalmazott transzferár-képzési módszer függvénye. Az Irányelvek II. fejezetében ismertetett módszerek közül az összehasonlítható független árak módszerének alkalmazása esetén a legszigorúbb a termékek vagy szolgáltatások összemérhetőségének a követelménye. Ennél a módszernél a termékek vagy szolgáltatások tulajdonságainak bármilyen lényeges eltérése befolyásolhatja az árat, és szükségessé teheti a megfelelő helyesbítés elvégzésének a mérlegelését (lásd különösen a 2.15. bekezdést). A viszonteladási árak módszere, valamint a

költség és haszon módszer használata esetén kevésbé valószínű, hogy a termékek vagy szolgáltatások tulajdonságainak valamelyes különbözősége lényeges hatást gyakorol a bruttó nyereségre vagy a költségekre alkalmazott árrésre (lásd különösen a 2.23. és a 2.41. bekezdéseket). Hasonlóképpen, az ügyleti nyereségen alapuló módszerek kevésbé érzékenyek az ilyen eltérésekre, mint a hagyományos módszerek (lásd különösen a 2.69. bekezdést). Ez azonban nem jelenti azt, hogy e módszerek alkalmazása esetén figyelmen kívül lehet hagyni a termékek vagy szolgáltatások tulajdonságainak az összemérhetőségét, hiszen előfordulhat, hogy a termékek különbségei a vizsgált fél által ellátott más funkciókat, felhasznált eszközöket és/vagy vállalt kockázatokat tükröznek, vagy vonnak maguk után. A vizsgált fél fogalmának tárgyalását lásd a 3.18.–3.19. fejezetekben.

1.41. A gyakorlatban megfigyelhető, hogy a bruttó vagy nettó nyereségmutatókon alapuló módszerekhez kapcsolódó összehasonlító elemzések gyakran nagyobb hangsúlyt fektetnek a funkcionális hasonlóságra, mint a termékek hasonlóságára. Az adott esetre jellemző tényektől és körülményektől függően ez a módszer alkalmas lehet az összehasonlító elemzés hatókörének olyan független ügyletekre történő kiterjesztésére, ahol a termékek különbözők, de a vállalt funkciók hasonlók. Egy ilyen megközelítés elfogadhatósága azonban minden esetben attól függ, hogy a termékek közötti különbségek milyen hatással vannak az összehasonlítás megbízhatóságára, illetve hogy rendelkezésre állnak-e megbízhatóbb adatok. A keresés nagyobb számú, a hasonló funkciók betöltése alapján potenciálisan összehasonlítható ügyletre való kiterjesztése előtt végig kell gondolni, hogy ezek az ügyletek elég megbízható módon összehasonlíthatók-e a kapcsolt ügylettel.

D.1.2.2. Funkcionális elemzés

1.42. Két független vállalkozás között lebonyolított ügylet esetén az ellenérték általában tükrözi az egyes vállalkozások által végzett tevékenységeket (figyelembe véve a felhasznált eszközöket és vállalt kockázatokat). Ezért annak meghatározásakor, hogy az ellenőrzött és független ügyletek, vagy vállalkozások összemérhetők-e, funkcionális elemzésre van szükség. Ennek a funkcionális elemzésnek az ügyletekben részt vevő felek által végzett, gazdaságilag lényeges tevékenységek, a vállalt felelősség, a felhasznált eszközök és viselt kockázatok azonosítása és összevetése a célja. E tekintetben hasznos lehet annak megismerése, hogy milyen a csoport szerkezete és szervezete, és hogy ezek hogyan befolyásolják az adóalany tevékenységének környezetét. Azt is helyénvaló meghatározni, hogy az adó-

alany milyen törvényes jogokkal és kötelességekkel rendelkezik funkciói ellátása során.

1.43. Az olyan tevékenységek, amelyek azonosítása és összehasonlítása szükséges lehet az adóhatóságok és az adóalanyok számára, például a tervezés, gyártás, összeszerelés, kutatás és fejlesztés, szervizelés, beszerzés, értékesítés, marketing, reklám, szállítás, finanszírozás és vezetés. Azonosítani kell a vizsgált fél által végzett fő funkciókat. Az adott adóalannyal összehasonlított független felek által végzett tevékenységekben tapasztalt lényeges eltéréseket helyesbíteni kell. Míg az egyik fél az ügyletben részt vevő másik félhez viszonyítva nagyszámú funkciót láthat el, az igazán fontos az, hogy az adott tevékenységeknek mi a gazdasági jelentősége az ügyletben résztvevő feleknek az ügylet gyakorisága, az ügylet természete és az ügyleti érték szempontjából.

1.44. A funkcionális elemzésnek tekintettel kell lennie az igénybe vett eszközök fajtájára, (pl. gyár és berendezés, az értékes immateriális javak használatára, a pénzügyi eszközökre, stb.), valamint a használt eszközök jellemzőire, (pl. kor, piaci érték, fellelhetőség, tulajdonjog védettség stb.).

1.45. Nem hasonlíthatók össze az ellenőrzött és független ügyletek és entitások, ha olyan jelentős különbség áll fenn a vállalt kockázatban, amelyek nem helyesbíthetők megfelelően. A funkcionális elemzés nem teljes a felek által vállalt jelentős kockázatok figyelembevétele nélkül, mivel a kockázat vállalása vagy megosztása befolyással lenne a kapcsolt vállalkozások közötti ügyletek feltételeire. A szabadpiacon a nagyobb kockázat vállalásának fejében általában magasabb hozamot lehet elvárni, bár a tényleges hozam attól függően nő (vagy nem nő), hogy a kockázatok ténylegesen milyen mértékben realizálódnak.

1.46. A figyelembe veendő kockázatok közé tartoznak a piaci kockázatok, mint a költségek és az eladási ár ingadozása; az eszközökbe, gyárba, berendezésbe való beruházással és azok használatával kapcsolatos veszteség kockázata; a kutatás-fejlesztésbe való befektetés sikerének vagy bukásának kockázata; pénzügyi kockázatok, mint például a devizaárfolyamok és kamatlábak változása által okozott kockázatok; hitelkockázatok, és így tovább.

1.47. A végzett tevékenységek (figyelembe véve a felhasznált eszközöket és a vállalt kockázatokat) bizonyos fokig meghatározzák a kockázatok felek közötti megoszlását, és így azokat a feltételeket is, amelyeket az egyes felek egy független ügylet során elvárnának. Például, ha egy forgalmazó felelősséget vállal a marketing-és reklámtevékenységekért, melyek során sa-

ját erőforrásait kockázatnak teszi ki, akkor az ezekből a tevékenységekből származó elvárt hozam is arányosan magasabb lesz, és így az ügylet feltételei különbözni fognak attól, mint amikor a forgalmazó – a költségei megtérítése és a tevékenységének megfelelő díjazás mellett – csupán közvetítőként lép fel. Hasonlóképpen, egy bérmunkát végző gyártó, vagy egy szerződéses kutató, aki nem vállal számottevő kockázatot, rendszerint csak korlátozott hasznot várhat el.

1.48. A szerződéses feltételekről szóló következő résszel összhangban, megfontolásra érdemes, hogy egy alkalmazott kockázatmegosztás megfelel-e az ügylet gazdasági tartalmának. Ebben a tekintetben általában a felek viselkedését kell a valós kockázatmegosztás legjobb bizonyítékának tekinteni. Ha például egy gyártó valamilyen vagyontárgyat értékesít egy másik országban található kapcsolt forgalmazónak, és az adóalany szerződése arra utal, hogy a szóban forgó kapcsolt ügylettel kapcsolatos valamennyi árfolyamkockázatot a forgalmazó viseli, ugyanakkor nyilvánvaló, hogy a transzferárat úgy helyesbítették, hogy a forgalmazót megvédjék az árfolyammozgások minden hatásától, akkor az adóhatóságok kétségbe vonhatják az árfolyamkockázat ezen kapcsolt ügyletben alkalmazott megosztását.

1.49. Az alkalmazott kockázatmegosztás gazdasági tartalmának vizsgálata során figyelembe kell venni azt is, hogy mi az ilyen megosztás következménye a független ügyletekre. A független ügyletek során általában logikus azon kockázatok nagyobb részét, amely felett az adott fél viszonylag nagyobb befolyással rendelkezik, ehhez a félhez rendelni. Tételezzük fel például, hogy „A" társaság szerződést köt termékek gyártására és „B" társasághoz szállítására, és mind a termékelőállítás mértéke, mind pedig a szállítás a „B" társaság belátásán múlik. Ilyen esetben nem valószínű, hogy „A" társaság hajlandó lenne jelentős készletkockázatot magára vállalni, mivel – szemben „B" társasággal – nincs befolyása a készletek szintjére. Természetesen rengeteg olyan kockázat létezik, mint például az általános gazdasági ciklus kockázatai, amelyek felett jellemzően egyik fél sem gyakorol jelentős ellenőrzést, és amelyek ezért a független ügyletekben az ügylet egyik résztvevőjéhez sem rendelhetők. Elemzést kell végezni annak megállapítására, hogy a gyakorlatban az egyes felek milyen mértékben viselik ezeket a kockázatokat.

1.50. Az ügyletben részt vevő fél által viselt árfolyam- és/vagy kamatlábkockázat értékelése során általában meg kell vizsgálni, hogy az adóalany és/vagy az MNE csoport rendelkezik-e az ilyen kockázatok csökkentésére vagy kezelésére vonatkozó üzleti stratégiával. Manapság, már mind a tőzs-

dén kívüli, mind a speciális célú fedezeti megállapodások, határidős szerződések, eladási és vételi opciók, csereügyletek, stb. elterjedtek. Egy MNE csoport tagjai – különösen a pénzügyi szektorban – más kapcsolt vállalkozásokkal kötött fedezeti ügyleteket is alkalmazhatnak. Ha egy jelentős piaci kockázatot viselő fél nem fedezi a kockázati kitettségét, az utalhat arra, hogy a kockázatot az adott fél vállalja, de azt a döntést is tükrözheti, hogy a kockázatot egy másik vállalkozás fedezi az MNE csoporton belül. Ha a transzferár-elemzésben ezeket az ügyleteket az adóalany nem veszi figyelembe, akkor ezek a kockázatok fedezésére vonatkozó egyéb stratégiák (vagy azok hiánya) az adott államban realizált nyereség helytelen megállapításához vezethetnek.

1.51. Egyes esetekben olyan érvek merültek fel, hogy a lehetséges külső összehasonlítható ügyletek (meghatározásukat lásd a 3.24. bekezdésben) funkcionális elemzésének viszonylagos pontatlanságát ellensúlyozhatja a harmadik személyekre vonatkozó adatokból vett minta nagysága. A kellőképpen megbízható elemzés szempontjából azonban a mennyiség nem pótolja az adatok minőségének hiányosságait. Lásd a 3.2., 3.38. és 3.46. bekezdéseket.

D.1.2.3. Szerződési feltételek

1.52. A független ügyletekben az ügylet szerződési feltételei általában nyíltan vagy burkoltan meghatározzák, hogy a felek között miképpen kell megosztani a felelősséget, kockázatokat és előnyöket. Így a szerződéses feltételek elemzésének az előbbiekben tárgyalt funkcionális elemzés részét kell képeznie. Az ügylet feltételei esetlegesen nem csak egy írásos szerződésben, de a felek közötti levelezésben, kommunikációban is megtalálhatók. Az írásos szerződés hiányában a felek szerződéses kapcsolatát magatartásukból és azokból a gazdasági alapelvekből kell levezetni, amelyek általában szabályozzák a független felek kapcsolatát.

1.53. A független vállalkozások közötti ügyletek során a felek érdekeinek eltérése biztosítja azt, hogy általában a szerződés feltételeinek egymás általi betartatására törekedjenek, és a szerződés feltételeit csak akkor hagyják figyelmen kívül, vagy módosítsák a tényeknek megfelelően, ha az mindkét félnek érdekében áll. A kapcsolt vállalkozások esetében nem feltétlenül áll fenn ilyen érdekkülönbség, és ezért fontos annak vizsgálata, hogy a felek magatartása megfelel-e a szerződés feltételeinek, vagy pedig a felek viselkedése azt jelzi, hogy a szerződéses feltételeket nem követték, vagy azok színleltek. Ilyen esetekben további elemzésre van szükség az ügylet valódi feltételeinek meghatározásához.

1.54. A gyakorlatban előfordulhat, hogy csak korlátozottan vagy egyáltalán nem állnak rendelkezésre információk a potenciálisan összehasonlítható független ügyletek szerződési feltételeire vonatkozóan, különösen azokban az esetekben, amikor külső összehasonlítható ügyletek képezik az elemzés alapját. A hiányos információk összehasonlíthatóság megállapítására gyakorolt hatása a vizsgált ügylet típusától és az alkalmazott transzferár-képzési módszertől függően változik – lásd az 1.38. bekezdést. Például, ha a kapcsolt ügylet egy szellemi tulajdonjogok kiaknázásáról szóló licencmegállapodás, a transzferár-képzési módszer pedig az összehasonlítható független árak módszere, akkor a független licencek alapvető szerződési feltételeire vonatkozó információk – úgymint a licenc időtartama, a földrajzi terület, a kizárólagosság, stb. – feltehetően döntő szerepet játszanak annak megítélésében, hogy egy független licencügylet vajon megbízható összehasonlítási alapot nyújt-e a kapcsolt ügylet számára.

D.1.2.4. Gazdasági körülmények

1.55. A szokásos piaci árak eltérőek lehetnek a különböző piacokon még az azonos termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó ügyletek esetében is; ezért az összemérhetőség megteremtése érdekében arra van szükség, hogy azon piacok között, ahol a független, illetve a kapcsolt vállalkozások működnek, ne legyenek olyan különbségek, amelyek lényegesen befolyásolják az árat, vagy ha vannak ilyenek, akkor megfelelő helyesbítéseket lehessen végezni. Első lépésként elengedhetetlen a vonatkozó piac vagy piacok azonosítása, figyelembe véve az elérhető helyettesítő termékeket vagy szolgáltatásokat. A piac összehasonlíthatóságának meghatározásánál releváns gazdasági körülménynek tekinthetők: a földrajzi elhelyezkedés; a piac mérete; a piacon tapasztalt verseny mértéke és a vevők és eladók viszonylagos versenyhelyzete; a helyettesítő termékek vagy szolgáltatások rendelkezésre állása (kockázata); a kereslet és a kínálat szintje az egész piacon illetve adott esetben bizonyos régiókban; a fogyasztók vásárlóereje; a piac állami szabályozásának természete és mértéke; a termelési költségek, ideértve a termőföld-, a munkaerő- és a tőkeköltségeket; a szállítási költségek; a piac jellege (pl. kiskereskedelmi vagy nagykereskedelmi); az ügyletek időpontja és időtartama; és így tovább. Mindig az adott esetre jellemző tények és körülmények határozzák meg, hogy a gazdasági körülmények lényeges hatást gyakorolnak-e az árra, és hogy végezhetők-e ésszerűen pontos helyesbítések az ilyen eltérések hatásainak a kiküszöbölésére – lásd az 1.38. és az 1.56. bekezdéseket.

1.56. Az egyik gazdasági körülmény, amely az összehasonlíthatóságot befolyásolhatja, a ciklikusság (gazdasági, üzleti vagy termékciklus) létezése. A 3.77. bekezdés tartalmazza, hogy kell a több évre vonatkozó adatokat használni, amennyiben a ciklikusság esete is fennáll.

1.57. Az összehasonlíthatóságot befolyásoló másik gazdasági körülmény a földrajzi piac. A releváns piacot a tények alapján kell meghatározni. Számos iparágon belül nagy, több országot felölelő regionális piacok alakultak ki, amelyek meglehetősen homogének lehetnek, míg másutt a belföldi piacok között (vagy a belföldi piacokon belül) is jelentős különbségek állnak fenn.

1.58. Azokban az esetekben, amikor egy MNE csoport több országban hajt végre hasonló jellegű kapcsolt ügyleteket, és a gazdasági körülmények az érintett országokban lényegében véve egyformák, megfelelő lehet, ha az MNE csoport egy több országra kiterjedő összehasonlító elemzéssel támasztja alá az érintett országcsoportra vonatkozó transzferár-képzési politikáját. Számos olyan helyzet is létezik azonban, amikor az egyes országokban jelentős mértékű eltérést mutatnak az MNE csoport által kínált termékek vagy szolgáltatások, ellátott funkciók (és az azokkal kapcsolatban felhasznált eszközök és vállalt kockázatok), alkalmazott üzleti stratégiák és/vagy a fellelhető gazdasági körülmények. Ez utóbbi helyzetekben a több országra kiterjedő megközelítés alkalmazása csökkentheti a megbízhatóságot.

D.1.2.5. Üzleti stratégia

1.59. A transzferár szempontjából az összehasonlíthatóság megállapításához az üzleti stratégiát is vizsgálni kell. Az üzleti stratégia egy vállalkozás sok tényezőjét figyelembe veszi, például az innovációt és az új termék fejlesztését, a diverzifikáltság szintjét, a kockázatkerülést, a politikai változások értékelését, a meglévő és tervezett foglalkoztatási törvények hatását, a megállapodások időtartamát és a napi üzletmenetre hatással lévő egyéb tényezőket. Az ellenőrzött és független ügyletek és vállalkozások összehasonlíthatóságának meghatározásakor szükséges lehet az ilyen üzleti stratégiák figyelembevétele.

1.60. Az üzleti stratégia tartalmazhat piacokra való betörésre vonatkozó terveket. Egy adott piacra bejutni igyekvő vagy piaci részesedését növelni kívánó adóalany átmenetileg az ugyanazon a piacon, hasonló árukért egyébként felszámított árnál alacsonyabb áron kínálhatja termékeit. Továbbá egy új piacra belépni kívánó vagy piaci részesedésének növelésére (megvédésére) törekvő adóalanynak átmenetileg magasabbak lehetnek a költsé-

gei (pl. az alapítási költségek vagy a nagyobb marketing-erőfeszítések miatt), és így alacsonyabb nyereségszintet érhet el, mint az ugyanazon a piacon működő többi adóalany.

1.61. Az időzítéssel kapcsolatos kérdések szintén problémát jelenthetnek az adóhatóságok számára annak értékelése során, hogy az adóalany olyan üzleti stratégiát követ-e, amely megkülönbözteti a potenciálisan hasonló versenytársaitól. Egyes üzleti stratégiák – mint például azok, amelyek egy piacra való betörést vagy a piaci részesedés növelését tűzik ki célul – az adóalany jelenlegi nyereségének csökkenését vonják maguk után, a magasabb jövőbeni nyereségre számítva. Amennyiben az ilyen magasabb nyereség nem realizálódik a jövőben, mert az adóalany nem követte az állítólagos üzleti stratégiát, a jogi korlátok megakadályozhatják az adóhatóságokat abban, hogy ismételten ellenőrizzék a korábbi adóéveket. Részben emiatt is, az adóhatóságoknak célszerű lehet különösen tüzetesen megvizsgálni az üzleti stratégia kérdését.

1.62. Annak értékelése során, hogy az adóalany által követett üzleti stratégia alacsonyabb nyereséggel számol-e átmenetileg a magasabb hosszú távú nyereség reményében, több tényezőt kell figyelembe venni. Az adóhatóságoknak meg kell vizsgálniuk a felek magatartását annak megállapítására, hogy az megfelel-e a bemutatni kívánt üzleti stratégiának. Például, ha egy gyártó egy piacbetörési stratégia részeként szokásos piaci áron aluli árat számít fel a kapcsolt kereskedőnek, a forgalmazó költségmegtakarítása tükröződhet a kereskedő ügyfelei felé felszámított árában, vagy magasabb piaci betörési költségeiben. Egy MNE csoport piacbetörési stratégiáját a gyártó vagy a gyártótól függetlenül eljáró kereskedő is képes megvalósítani (úgy, hogy a kettő közül valamelyik viseli ennek költségeit). Továbbá, egy piacbetörési vagy a piaci részesedés növelését célzó stratégiának gyakran kísérője a különösen élénk marketing és reklámtevékenység. Az is megfontolásra érdemes, hogy az ellenőrzött ügyletben részt vevő felek közötti kapcsolat természete összhangban van-e azzal, hogy az üzleti stratégia költségeit az adóalany viseli. Például a független ügyletek során egy értékesítési ügynökként működő társaságot, amelynek kicsiny vagy semmilyen felelőssége nincs a piac hosszú távú fejlesztése tekintetében, általában nem terhelik a piacra jutás költségei. Ha egy társaság saját kockázatára magára vállalta a piacfejlesztési feladatokat, és védjegy vagy kereskedelmi név segítségével növeli az áru értékét, vagy emeli a termékkel kapcsolatos üzleti értéket, ezt a körülményt figyelembe kell venni az összehasonlíthatóság megállapítása céljából végzett funkcionális elemzésben.

1.63. Egy további szempont, hogy valószínűsíthető-e az az elvárás, hogy egy független megállapodásban megjelenő üzleti stratégia elfogadható időhatáron belül olyan mértékű hozamot eredményez, amely igazolja a költségeket. Ugyan egy piacra jutást célzó üzleti stratégia meghiúsulhat, ez azonban önmagában nem indok arra, hogy a transzferár megállapításakor figyelmen kívül hagyjuk a stratégiát. Ezzel szemben, ha a hozamot illető elvárás nem volt megalapozott az ügylet megvalósítása idején, vagy az üzleti stratégiát – sikertelensége ellenére – azon túl is követik oly módon, amely egy független vállalkozás számára már nem lenne elfogadható, akkor az adott üzleti stratégia szokásos piaci körülmények közötti alkalmazása megkérdőjelezhető. Annak meghatározásakor, hogy egy független vállalkozás számára milyen időtávlat lenne elfogadható, az adóhatóságok az üzleti stratégia folytatása szerinti országban szokásos kereskedelmi stratégiákat vizsgálhatják bizonyítékként. Végső soron azonban a legfontosabb szempont az, hogy a kérdéses stratégiától ésszerűen elvárható volt-e, hogy a belátható jövőben nyereségesnek bizonyuljon (elismerve azt, hogy a stratégia meghiúsulhat), és hogy egy függetlenül működő fél kész lett volna-e hasonló időszakra feláldozni nyereségességét az adott gazdasági körülmények és versenyfeltételek mellett.

D.2. A ténylegesen megvalósult ügyletek elismerése

1.64. Egy ellenőrzött ügylet adóhatósági vizsgálatának rendszerint a kapcsolt vállalkozások által ténylegesen megvalósított ügyleten kell alapulnia, figyelembe véve, ahogy azt felépítették, és amilyen módszereket az adóalany alkalmazott, feltéve, hogy azok megfelelnek a II. fejezetben ismertetett módszereknek. A kivételes eseteket leszámítva, az adóhatóság nem hagyhatja figyelmen kívül a tényleges ügyleteket és nem helyettesítheti azokat más ügyletekkel. A jogszerű vállalkozási ügyletek átalakítása olyan önkényes lépés lenne, amelynek méltánytalanságát tovább növelné, ha kettős adóztatás állna elő azáltal, hogy a másik adóhatóság nem osztja az ügylet felépítésére vonatkozó nézeteket.

1.65. Létezik azonban két olyan sajátos körülmény, amikor az adóhatóság – kivételesen – helyénvalóan és jogszerűen mérlegelheti, hogy figyelmen kívül hagyja az adóalany által az ellenőrzött ügylet megkötésekor alkalmazott szerkezetet. Az első körülmény akkor merül fel, amikor egy ügylet gazdasági tartalma eltér annak formájától. Ilyen esetben az adóhatóság elutasíthatja az ügylet felek által megadott jellemzőit, és a tartalomnak megfelelően átalakíthatja azokat. Ennek egy példája lehet, amikor egy kapcsolt vállalkozásba való befektetés kamatteherrel adott hitellel valósul meg, mi-

közben ha figyelembe vesszük a hitelfelvevő társaság körülményeit, független körülmények között a befektetésnek nem ilyen felépítése lenne elvárható. Ebben az esetben helyénvaló, ha az adóhatóság a befektetést annak gazdasági tartalmának megfelelően minősíti, ami azzal az eredménnyel járhat, hogy a hitelt tőkebefektetésként kezelik. A második körülmény akkor merül fel, amikor – noha az ügylet formája és tartalma megegyezik – az ügylet kapcsán tett lépések, azokat teljességükben szemlélve, különböznek azoktól, amelyeket kereskedelmileg ésszerű magatartást tanúsító független vállalkozások tennének, és az ügylet tényleges felépítése gyakorlatilag megakadályozza az adóhatóságot abban, hogy megállapítsa a helyes transzferárat. E körülményre lehet példa, amikor a jövőbeni kutatások eredményeképpen keletkező szellemi tulajdonjogokra (az 1.11. bekezdésben leírtak szerint) való korlátlan jogosultságot értékesítenek hosszúlejáratú szerződés keretében a szerződés teljes időtartamára, átalánydíj ellenében. Ebben az esetben ugyan megfelelő lehet az ügyletet kereskedelmi vagyon átadásaként kezelni, ennek ellenére helyes, ha az adóhatóság az átadás feltételeinek összességét (és nem egyszerűen csak az árra vonatkozókat) felelteti meg azoknak a feltételeknek, amelyek ésszerűen elvárhatók lennének, ha az eszközátadás független vállalkozások között valósulna meg. Ily módon a fenti esetben az adóhatóság jogosan módosíthatná kereskedelmileg ésszerű módon a megállapodás feltételeit például egy folyamatos kutatási megállapodásra.

1.66. Mindkét fent ismertetett körülmény esetében az ügylet jellemzője inkább a felek közötti viszonyból származtatható, mint a szokásos kereskedelmi feltételekből, és elképzelhető, hogy az adóalany adóelkerülés vagy adócsökkentés céljából alakította azt így. Ilyen esetekben az ügylet olyan feltételezéseken alapulna, amelyek nem állnák meg a helyüket, ha a felek független körülmények között hajtanák végre a tranzakciót. Ennek megfelelően a 9. cikk megengedi a feltételek módosítását annak érdekében, hogy azt tükrözzék, amit a felek akkor értek volna el, ha az ügyletet független körülmények között végrehajtó felek gazdasági és kereskedelmi realitásainak megfelelően alakították volna az ügyletet.

1.67. A kapcsolt vállalkozások sokkal többfajta szerződést és megállapodást hozhatnak létre, mint a független vállalkozások, mivel közöttük gyakran nincsenek meg azok a szokásos érdekellentétek, amelyek a független vállalkozások esetében fennállnak. A kapcsolt vállalkozások köthetnek, és gyakran kötnek is olyan különleges természetű megállapodásokat, amelyekkel független vállalkozások esetében nem, vagy csak nagyon ritkán találkozhatunk. Ezeknek különböző gazdasági, jogi vagy pénzügyi okai le-

hetnek, az adott eset körülményeitől függően. Mi több, az MNE-n belüli szerződések meglehetősen könnyen módosíthatók, szüneteltethetők, meghosszabbíthatók vagy felmondhatók az MNE csoportszintű stratégiájának megfelelően, és az ilyen módosítások történhetnek visszamenőleges hatállyal is. Ilyen esetekben a szokásos piaci ár elvének alkalmazásához az adóhatóságoknak el kell dönteniük, hogy mi a szerződéses megállapodások mögötti tényleges tartalom.

1.68. Ezen túlmenően az adóhatóságok számára hasznosnak bizonyulhat, ha független vállalkozások közötti alternatív felépítésű ügyleteket vesznek összehasonlításként annak eldöntésekor, hogy az ellenőrzött ügylet adott formájában kielégíti-e a szokásos piaci ár elvét. Az, hogy egy konkrét alternatíva figyelembe vehető-e, az adott eset tényein és körülményein múlik, ideértve az ellenőrzött és az alternatív ügylet közötti különbségek figyelembevételéhez szükséges helyesbítések számát és pontosságát, valamint bármely egyéb rendelkezésre álló bizonyíték minőségét.

1.69. A vizsgált ellenőrzött ügylet átalakítása – ami, ahogy azt fentebb kijelentettük, általában nem helyénvaló –, és az alternatív felépítésű ügyletek, mint összemérhető nem ellenőrzött ügyletek használata közötti különbséget az alábbi példán keresztül mutatjuk be. Tegyük fel, hogy egy gyártó terméket értékesít egy másik országban található kapcsolt kereskedőnek, és a kereskedő magára vállalja az ügylettel kapcsolatos összes árfolyamkockázatot. Tételezzük fel továbbá, hogy a független gyártók és kereskedők közötti hasonló ügyletek másképpen épülnek fel, amennyiben a gyártó, és nem a kereskedő viseli az árfolyamkockázatokat. Ilyen esetben az adóhatóság nem hagyhatja figyelmen kívül az ellenőrzött adóalany által kimutatott kockázat-átruházást, hacsak nincs jó oka kételkedni az árfolyamkockázat ellenőrzött kereskedő általi viselésének gazdasági tartalmában. Az a tény, hogy független vállalkozások nem egy bizonyos módszer szerint alakítják ügyleteiket, okot adhat arra, hogy tüzetesebben vizsgálják a szerkezet gazdasági logikáját, de ez még önmagában nem döntő. Ugyanakkor az árfolyamkockázat megosztását másképpen alakító független ügyletek segítséget nyújthatnak az ellenőrzött ügyletek szokásos piaci árának megállapításában az összehasonlítható független árak módszerének esetleges alkalmazása révén, amennyiben az áraik megfelelő pontossággal helyesbíthetők ahhoz, hogy tükrözzék az ügyletek szerkezetében fennálló különbséget.

D.3. Veszteségek

1.70. A transzferárazási kérdések különös alapossággal történő vizsgálatát válthatja ki, ha egy kapcsolt vállalkozás következetesen mindig veszteséget realizál, miközben az MNE csoport összességében nyereséges. Természetesen a kapcsolt vállalkozások, csakúgy, mint a független vállalkozások, elszenvedhetnek valós veszteségeket, akár a magas alapítási költségek, a kedvezőtlen gazdasági feltételek, a hatékonyság hiánya vagy más megalapozott üzleti okok miatt. Azonban egy független vállalkozás nem hajlandó a végtelenségig folytatódó vesztéseget elviselni. Egy független vállalkozás, amely ismétlődő veszteségeket tapasztal, idővel megszüntetné az adott üzlet ilyen feltételek mellett való folytatását. Ezzel szemben egy veszteséget realizáló kapcsolt vállalkozás folytathatja működését, ha az üzlet az MNE csoport egészének előnyös.

1.71. Az a körülmény, hogy egy olyan vállalkozás szenved el veszteségeket, amely MNE csoportjának nyereséges tagjaival üzletel, azt sugallhatja az adóalanyoknak vagy az adóhatóságoknak, hogy a transzferárak vizsgálatot érdemelnek. Előfordulhat, hogy a veszteséges vállalkozás nem részesül a tevékenységéből származó hasznokhoz mérten megfelelő díjazásban azon MNE csoport részéről, amelynek a tagja. Például egy MNE csoportnak a versenyképessége fenntartásához és csoportszinten a nyereség eléréséhez szükséges lehet, hogy teljes termék- és/vagy szolgáltatási választékot állítson elő, miközben egyes termékcsaládok esetleg rendszeresen veszteséget eredményeznek. Az MNE csoport egyik tagja következetesen veszteséget realizálhat, mivel ő állítja elő a veszteséges termékeket, míg a csoport többi tagja nyereséges termékeket gyárt. Egy független vállalkozás csak akkor nyújtana ilyen szolgáltatást, ha azt megfelelő szolgáltatási díjjal jutalmaznák. Ezért az ilyen jellegű transzferár probléma egyik megközelítése az lehet, hogy a veszteséges vállalkozásról azt feltételezzük, hogy ugyanolyan szolgáltatási díjban részesül, mint amit egy független vállalkozás kapna a szokásos piaci ár elve szerint.

1.72. A veszteségek elemzése során figyelembe kell venni azt is, hogy az üzleti stratégia MNE csoportonként változhat különböző történelmi, gazdasági és kulturális okok miatt. Az ésszerű időszakon keresztül fennálló veszteségeket bizonyos esetekben indokolhatja egy olyan üzleti stratégia, amely különösen alacsony árak alkalmazását kívánja meg a piacra való betörés érdekében. Például egy gyártó olyan mértékben is leszállíthatja termékei árait, hogy átmenetileg veszteséget realizál az új piacokra való belépés, a meglévő piacokon való részesedése növelése, új termékek vagy szolgálta-

tások bevezetése vagy a potenciális versenytársak elijesztése érdekében. Különösen alacsony árakkal azonban csak korlátozott ideig számolnak azzal a konkrét célkitűzéssel, hogy hosszú távon javuljon a nyereség. Amennyiben az árstratégia egy ésszerű időszakon túl is folytatódik, helyénvaló lehet egy transzferár-helyesbítés, különösen akkor, ha a többéves összemérhető adatok szerint hosszabb időszakon keresztül folyt a veszteséges működés, mint a hasonló független vállalkozásoknál. Továbbmenve, a különösen alacsony árak nem elfogadhatók az adóhatóságok számára (pl. a termelőkapacitások alacsony kihasználtságakor alkalmazott határköltségen alapuló ár) szokásos piaci árként, kivéve, ha a független vállalkozásoktól is elvárható, hogy hasonló módon határozzák meg áraikat.

D.4. Az állami beavatkozások hatása

1.73. Bizonyos esetekben az adóalany úgy véli, hogy az állami beavatkozások árakra gyakorolt hatása miatt helyesbíteni kell a szokásos piaci árat. Ilyen beavatkozások: a hatósági ár (akár árcsökkentés is), szabályozott kamatlábak, szolgáltatási és vállalatvezetési díjak, jogdíjfizetések, bizonyos ágazatok támogatása, devizakorlátozások, dömpingellenes illetékek vagy árfolyam-politika. Általános szabályként, az ilyen állami beavatkozásokat az adott országban érvényesülő piaci feltételekként kell kezelni, és figyelembe kell venni ennek megfelelően az adóalany adott piacon alkalmazott transzferárának értékelésekor. A kérdés ebben az esetben úgy szól, hogy e feltételek fényében a kapcsolt felek által megkötött ügyletek összhangban vannak-e a független felek között kötött ügyletekkel.

1.74. Az egyik kérdés, ami ilyen esetben felmerül, annak a szintnek a meghatározása, amelyen a hatósági árak befolyásolják a termék vagy a szolgáltatás árát. A közvetlen hatás gyakran a végső fogyasztói árban jelenik meg, ennek ellenére hatással lehet az árupiacra juttatásának megelőző szakaszaiban fizetett árra is. A gyakorlatban az MNE-k vagy nem veszik figyelembe transzferáraik kialakításakor az ilyen szabályozások hatását, így a végső értékesítőre hagyva, hogy elszenvedje az esetlegesen felmerülő nyereségcsökkenést, vagy olyan árakat alkalmaznak, amelyek valamilyen módon megosztják a terhet a végső értékesítő és a közbülső szállító között. Ilyenkor azt kell megfontolni, hogy egy független szállító vajon megosztaná-e az árszabályozás költségeit, és egy független vállalkozás nem keresne-e alternatív termékcsaládokat vagy üzleti lehetőségeket. Ebben a tekintetben nem valószínű, hogy egy független vállalkozás kész lenne termékeket vagy szolgáltatásokat előállítani, forgalmazni vagy más módon értékesíteni olyan feltételek mellett, amelyek nem teszik lehetővé számára nye-

reség elérését. Mindazonáltal nyilvánvaló, hogy a hatósági árakat alkalmazó országnak figyelembe kell vennie, hogy az adott hatósági árak hatással lesznek a hatósági árszabályozás alá tartozó termékeket értékesítő vállalkozások által realizálható nyereségre.

1.75. Különleges probléma merül fel akkor, ha egy ország megakadályozza vagy „zárolja" egy olyan összeg kifizetését, amellyel az egyik kapcsolt vállalkozás a másiknak tartozik, vagy amelyet egy független megállapodás esetén az egyik kapcsolt vállalkozás a másiknak felszámolna. Például a devizakorlátozások gyakorlatilag megtilthatják egy kapcsolt vállalkozásnak, hogy külföldre utalja a kamatot annak a hitelnek kapcsán, amelyet egy másik országban található kapcsolt vállalkozás nyújtott neki. Ezt a körülményt a két érintett ország különbözően kezelheti: a hitelfelvevő országa megfizetettnek tekintheti (vagy sem) az át nem utalt kamatot, míg a hitelező országa kezelheti a hitelezőt úgy, hogy megkapta a kamatot (vagy nem). Általános szabályként, ha az állami beavatkozás egyaránt vonatkozik a kapcsolt vállalkozások közötti és a független felek közötti ügyletekre (jogszabály szerint és a gyakorlatban egyaránt), a problémát, ha az kapcsolt vállalkozások között merül fel, adózás szempontjából ugyanúgy kell megközelíteni, mint ahogy azt a független vállalkozások közötti ügyletek esetében teszik. Amennyiben az állami beavatkozás csak a kapcsolt vállalkozások közötti ügyletekre vonatkozik, a problémának nincs egyszerű megoldása. Egyfajta megoldás lehet a szokásos piaci ár elvének oly módon történő alkalmazása, hogy az állami beavatkozást az ügylet feltételeit befolyásoló feltételként kezeljük. Azon országok, amelyek ilyen szabályozásokkal rendelkeznek, az általuk megkötött egyezményekben konkrét rendelkezéseket fogalmazhatnak meg az elérhető megoldásokra.

1.76. Az ilyen elemzés nehézsége abban rejlik, hogy a független vállalkozások gyakran egyszerűen nem kötnének olyan ügyleteket, amelyek esetében a fizetések zároltak. Ennek ellenére egy független vállalkozás időről időre ilyen helyzetben találhatja magát, főként azért, mert az állami beavatkozásokat a megállapodás létrejötte után vezették be. Valószínűtlennek tűnik azonban, hogy egy független vállalkozás szabad akaratából kitegye magát a szállított árukért vagy a nyújtott szolgáltatásokért való nemfizetés jelentős kockázatának, amikor már szigorú állami korlátozások vannak életben, hacsak a nyereség-előrejelzések és a hozamvárakozások a független vállalkozás üzleti stratégiája szerint nem eredményeznek elfogadható mértékű hozamot a vállalkozás számára a fizetéseket esetlegesen érintő érvényben lévő állami beavatkozás ellenére.

1.77. Mivel a független vállalkozások ritkán bonyolódnak olyan ügyletekbe, amelyek állami beavatkozás alá esnek, nem egyértelmű, hogy ekkor miképpen kell alkalmazni a szokásos piaci ár elvét. Az egyik lehetőség megtörténtnek tekinteni a fizetést a kapcsolt vállalkozások között, azt feltételezve, hogy egy független vállalkozás hasonló körülmények között ragaszkodott volna a fizetés más módon történő kiegyenlítéséhez. Ez a megközelítés úgy kezeli azt a felet, amelynek a zárolt fizetés jár, mint az MNE csoport számára szolgáltatásokat nyújtó felet. Egy másik megközelítés, amely néhány országban esetleg alkalmazható, az adott adóalany jövedelmének és költségeinek elhalasztása. Más szóval az a fél, akinek a zárolt fizetés járna, nem vonhatja le az olyan költségeit, mint az addicionális finanszírozási költségek a zárolt fizetés teljesítéséig. Ilyen helyzetekben az adóhatóságoknak leginkább az adóalap meghatározásával van gondjuk. Ha egy kapcsolt vállalkozás adószámításában a zárolt fizetés levonhatóságát igényli, akkor a másik félnél jelentkeznie kell egy azzal egyező jövedelemnek. Mindazonáltal nem engedhető meg, hogy egy adóalany a kapcsolt vállalkozásától követelt zárolt fizetést egy független vállalkozástól követelttől eltérően kezelje.

D.5. Vámértékelések használata

1.78. A szokásos piaci ár elvét sok vámhatóság alkalmazza elvként a kapcsolt vállalkozások által importált árukhoz rendelhető érték (amelyet befolyásolhat a kapcsolt vállalkozások között fennálló sajátos kapcsolat) és a független vállalkozások által behozott hasonló áruk értékének összehasonlításában. A vámértékelés céljára használt módszerek azonban nem mindig állnak összhangban az OECD által elismert transzferár-képzési módszerekkel. A vámértékelések mindazonáltal hasznosak lehetnek az adóhatóságok számára annak vizsgálatakor, hogy egy ellenőrzött ügylet transzferára tekinthető-e szokásos piaci árnak, és fordítva. Így például a vámtisztek birtokában lehetnek az ügyletre vonatkozó olyan friss információknak, amelyek a transzferár-képzéshez is felhasználhatók, különösen, ha azokat maga az adóalany állította össze. Az adóhatóságok pedig rendelkezhetnek olyan transzferár-dokumentációkkal, amelyek részletes információt nyújtanak az ügylet körülményeiről.

1.79. Az adóalanyokat ellentétes érdekek ösztönözhetik a vám és az adó céljára történő értékek megállapításakor. Általában egy árut importáló adóalany vámkezelés során alacsony ügyleti ár meghatározásában lehet érdekelt, hogy a kivetett vámilleték alacsony legyen. (Hasonló megfontolások játszhatnak szerepet az áfa, a kereskedelmi adó és a jövedéki adó esetében is).

Adózási szempontból azonban az ugyanazon árukért fizetett magasabb ár növelné a levonható költségeket abban az országban, ahova az árukat behozzák (jóllehet az eladó árbevétele is nőne abban az országban, ahonnan az árukat kivitték). Az egy országon belüli adóhatóságok és vámhatóságok együttműködése a transzferár vizsgálata terén egyre gyakoribb, és ez feltehetően csökkenti majd azon esetek számát, amikor a vámértékeléseket elfogadhatatlannak találják adózási célokra, és fordítva. Különösen hasznos lenne a szorosabb együttműködés az információcsere terén. Ennek megvalósítása nem ütközhet különösebb nehézségbe azokban az országokban, ahol már összevont hatóságok működnek a jövedelemadók és a vámilletékek kezelésére. Az elkülönült hatóságokat működtető országoknak is célszerű lenne fontolóra venni az információcserére vonatkozó szabályok módosítását annak érdekében, hogy az információ szabadabban áramolhasson a különböző hatóságok között.

II. fejezet

TRANSZFERÁR-KÉPZÉSI MÓDSZEREK

I. rész: A transzferár-képzési módszer kiválasztása

A. Az eset körülményeinek leginkább megfelelő transzferár-képzési módszer kiválasztása

2.1. Ennek a fejezetnek a II. és III. része azokat a „hagyományos módszereket", illetve „ügyleti nyereségen alapuló módszereket" ismerteti, amelyek használata révén megállapítható, hogy a kapcsolt vállalkozások közötti kereskedelmi vagy pénzügyi kapcsolatokban alkalmazott feltételek megfelelnek-e a szokásos piaci ár elvének. A hagyományos módszerek az összehasonlítható független árak módszere, a viszonteladási árak módszere, valamint a költség és haszon módszer. Az ügyleti nyereségen alapuló módszerek az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer és az ügyleti nyereségmegosztás módszere.

2.2. A transzferár-képzési módszer kiválasztásának célja mindig az adott esetnek leginkább megfelelő módszer megtalálása. Ennek érdekében a kiválasztás folyamata során figyelembe kell venni az OECD által elismert módszerek erősségeit és gyengeségeit; a módszer alkalmasságát a kapcsolt ügylet jellege szempontjából, amelynek megítélése elsősorban a funkcionális elemzésen keresztül történik. Szükséges vizsgálni továbbá a kiválasztott módszer és/vagy más módszerek alkalmazásához szükséges, megbízható információk elérhetőségét (különösen az összehasonlítható független ügyletek vonatkozásában); valamint a kapcsolt és a független ügyletek összemérhetőségének a fokát, ide értve a közöttük fennálló lényeges különbségek kiküszöbölésére szolgáló helyesbítések megbízhatóságát is. Nem létezik olyan módszer, amely minden lehetséges helyzetben megfelelő lenne, és amennyiben az adott körülmények között egy módszer nem alkalmazható, azt nem szükséges bizonyítani.

2.3. A hagyományos módszerek a legközvetlenebb eszközök annak megállapítására, hogy a kapcsolt vállalkozások közötti kereskedelmi és pénzügyi

kapcsolatokban alkalmazott feltételek szokásos piaci áron alapulnak-e. Ez azért van így, mert az ellenőrzött ügyletben és az összehasonlítható független ügyletben alkalmazott árak között jelentkező bármely eltérés általában közvetlenül visszavezethető a vállalkozások között létrejött kereskedelmi és pénzügyi kapcsolatokra, és a szokásos piaci áron alapuló feltételek megállapíthatók a független ügyletben alkalmazott ár közvetlen behelyettesítésével az ellenőrzött ügyletben alkalmazott ár helyett. Abban az esetben tehát, amikor – a 2.2. bekezdésben foglalt ismérvek figyelembevételével – egy hagyományos módszer és egy ügyleti nyereségen alapuló módszer egyformán megbízhatóan alkalmazható, a hagyományos módszert kell előnyben részesíteni az ügyleti nyereségen alapuló módszerrel szemben. Hasonlóképpen, ha egy adott esetben – a 2.2. bekezdésben foglalt ismérvek figyelembevételével – az összehasonlítható független árak módszerének alkalmazása éppen olyan megbízható, mint egy másik transzferár-képzési módszer használata, akkor az összehasonlítható független árak módszere élvez elsőbbséget. Az összehasonlítható független árak módszerének ismertetését lásd a 2.13.–2.20. bekezdésekben.

2.4. Egyes esetekben az ügyleti nyereségen alapuló módszerek megfelelőbbnek bizonyulnak, mint a hagyományos módszerek. Például, ha a felek mindegyike értékes és egyedi módon járul hozzá a kapcsolt ügylethez, vagy ha a felek által folytatott tevékenységek erősen integráltak, akkor az ügyleti nyereség megosztása alkalmasabb megközelítés lehet, mint egy egyoldalú módszer alkalmazása. Egy másik példa az, amikor egyáltalán nem vagy csak korlátozottan állnak rendelkezésre információk a független felek által realizált bruttó haszonra vonatkozóan. Ilyenkor a hagyományos módszerek alkalmazása nehézségekbe ütközik, kivéve olyan ügyletek esetén, ahol rendelkezésre állnak belső összehasonlítható ügyletek. Ilyenkor a rendelkezésre álló információk korlátozott voltára tekintettel egy ügyleti nyereségen alapuló módszer lehet a legmegfelelőbb.

2.5. Nem helyénvaló azonban pusztán azért alkalmazni egy ügyleti nyereségen alapuló módszert, mert a független ügyletekre vonatkozó adatok egy vagy több tekintetben hiányosak, vagy gyűjtésük nehézségekbe ütközik. Az ügyleti nyereségen alapuló módszer megbízhatóságának értékelésekor ugyanazokat a 2.2. bekezdésben felsorolt szempontokat kell ismételten mérlegelni, amelyek ahhoz a következtetéshez vezettek, hogy az adott körülmények között egyetlen hagyományos módszer használata sem lenne megbízható.

2.6. A nyereségen alapuló módszerek csak akkor fogadhatóak el, ha összeegyeztethetőek az OECD Modellegyezmény 9. cikkével, különös tekintet-

tel az összehasonlíthatóságra. Ez úgy érhető el, hogy a módszereket a szokásos piaci ár elvéhez közelítő módon használjuk. A szokásos piaci ár elvének alkalmazása általában az adott kapcsolt ügyletekhez tartozó ár, haszon vagy nyereség független vállalkozások között megvalósított összehasonlítható ügyletekre jellemző árral, haszonnal vagy nyereséggel történő összevetésén alapul. Az ügyleti nyereségmegosztás módszerének használata esetén ez azt jelenti, hogy a felosztott nyereségnek közelítenie kell ahhoz az elvárt profithoz, amelyet független felek támasztottak volna az ügylet(ek) lebonyolításával kapcsolatban (lásd a 2.108. bekezdést).

2.7. Semmi esetre sem ajánlatos az ügyleti nyereségen alapuló módszereket úgy alkalmazni, hogy túladóztatását eredményezze azoknak a vállalkozásoknak, amelyek az átlagosnál alacsonyabb nyereséget realizálnak, vagy éppen az átlagosnál magasabb nyereséget elérő társaságok aluladóztatásához vezessen. A szokásos piaci ár elve szerint nem indokolható az átlag alatti eredményességgel működő társaságok túladóztatása, illetve az átlagnál sikeresebb vállalkozások aluladóztatása, ha eredményességük vagy annak hiánya a piaci körülményekkel magyarázható.

2.8. A 2.2. bekezdés útmutatása, amely szerint a transzferár-képzési módszer kiválasztásának célja mindig az adott esetnek leginkább megfelelő módszer megtalálása, nem azt jelenti, hogy a legalkalmasabb módszer kiválasztásához minden esetben valamennyi transzferár-képzési módszert alapos elemzésnek vagy vizsgálatnak kell alávetni. A követendő gyakorlat szerint a legmegfelelőbb módszer és az összehasonlítható ügyletek kiválasztását – amely a 3.4. bekezdésben javasolt tipikus keresési folyamat részét képezheti – bizonyítékokkal kell alátámasztani.

2.9. Az MNE csoportok szabadon alkalmazhatnak az árak megállapítására olyan módszereket, amelyek e jelentésben nem szerepelnek (a továbbiakban: „egyéb módszerek”), feltéve, hogy ezek az árak megfelelnek a szokásos piaci ár itt leírt irányelvekkel összhangban lévő megközelítésének. Ezeket az egyéb módszereket azonban nem szabad az OECD által elismert módszerek helyett alkalmazni akkor, ha az utóbbi jobban megfelel az adott esetre jellemző tényeknek és körülményeknek. Az egyéb módszerek választását olyan magyarázattal kell alátámasztani, amelyből kiderül, hogy az OECD által elismert módszerek miért tekintendők kevésbé megfelelőnek vagy alkalmazhatatlannak az adott körülmények között, és miért jelent jobb megoldást a választott egyéb módszer. Az adóalanynak rendelkeznie kell a transzferár-képzés módjára vonatkozó dokumentációval, amelyet

szükség esetén az adóhatóság rendelkezésére kell bocsátania. A dokumentációt illetően lásd az V. fejezetet.

2.10. Lehetetlen minden esetet lefedő konkrét szabályok előírása. A kisebb vagy jelentéktelen helyesbítésektől az adóellenőröknek célszerű eltekinteni. Általánosságban a feleknek törekedniük kell egy ésszerű megfelelőségi szint elérésére, szem előtt tartva a különböző módszerek pontatlanságát és az összehasonlíthatóság minél magasabb fokának előnyben részesítését, valamint az ügylettel való minél közvetlenebb és szorosabb kapcsolatot. Nem szabad, hogy előforduljon olyan eset, hogy a vállalkozás olyan független ügyletekből származó hasznos információt hagy figyelmen kívül, amely ügyletek nem azonosak az ellenőrzött ügylettel csak azért, mert valamely szigorú összemérhetőségi szabványnak nem felelnek meg teljesen. Hasonlóképpen, a kapcsolt vállalkozásokkal ellenőrzött ügyletet folytató vállalkozásoktól származó információ segíthet a vizsgált ügylet megértésében, vagy útmutatásként szolgálhat a további vizsgálathoz. Ezen túlmenően bármely olyan módszer alkalmazása megengedhető, amelynek használata elfogadható az abban az ügyletben vagy ügyletekben részt vevő MNE tagok számára, illetve azon adóhatóságok számára, amelyek fennhatósága alatt az MNE tagok gazdasági tevékenységüket végzik.

B. Több módszer alkalmazása

2.11. A szokásos piaci ár elve nem kívánja meg egynél több módszer alkalmazását egy adott ügyletre (vagy a 3.9. bekezdésben leírt követelménynek megfelelően összevontan kezelt ügyletcsoportra) vonatkozóan, és ennek indokolatlan előírása valójában jelentős terhet jelentene az adóalanyok számára. Ennek következtében ezek az irányelvek nem írják elő, hogy akár az adóellenőr, akár az adóalany egynél több módszer szerint végezzen elemzéseket. Míg bizonyos esetekben a módszerválasztás nem feltétlenül egyértelmű, és kezdetben több módszer is szóba jöhet, általában lehetséges egy olyan módszer kiválasztása, amely a szokásos piaci ár legjobb megközelítését eredményezi. Bonyolultabb esetekben azonban, amikor egyetlen megközelítés sem perdöntő, egy rugalmas megközelítés lehetővé teszi a különböző módszerek eredményeinek együttes használatát. Ilyen esetekben meg kell kísérelni olyan, a szokásos piaci ár elvének megfelelő eredmény elérését, amely – figyelembe véve az adott eset jellemzőit és körülményeit, a különféle rendelkezésre álló bizonyítékokat és a különböző alkalmazható módszerek viszonylagos megbízhatóságát – gyakorlati szem-

pontból minden érintett fél számára kielégítő. Azoknak az eseteknek a tárgyalása, amikor az egynél több módszer használata egy értéktartományt eredményez, a 3.58-3.59. bekezdésekben található.

II. rész: Hagyományos módszerek

A. Bevezetés

2.12. Ez a rész részletesen leírja a szokásos piaci ár elvének alkalmazásához használt hagyományos módszereket: az összehasonlítható független árak módszerét, a viszonteladási árak módszerét, valamint a költség és haszon módszert.

B. Összehasonlítható független árak módszere

B.1. Általános tudnivalók

2.13. Az összehasonlítható független árak módszere az ellenőrzött ügylet során átadott eszközért vagy szolgáltatásért felszámított árat összeveti egy összehasonlítható független ügyletben hasonló körülmények között átadott eszközért vagy szolgáltatásért felszámított árral. Amennyiben e két ár eltér egymástól, az jelezheti azt, hogy a kapcsolt vállalkozások kereskedelmi és pénzügyi kapcsolatainak feltételei nem független áron alapulnak, és szükségessé válhat a független ügylet árának behelyettesítése az ellenőrzött ügyletben alkalmazott ár helyett.

2.14. Követve az I. fejezet alapelveit, egy független ügylet akkor vethető össze egy ellenőrzött ügylettel (azaz, akkor minősül összehasonlítható független ügyletnek) az összehasonlítható független árak módszere szempontjából, ha az alábbi két feltétel valamelyike teljesül: a) az összehasonlítandó ügyletek vagy az adott ügyleteket bonyolító vállalkozások közötti különbségek (ha egyáltalán vannak különbségek) egyike sem érintheti lényegesen a szabadpiaci árat, vagy b) viszonylag pontos helyesbítések végezhetők az ilyen különbségek torzító hatásának kiküszöbölésére. Amennyiben lehetséges összehasonlítható független ügyletek felkutatása, az összehasonlítható független árak módszere a legközvetlenebb és legmegbízhatóbb mód-

ja a szokásos piaci ár alapelv alkalmazásának. Következésképpen ilyen esetekben az összehasonlítható független árak módszere előnyt élvez minden egyéb módszerrel szemben.

2.15. Nehézségekbe ütközhet egy olyan, független vállalkozások közötti ügylet felkutatása, amely eléggé hasonlít egy ellenőrzött ügylethez úgy, hogy a különbségeknek ne legyen lényeges hatásuk az árra. Például az ellenőrzött és független ügylet során átadott eszközök kismértékű különbözősége lényegesen befolyásolhatja az árat, még akkor is, ha a végzett üzleti tevékenység természete meglehetősen hasonló ahhoz, hogy összességében egyforma haszonrést eredményezzen. Ha ez a helyzet áll fenn, bizonyos helyesbítések helyénvalók. Amint azt a 2.16. bekezdésben részletezzük, az ilyen helyesbítések mértéke és megbízhatósága befolyásolja az összehasonlítható független árak módszere szerint végzett elemzés megbízhatóságát.

2.16. Annak vizsgálatakor, hogy az ellenőrzött és független ügyletek összehasonlíthatóak-e, nem csupán a termékek összehasonlíthatóságát, hanem a szélesebb üzleti tevékenységek árra gyakorolt hatását is figyelembe kell venni (azaz az I. fejezetben említett, az összehasonlíthatóság megállapításához meghatározott tényezőket). Amennyiben különbségek állnak fenn az ellenőrzött és a független ügyletek között, vagy az adott ügyleteket bonyolító társaságok között, nehézségekbe ütközhet az árat befolyásoló tényezőket hellyel-közzel kiküszöbölő helyesbítések meghatározása. A megközelítően pontos helyesbítésekre tett törekvés során tapasztalt nehézségek nem zárhatják ki eleve az összehasonlítható független árak módszerének lehetséges alkalmazását. A gyakorlati szempontok rugalmasabb hozzáállást követelnek meg, ami lehetővé teszi az összehasonlítható független árak módszerének alkalmazását és annak kiegészítését – ha szükséges – más megfelelő módszerekkel, amelyek mindegyikét értékelni kell viszonylagos pontosságuk szerint. Minden erőfeszítést meg kell tenni az adatok oly módon történő helyesbítésére, hogy azok megfelelően alkalmazhatók legyenek az összehasonlítható független árak módszerében. Mint bármely módszernél, az összehasonlítható független árak módszer viszonylagos megbízhatóságát is befolyásolja, hogy milyen pontossággal végezhetők el azok a helyesbítések, amelyekkel megvalósítható az összemérhetőség.

B.2. Példák az összehasonlítható független árak módszerének alkalmazására

2.17. A következő példák az összehasonlítható független árak módszerének alkalmazását illusztrálják, ideértve az olyan helyzeteket is, amikor szükség

lehet a független ügyletek helyesbítésére, hogy összehasonlítható független ügyletekké váljanak.

2.18. Az összehasonlítható független árak módszere különösen megbízható módszer akkor, ha egy független vállalkozás ugyanazt az árut értékesíti, mint két kapcsolt vállalkozás egymás között. Például két kapcsolt vállalkozás egymás számára hasonló fajtájú, minőségű és mennyiségű, márkajelzés nélküli kolumbiai kávébabot értékesít, mint egy független vállalkozás, feltételezve, hogy az ellenőrzött és a független ügyletek nagyjából hasonló időben, a termelési/elosztási lánc ugyanazon szakaszában és hasonló feltételek mellett történnek. Amennyiben az egyetlen rendelkezésre álló független ügylet márkajelzés nélküli brazil kávébabra vonatkozik, helyénvaló annak kiderítésre, hogy a kávébabok különbözősége lényegesen érinti-e az árat. Például rá lehet kérdezni, hogy a kávébab eredete a szabadpiacon általában felárat követel-e meg vagy engedményt tesz szükségessé. Az ilyen információ beszerezhető az árutőzsdékről vagy kikövetkeztethető a közvetítők áraiból. Amennyiben e különbség jelentősen befolyásolja az árat, helyénvaló valamilyen helyesbítés. Ha nem végezhető megközelítően pontos helyesbítés, az összehasonlítható független árak módszerének megbízhatósága csökken, és egy másik – kevésbé közvetlen – módszer alkalmazása válhat szükséggé.

2.19. A helyesbítések szükségességének egy szemléletes példája lehet, amikor az ellenőrzött és független eladások körülményei azonosak, kivéve azt a tényezőt, hogy az ellenőrzött ár a célállomásig való szállítást, míg a független ár FOB paritási feltételeket takar. A szállítási és biztosítási feltételekben felmerülő különbségeknek általában nagyon konkrét és meglehetősen jól ellenőrizhető hatásuk van az árra. Ily módon a független eladási ár meghatározásához helyesbíteni kell az árat a szállítási feltételekben felmerülő különbséggel.

2.20. Egy másik példaként tételezzük fel, hogy egy adóalany 1000 tonna árut értékesít tonnánként 80 dolláros áron egy, az MNE csoportján belüli kapcsolt vállalkozásnak, ugyanakkor egy független vállalkozásnak 500 tonnát ad el ugyanabból az áruból, tonnánként 100 dolláros áron. Ez az eset megkívánja annak mérlegelését, hogy az eltérő mennyiségnek vajon kell-e a transzferár helyesbítését eredményeznie. A szokásos mennyiségi engedmények meghatározása céljából kutatást kell végezni az adott piacon, hasonló termékekre kötött ügyletek elemzésével.

C. Viszonteladási árak módszere

C.1. Általános tudnivalók

2.21. A viszonteladási árak módszerének alapja az az ár, amelyen egy kapcsolt vállalkozástól megvásárolt terméket egy független vállalkozásnak továbbértékesítenek. Ezt az árat (a viszonteladási árat) ezután csökkentik az árra alkalmazott, megfelelő bruttó haszonnal (a viszonteladási árréssel); ez képviseli azt az összeget, amelyből a viszonteladó fedezni kívánja értékesítési és egyéb működési költségeit, és amelyből – az elvégzett feladatok függvényében (figyelembe véve az igénybe vett eszközöket és a vállalt kockázatokat) – megfelelő nyereséget akar elérni. A viszonteladási árrés levonása után fennmaradó összeg tekinthető – a termék beszerzésével kapcsolatos egyéb költségekkel való helyesbítés után (pl. vámilleték) – az eszközök kapcsolt vállalkozások közötti eredeti átadása szokásos piaci árának. Ez a módszer valószínűleg a marketingműveleteknél a leghasznosabb.

2.22. A viszonteladó által az ellenőrzött ügyletben elért árrés annak a viszonteladási árrésnek az alapján határozható meg, amelyet ugyanezen viszonteladó az általa végrehajtott, összehasonlítható független ügyletek (belső összehasonlítható ügyletek) során vásárolt és eladott tételeknél alkalmazott. Iránymutatásként szolgálhat ezen kívül az a viszonteladási árrés, amelyet egy független fél ért el összehasonlítható független ügyletekben (külső összehasonlítható ügyletek). Ha a viszonteladó általános közvetítői tevékenységet folytat, a viszonteladási árrés viszonyítható az ügynöki jutalékhoz, amelyet általában az értékesített áru eladási árának százalékában határoznak meg. Ilyen esetben a viszonteladási árrés meghatározásánál figyelembe kell venni, hogy a közvetítő képviselőként vagy viszonteladóként lép fel.

2.23. Követve az I. fejezet alapelveit, egy független ügylet akkor vethető össze egy ellenőrzött ügylettel (azaz akkor minősül összehasonlítható független ügyletnek) a viszonteladási árak módszerének alkalmazásakor, ha a következő két feltétel valamelyike teljesül: a) az összehasonlítandó ügyletek vagy az adott ügyleteket bonyolító vállalkozások közötti esetleges különbségek egyike sem érintheti lényegesen a nyílt piaci viszonteladási árrést; vagy b) megközelítően pontos helyesbítések végezhetők az ilyen különbségek lényeges hatásának kiküszöbölésére. A viszonteladási árak módszere alkalmazásakor végzett összehasonlítások során általában kevesebb helyesbítésre van szükség a termékbeli különbségek meghatározásához, mint az összehasonlítható független árak módszere esetében, mivel valószínű,

hogy a termékek közötti kisebb különbségeknek inkább az árra lehet lényeges hatásuk, mint az árrésre.

2.24. Egy piacgazdaságban a hasonló feladatok végzéséért járó díjazás rendszerint különböző tevékenységeken keresztül egyenlítődik ki. Ezzel szemben a különböző termékek árai csak olyan mértékben egyenlítődnének ki, amennyire azok képesek egymást helyettesíteni. Mivel a bruttó árrések a konkrétan elvégzett feladatokért járó Ż az eladási költségek levonása után megmaradó – bruttó díjazást képviselik (figyelembe véve az igénybe vett eszközöket és a vállalt kockázatokat), a termékbeli különbségek kevésbé fontosak. Így például a tényekből megállapítható, hogy egy viszonteladó ugyanazt a tevékenységet végzi (figyelembe véve az igénybe vett eszközöket és a vállalt kockázatokat) a kenyérpirítók értékesítése során, mint amikor háztartási robotgépeket értékesít, és így egy piacgazdaságban hasonló mértékű díjazás járna a két tevékenységért. A fogyasztók azonban nem tekintenék a kenyérpirítót és a háztartási robotgépet egymás különösen közeli helyettesítőjének, ezért semmi nem indokolná, hogy ezek árai azonosak legyenek.

2.25. Bár a viszonteladási árak módszerénél megengedhetők a nagyobb termékbeli különbségek, az ellenőrzött ügyletben átadott eszközt mégis össze kell vetni a független ügyletben átadott eszközzel. Valószínűsíthető, hogy a nagyobb különbségek az ellenőrzött és független ügyletben résztvevők által végzett tevékenységek különbözőségében érhetők tetten. Míg a viszonteladási árak módszerének alkalmazása során esetleg kisebb mértékű termék-összehasoníthatóságra van szükség, továbbra is igaz marad az az állítás, hogy a termékek jobb összehasonlíthatósága jobb eredményt is ad. Például, ha egy ügylet tárgya egy értékes vagy egyedi immateriális eszköz, nagyobb jelentőséggel bírhat a termékek összehasonlíthatósága, és különös figyelmet kell fordítani annak biztosítására, hogy az összehasonlítás helytálló legyen.

2.26. Ajánlatos nagyobb hangsúlyt fektetni az összehasonlíthatóság I. fejezetben tárgyalt egyéb jellemzőire (azaz az elvégzett tevékenységekre, a gazdasági körülményekre, stb.) akkor, amikor az árrés elsősorban ezekhez a jellemzőkhöz kapcsolódik, és csak másodlagosan az értékesített konkrét termékekhez. Ilyen körülmény általában akkor áll fenn, ha egy olyan kapcsolt vállalkozás árrését kell meghatározni, amely nem használt viszonylag egyedi eszközöket (mint például értékes vagy egyedi immateriális javakat) ahhoz, hogy jelentősen növelje az átadandó termék értékét. Ily módon, ha a független és ellenőrzött ügyletek maga a termék kivételével min-

den egyéb tulajdonság terén összehasonlíthatók, a viszonteladási árak módszere megbízhatóbban értékelheti a szokásos piaci ár feltételeket, mint az összehasonlítható független árak módszere, kivéve, ha megközelítően pontos helyesbítések végezhetők az értékesített termékek közötti különbségek figyelembevételére. Ugyanez a szempont igaz a következőkben tárgyalt költség és haszon módszerre is.

2.27. Amikor az alkalmazott viszonteladási árrés egy független vállalkozás által egy összehasonlítható ügyletben alkalmazott árrésen alapul, a viszonteladási árak módszerének megbízhatóságát befolyásolhatja az, ha a kapcsolt vállalkozások és a független vállalkozások üzletvitelében lényeges különbségek merülnek fel. Az ilyen különbségek közé tartozhatnak azok, amelyek befolyásolják a figyelembe vett költségek szintjét (pl. különbség lehet a készletszint és választék kezelésének hatékonyságában), amelyek jelentékeny hatással lehetnek egy vállalkozás nyereségességére, de amelyek nem feltétlen érintik azt az árat, amelyen a vállalkozás a szabadpiacon beszerzi, vagy értékesíti áruit vagy szolgáltatásait. Ezeket a jellemzőket elemezni kell annak eldöntésekor, hogy egy független ügylet összehasonlítható-e a viszonteladási árak módszerének alkalmazásakor.

2.28. A viszonteladási árak módszere az elvégzett tevékenység összehasonlíthatóságától is függ, figyelembe véve az igénybe vett eszközöket és a vállalt kockázatokat. Csökkenhet a módszer megbízhatósága, ha az ellenőrzött és független ügyletek és az ügyleteket bonyolító felek között különbségek állnak fenn, és ezek a különbségek lényegesen érintik a szokásos piaci ár feltétel értékelésére használt jellemzőket, azaz ebben az esetben az elért viszonteladási árrést. Amennyiben olyan lényeges különbségek állnak fenn, amelyek befolyásolják az ellenőrzött és független ügyletekben realizált bruttó árrést (pl. az ügyletet bonyolító felek által végzett tevékenységek természetében), helyesbítéseket kell végezni az ilyen különbségek figyelembevétele érdekében. E helyesbítések mértéke és megbízhatósága bármely konkrét esetben hatással lesz a viszonteladási árak módszere szerint végzett elemzés viszonylagos megbízhatóságára.

2.29. A megfelelő viszonteladási árrést akkor a legegyszerűbb meghatározni, ha a viszonteladó nem növeli jelentősen a termék értékét. Ezzel szemben nehezebb lehet a viszonteladási árak módszerének alkalmazása a szokásos piaci ár megállapításához, ha az újbóli értékesítés előtt a terméken további feldolgozást végeznek, vagy oly módon építik be egy összetettebb termékbe, hogy a termék beolvad egy másik termékbe vagy besorolása megváltozik (pl. ha alkatrészeket szerelnek össze és kész vagy félkész árukat állíta-

nak elő). Egy másik példa, amikor a viszonteladási árakkal különösen óvatosan kell bánni, ha a viszonteladó jelentősen hozzájárul a termékkel összefüggő és egy kapcsolt vállalkozás tulajdonában lévő immateriális javak létrehozásához vagy fenntartásához (pl. védjegyek vagy kereskedelmi nevek). Ilyen esetekben az eredetileg értékesített áruk hozzájárulása a végtermék értékéhez nem értékelhető egyszerűen.

2.30. A viszonteladási árrés pontosabb, ha azt a viszonteladó az áruk megvásárlása után rövid időn belül realizálja. Minél több idő telik el az eredeti beszerzés és az újraértékesítés között, annál valószínűbb, hogy más tényezőket – a piaci változásokat, az árfolyammozgásokat, a költségek változását, stb. – is figyelembe kell venni az összehasonlítás során.

2.31. Számítani kell arra, hogy a viszonteladási árrés összegét befolyásolni fogja a viszonteladó által végzett tevékenységek szintje. E tevékenységi szint széles tartományban mozoghat attól kezdve, hogy a viszonteladó csak minimális szolgáltatásokat nyújt, mint szállítmányozó ügynök, egészen addig az esetig, amikor a viszonteladó magára vállalja a teljes tulajdonosi kockázatot a reklám, marketing, forgalmazás, a termék-felelősség (garancia), a készletek finanszírozása és egyéb kapcsolódó szolgáltatások felelősségének a kockázatával együtt. Amennyiben a viszonteladó az ellenőrzött ügyletben nem végez jelentős kereskedelmi tevékenységet, csak átadja az árukat egy harmadik félnek, a viszonteladási árrés – tekintettel a végzett tevékenységre – alacsony lehet. Magasabb lehet a viszonteladói árrés akkor, ha bizonyítható, hogy a viszonteladó különleges tapasztalattal rendelkezik az ilyen áruk értékesítésében, ténylegesen elkülönülő kockázatokat visel, vagy lényegesen hozzájárul a termékhez kapcsolódó immateriális javak létrehozásához vagy fenntartásához. A viszonteladó által végzett tevékenység szintjét azonban – legyen az minimális vagy számottevő – megfelelő bizonyítékokkal alaposan alá kell támasztani. Idetartoznak az olyan marketingköltségek alátámasztása, amelyek szokatlanul magasnak tűnhetnek, például ha a reklámkiadások egy vagy nagyobbik része egyértelműen a védjegy jogszerű tulajdonosa javára nyújtott szolgáltatásként merült fel. Ilyen esetekben a költség és haszon módszer jól kiegészítheti a viszonteladási árak módszerét.

2.32. Ha a viszonteladó egyértelműen jelentős kereskedelmi tevékenységet végez magán a viszonteladói tevékenységen túl, akkor egy meglehetősen magas viszonteladási árrés várható. Amennyiben a viszonteladó tevékenysége során értékes és esetleg egyedi eszközöket vesz igénybe (pl. a viszonteladó olyan immateriális javait, mint a marketingszervezete), akkor

nem biztos, hogy helyénvaló az ellenőrzött ügylet szokásos piaci ár feltételeit olyan független ügyletekből származtatott, nem helyesbített viszonteladási árrések alkalmazásával értékelni, ahol a független viszonteladó nem vesz igénybe hasonló eszközöket. Ha a viszonteladó birtokában értékes marketing immateriális javak vannak, a független ügylet viszonteladási árak alkalmazásakor alábecsülhető az a nyereség, amelyre az ellenőrzött ügylet viszonteladója jogosult lenne, kivéve, ha az összehasonlítható független ügyletben ugyanaz a viszonteladó, vagy egy hasonlóan értékes marketing immateriális jószágot birtokló viszonteladó vesz részt.

2.33. Abban az esetben, ha egy közvetítő vállalaton keresztül áruelosztó lánc működik, az adóhatóságok számára lényeges lehet vizsgálni nemcsak a közvetítő vállalattól vásárolt áruk viszonteladási árát, de azt az árat is, amelyet az ilyen vállalat fizet saját szállítójának, valamint a közvetítő vállalat által ellátott funkciókat is. Természetesen felmerülhetnek gyakorlati nehézségek az ilyen információ megszerzésekor, és a közvetítő vállalat valódi funkcióinak meghatározása sem egyszerű. Amennyiben nem bizonyítható, hogy a közvetítő vállalat valós kockázatot visel, vagy pedig olyan gazdasági tevékenységet végez a láncban, amely növeli az áruk értékét, akkor az árnak minden olyan összetevője, amely állítólagosan a közvetítő vállalat tevékenységének tudható be, nagy valószínűséggel az MNE csoporton belül másnak tulajdonítható, mivel a független vállalkozások általában nem engednék, hogy az ilyen vállalatok osztozzanak az ügyleten elért haszonban.

2.34. A viszonteladási árrés attól függően is változhat, hogy a viszonteladó kizárólagos joggal rendelkezik-e az áruk továbbértékesítésére. Ilyen jellegű megállapodások független vállalkozások között merülnek fel, és ez befolyásolhatja az árrést. Éppen ezért az ilyen jellegű kizárólagos jogot figyelembe kell venni az összehasonlítás során Az ilyen kizárólagos joghoz rendelt érték bizonyos mértékig függ annak területi hatályától, valamint az esetleges helyettesítő áruk létezésétől és azok viszonylagos versenyképességétől. Egy ilyen megállapodás egy független ügyletben a szállító és viszonteladó számára egyaránt értékes lehet, például nagyobb erőfeszítésre ösztönözheti a viszonteladót a szállító egy konkrét termékcsaládjának értékesítésében. Másrészről az ilyen megállapodás bizonyos monopóliumot biztosíthat a viszonteladónak, amelynek eredményeképpen a viszonteladó jelentős forgalmat realizálhat különösebben nagy erőfeszítések nélkül. Ennek megfelelően minden egyes esetben körültekintően kell megvizsgálni az ilyen tényezőnek a megfelelő árrésre gyakorolt hatását.

2.35. Ha az ellenőrzött ügyletnél alkalmazott számviteli gyakorlat különbözik a független ügyletben alkalmazottól, megfelelő helyesbítéseket kell végezni a viszonteladási árrés kiszámításához használt adatokban annak biztosítására, hogy minden esetben azonos fajtájú költségeket használjunk a bruttó árrés kalkulációjához. Például a kutatási és fejlesztési költségek megjelenhetnek a működési vagy az értékesítési költségek között is. Ekkor a kérdéses bruttó árrések nem lennének összehasonlíthatók a megfelelő helyesbítések nélkül.

C.2. Példák a viszonteladási árak módszerének alkalmazására

2.36. Tegyük fel, hogy két kereskedő ugyanazt a terméket értékesíti ugyanazon a piacon és ugyanazon márkanév alatt. „A" kereskedő jótállást ajánl, „B" kereskedő nem. „A" kereskedő érvényesíti a jótállást az árképzési stratégiájában, és így a terméket magasabb áron értékesíti, ami magasabb bruttó haszonrést eredményez (ha nem vesszük figyelembe a jótállási szolgáltatás költségeit), mint „B" kereskedő haszonrése, aki alacsonyabb áron értékesít. A két árrés nem hasonlítható össze addig, amíg el nem végeznek egy megközelítően pontos helyesbítést e különbség figyelembevétele érdekében.

2.37. Tételezzük fel, hogy az összes termékre biztosítanak jótállást, hogy a lefelé alkalmazott ár (a vételár) egységes legyen. Noha „C" kereskedő nyújt jótállást, de valójában a szállító alacsonyabb ár alkalmazásával kompenzálja őt ezért. „D" kereskedő nem nyújt jótállást, azt a szállító nyújtja (a kereskedő terméket visszaküldik a gyárba). Azonban „D" kereskedő szállítója magasabb árat számol fel „D"-nek, mint a „C" kereskedőnek. Amennyiben „C" kereskedő a jótállás költségét az eladott áruk költségeként számolja el, akkor a bruttó haszonrésnek a különbségek miatti helyesbítése automatikus. Ha azonban a jótállási költségeket működési költségként számolja el, akkor torzulás keletkezik az árrések között, amit helyesbíteni kell. Az indoklás ebben az esetben az lenne, hogy ha „D" maga nyújtotta volna a jótállást, akkor a szállítója csökkentette volna a transzferárat, és így „D" bruttó haszonrése magasabb lenne.

2.38. Egy társaság független kereskedőkön keresztül értékesíti termékét öt olyan országban, ahol nincs leányvállalata. A kereskedők csak értékesítik a terméket és nem végeznek semmilyen kapcsolódó tevékenységet. A társaság az egyik országban leányvállalatot nyitott. Mivel ez a konkrét piac stratégiai fontosságú, a társaság előírja leányvállalatának, hogy csak az ő termékét értékesítse és nyújtson technikai segítséget az ügyfeleknek. Még akkor is, ha minden egyéb tényező és körülmény hasonló, a leányvállalatéhoz

hasonló kizárólagos értékesítési megállapodással nem rendelkező és technikai segítséget nem nyújtó független vállalkozások elért árrése esetében fontolóra kell venni, hogy szükség van-e helyesbítésre az összemérhetőség megteremtéséhez.

D. A költség és haszon módszer

D.1. Általános tudnivalók

2.39. A költség és haszon módszer alapja az a költség, amely az áru (vagy szolgáltatások) szállítójánál merül fel egy ellenőrzött ügyletben az áruk vagy a szolgáltatások kapcsolt vevő részére való értékesítése vagy nyújtása során. Ezután egy megfelelő költségarányos haszonnal növelik a költséget egy elfogadható nyereség elérése céljából, figyelembe véve a végzett tevékenységet és a piaci feltételeket. A költségarányos haszon fenti költséghez való hozzáadása után kapott összeg tekinthető az eredeti ellenőrzött ügylet szokásos piaci árának. Ez a módszer valószínűleg akkor a leghasznosabb, ha félkész árukat értékesítenek kapcsolt vállalkozások között, ahol a kapcsolt vállalkozások közös létesítmény-használati megállapodást vagy hosszú távú vételi és szállítói megállapodást kötnek, illetve ha az ellenőrzött ügylet szolgáltatásnyújtást foglal magában.

2.40. Az ellenőrzött ügyletben a szállító költségarányos hasznát lehetőleg annak a költségarányos haszonnak az alapján kell megállapítani, amelyet ugyanaz a szállító egy összehasonlítható független ügyletben (belső összehasonlítható ügyletben) realizál. Ezen túlmenően útmutatóként szolgálhat az a költségarányos haszon, amelyet egy független vállalkozás összehasonlítható ügyletekben (külső összehasonlítható ügyletekben) elért volna.

2.41. Követve az I. fejezet alapelveit, egy független ügylet akkor vethető össze egy ellenőrzött ügylettel (azaz akkor minősül összehasonlítható független ügyletnek) a költség és haszon módszere szempontjából, ha a következő két feltétel valamelyike teljesül: a) az összehasonlítandó ügyletek vagy az adott ügyleteket bonyolító vállalkozások közötti különbségek egyike sem (ha egyáltalán van ilyen különbség) érintheti lényegesen a nyílt piaci költségarányos hasznot, vagy b) megközelítően pontos helyesbítések végezhetők az ilyen különbségek lényeges hatásának kiküszöbölésére. Annak meghatározásakor, hogy egy ügylet elfogadható-e összehasonlítható független ügyletként a költség és haszon módszer szempontjából, ugyanazok – a 2.23.–2.28. bekezdésekben meghatározott – az alapelvek érvényesek, mint a viszontela-

dási árak módszerénél. Így a költség és haszon módszernél kevesebb helyesbítésre lehet szükség a termékbeli különbségek miatt, mint az összehasonlítható független árak módszerénél, és helyénvaló lehet több jelentőséget tulajdonítani az I. fejezetben leírt összehasonlíthatósági tényezőknek, amelyek közül néhány erőteljesebben befolyásolhatja a költségarányos hasznot, mint az árat. Csakúgy, mint a viszonteladási árak módszerénél (lásd a 2.21. bekezdést), ha vannak olyan különbségek (például az ügyleteket bonyolító felek által végzett tevékenység természetében), amelyek lényegesen befolyásolják az ellenőrzött és független ügyletekben elért költségarányos hasznot, megközelítően pontos helyesbítéseket kell végezni az ilyen különbségek figyelembevétele érdekében. E helyesbítések mértéke és megbízhatósága konkrét esetekben hatással lesz a költség és haszon módszer szerint végzett elemzés viszonylagos megbízhatóságára.

2.42. Tételezzük fel például, hogy „A" társaság kenyérpirítót gyárt és értékesít egy kereskedőnek, amely kapcsolt vállalkozás; „B" társaság pedig vasalót gyárt és ad el egy kereskedőnek, amely egy független vállalkozás. Feltesszük azt is, hogy az egyszerű kenyérpirítók és vasalók gyári haszonrése általában egyforma a háztartási kisgép ágazatban. (A költség és haszon módszer használata itt arra a feltételezésre épít, hogy nincsenek hasonló kenyérpirítókat előállító független gyártók). Ha a költség és haszon módszert alkalmaznánk, akkor az ellenőrzött és a független ügyletekben realizált, összehasonlítandó haszonkulcsot úgy kellene meghatározni, hogy a gyártó kereskedővel szemben alkalmazott eladási ára és a termék előállítási költsége között jelentkező különbözetet elosztjuk a termék előállítási költségeivel. Azonban „A" társaság esetleg sokkal hatékonyabb gyártási eljárásokkal rendelkezik, mint „B" társaság, ami lehetővé teszi számára, hogy alacsonyabb költségekkel dolgozzon. Ennek eredményeképpen, még akkor is, ha „A" társaság kenyérpirító helyett vasalót gyártana, és ugyanazt az árat számítaná fel, mint amit „B" társaság számláz a vasalókért (azaz nem állnának fenn különleges körülmények), indokolt lenne, hogy „A" társaság nyereségszintje magasabb legyen „B" társaság haszonrésénél. Ily módon, hacsak nem lehetséges helyesbíteni a nyereséget e különbség figyelembe vételére, a költség és haszon módszer alkalmazása nem teljesen megbízható ebben az összefüggésben.

2.43. A költség és haszon módszer helyes alkalmazása felvet néhány problémát, különösen a költségek meghatározása terén. Bár az igaz, hogy a működés fenntartása érdekében egy vállalkozás költségeinek meg kell térülniük egy bizonyos időszak alatt, azok a költségek egy adott évben és egy konkrét esetben nem feltétlen meghatározóak a megfelelő nyereség szempontjá-

ból. Míg a társaságokat gyakran rákényszeríti a verseny, hogy áraikat az adott áru előállítási költségére szorítsák le, vagy kapcsolódó szolgáltatásokat nyújtsanak, vannak más olyan körülmények is, ahol nincs szembeötlő kapcsolat a felmerülő költségek szintje és a piaci ár között (pl. ha egy értékes felfedezést sikerült elérni és a találmány tulajdonosánál csak alacsony kutatási költségek merültek fel).

2.44. Ezen túlmenően a költség és haszon módszer alkalmazásánál figyelmet kell fordítani arra, hogy egy összehasonlítható költségalaphoz összehasonlítható hasznot rendeljünk. Például, ha a költség és haszon módszer alkalmazásánál hivatkozási alapul vett szállító tevékenysége végzése során bérelt üzleti eszközöket vesz igénybe, ugyanakkor az ellenőrzött ügyletben a szállító tulajdonosa az üzleti eszközöknek, a költségalap nem feltétlenül lesz összehasonlítható helyesbítés nélkül. A költség és haszon módszer az ellenőrzött ügyletben elért költségarányos haszon és az egy vagy több összehasonlítható független ügyletben elért költségarányos haszon összehasonlításán alapul. Ezért elemezni kell azokat az ellenőrzött és független ügyletek közötti különbségeket, amelyek hatással vannak a haszon mértékére annak eldöntéséhez, hogy milyen helyesbítést kell végezni a független ügyletek vonatkozó hasznában.

2.45. E célból különösen fontos figyelembe venni az olyan költségek – működési és nem-működési költségek, ideértve a pénzügyi ráfordításokat is – szintjében és fajtában felmerülő különbségeket, amelyek összefüggnek a felek által végzett tevékenységgel vagy vállalt kockázatokkal, vagy az összehasonlítás tárgyát képező ügylettel. E különbségek szemügyre vétele a következőket jelezheti:

a) Amennyiben a költségek olyan tevékenységbeli különbséget tükröznek (mérlegelve az igénybe vett eszközöket és a vállalt kockázatokat), amelyet nem vettek figyelembe a módszer alkalmazása során, szükség lehet a költségarányos haszon helyesbítésére.

b) Amennyiben a költségek olyan további funkciókat tükröznek, amelyek elválnak a módszer által vizsgált tevékenységektől, szükség lehet e funkciók külön díjazásának megállapítására. Az ilyen tevékenységek például kiterjedhetnek szolgáltatásnyújtásra, amelyre megfelelő ellenérték határozható meg. Hasonlóképpen, a nem független áron alapuló megállapodásokat tükröző tőkeszerkezetből eredő költségek külön helyesbítést igényelhetnek.

c) Amennyiben az összehasonlított felek költségeinek különbségei csupán a vállalkozások hatékonyságát vagy hatékonyságának hiányát tükrözik – ami általában a felügyeleti, általános és igazgatási költségekből

adódik –, akkor nem feltétlen lenne helyénvaló a bruttó haszon helyesbítése. A fenti körülmények bármelyikében indokolt lehet a költség és haszon módszer és a viszonteladási árak módszerének kiegészítése más módszerek alkalmazása mellett elért eredmények figyelembe vételével (lásd a 2.11. bekezdést).

2.46. Az összehasonlíthatóság egy másik fontos szempontja a számviteli következetesség. Ha az ellenőrzött és a független ügyletben alkalmazott számviteli gyakorlat eltér, megfelelő helyesbítéseket kell végezni a felhasznált adatokban annak érdekében, hogy a következetesség biztosítása céljából minden egyes esetben ugyanazon költségfajtákat alkalmazzuk. A bruttó haszonréseket következetesen kell mérni a kapcsolt vállalkozásoknál és a független vállalkozásoknál egyaránt. Ezen túlmenően minden vállalkozásnál felmerülhetnek különbségek a bruttó haszonrést érintő költségek elszámolásában, amelyeket figyelembe kell venni a megbízható összehasonlíthatóság megteremtése érdekében. Egyes esetekben szükség lehet bizonyos működési költségek figyelembe vételére a következetesség és összehasonlíthatóság eléréséhez. Ilyen körülmények között a költség és haszon módszer inkább a nettó, semmint a bruttó nyereség elemzéséhez kezd közelíteni. A 2.64.–2.67. bekezdésekben kifejtett indokok miatt a működési költségek figyelembe vétele hátrányosan befolyásolhatja az elemzés megbízhatóságát. Ezért az ilyen elemzések megbízhatóságának mérlegelésekor megalapozottak lehetnek a 2.68.–2.75. bekezdésekben ismertetett óvintézkedések.

2.47. Míg a pontos számviteli szabványok és feltételek eltérhetnek, általában egy vállalkozás költségei és ráfordításai három nagy kategóriába sorolhatók. Az első kategóriába tartoznak a termék vagy szolgáltatás előállításakor felmerülő közvetlen költségek, mint például az anyagköltségek. A második kategóriába tartoznak a termelés közvetett költségei, amelyek ugyan szorosan kapcsolódnak az előállítási folyamathoz, de közösek lehetnek több termék vagy szolgáltatás esetében (pl. a különböző termékeket előállító berendezést javító szervizosztály költsége). Végül vannak a vállalkozás egészének működési költségei, mint például a felügyeleti, általános vagy igazgatási költségek.

2.48. A bruttó, illetve a nettó nyereség elemzése közötti különbség a következőképpen értelmezhető. A költség és haszon módszer általában a termelés közvetlen és közvetett költségei után számított hasznot használja, míg a nettó nyereségen alapuló módszer a vállalkozás egésze működési költségeinek beszámítása utáni nyereséggel dolgozik. Tudomásul kell venni, hogy az egyes országok gyakorlata közötti különbségek miatt nehéz meg-

húzni egy pontos határvonalat a fenti három kategória között. Így például a költség és haszon módszer bizonyos esetekben lehetőséget teremthet néhány olyan költség beszámítására, ami működési költségnek tekinthető, mint azt említettük a 2.46. bekezdésben. Ennek ellenére az előbbiekben ismertetett három osztály közti határ matematikai pontosságú meghatározásának problémája nem változtatja meg a bruttó, illetve a nettó nyereségen alapuló megközelítések közti alapvető gyakorlati különbséget.

2.49. Elvben a termelés egyes egységeihez a bekerülési költségeket kellene hozzárendelni, bár a költség és haszon módszer – bevallottan – túlértékelheti ezeket a költségeket. Bizonyos költségek, például az anyag-, munkaerő- és szállítási költségek, egy időszakon belül is változnak, és ezért helyénvaló lehet a költségek adott időszakra való átlagolása. Az átlagolás helyénvaló lehet termékcsoportokon vagy egy bizonyos termékcsaládon belül is. Továbbá helye lehet az átlagolásnak a tárgyi eszközök költségének számításakor is abban az esetben, ha a különböző termékek előállítása vagy feldolgozása párhuzamosan történik és a termelés mennyisége ingadozik. Az olyan költségek, mint az újrabeszerzési érték vagy a határköltség figyelembevételére is szükség lehet, ha azok mérhetők és a megfelelő nyereség pontosabb megközelítését eredményezik.

2.50. A költség és haszon módszer alkalmazásánál figyelembe vehető költségek az áruk és szolgáltatások szállítójának költségeire korlátozódnak. Ez a megszorítás felvetheti azt a problémát, hogy bizonyos költségek miképpen kerüljenek megosztásra a szállítók és a vevők között. Megvan az eshetősége, hogy egyes költségeket a vevő visel a szállító azon költségalapjának csökkentése érdekében, amelyre a haszon számítása történik. A gyakorlatban ez úgy érhető el, hogy nem rendeljük hozzá a szállítóhoz a ráeső általános költségeket és más, a vevő által (gyakran az anyavállalat által) a szállító (gyakran egy leányvállalat) javára viselt költségeket. A megosztást egy funkcionális elemzés alapján kell elvégezni az érintett feleknek (figyelembe véve az igénybe vett eszközöket és a vállalt kockázatokat) az I. fejezet rendelkezései szerint. Ehhez kapcsolódik az a probléma, hogy miképpen történjen az általános költségek felosztása, azaz a forgalom arányában, az alkalmazottak számaránya vagy költségaránya, vagy más kritérium alapján. A költségfelosztás kérdését a költség-hozzájárulási megállapodásokról szóló VIII. fejezetben is tárgyaljuk.

2.51. Néhány esetben megalapozott lehet csak a változó vagy a járulékos (pl. határköltség) költségek használata, mivel az ügyletek marginális termelés értékesítését képviselik. Az ilyen igény akkor megalapozott, ha az áruk

nem voltak magasabb áron értékesíthetők az adott külföldi piacon (lásd a piaci betörés tárgyalását is az I. fejezetben). Az ilyen igény elbírálásakor figyelembe vehető tényezők közé tartozik az az információ, hogy az adóalany az adott külföldi piacon ugyanabból vagy hasonló áruból értékesített-e más ügylet keretében, az adóalanyok termelésének hány százalékát (mennyiségben és értékben) képviseli a „marginális termelés", a megállapodás feltételei, és az adóalany vagy az MNE csoport által elvégzett piaci elemzés azon részletei, amelyek megállapították, hogy a termékeket nem lehetett magasabb áron értékesíteni az érintett külföldi piacon.

2.52. Nem határozható meg olyan általános szabály, amely minden esetre alkalmazható. A költségek meghatározásához használt különféle módszereknek következeteseknek kell lenniük az ellenőrzött és független ügyletek esetében egyaránt, és következetesnek kell lenniük időben is, az adott vállalkozások tekintetében. Például a megfelelő költségarányos haszon meghatározásakor szükség lehet annak figyelembevételére, hogy a termék elérhető-e különböző forrásokból, lényegesen eltérő árakon. A kapcsolt vállalkozások dönthetnek úgy, hogy a költségarányos haszon számításánál költségalapjukat standardizált módon számítják ki. Egy független fél feltehetőleg nem fogadná el, hogy megfizesse a másik fél alacsony hatékonyságából eredő magasabb árat. Másrészről, ha a másik fél hatékonyabb annál, mint ami rendes körülmények között várható lenne, részesülnie kell ebből az előnyből. A kapcsolt vállalkozások előre megegyezhetnek abban, hogy milyen költségeket tekintenek elfogadhatónak a költség és haszon módszer alkalmazásakor.

D.2. Példák a költség és haszon módszer alkalmazására

2.53. „A" tömegpiacra szánt órákhoz időmérő szerkezeteket gyártó belföldi termelő. „A" ezeket a termékeket külföldi leányvállalatának, azaz „B"-nek értékesíti. „A" 5 százalékos bruttó haszonrést realizál termelő tevékenységén. „X", „Y" és „Z" tömegpiacra szánt órákhoz időmérő szerkezeteket gyártó független belföldi termelők. „X", „Y" és „Z" független külföldi vásárlóknak értékesítik termékeiket. „X", „Y" és „Z" termelőtevékenységükön 3-5 százalékos bruttó haszonrést érnek el. „A" a felügyeleti, általános és igazgatási költségeket működési költségként számolja el, így ezek a költségek nem jelennek meg az eladott áruk beszerzési értékében. „X", „Y" és „Z" bruttó haszonrése azonban tartalmazza a felügyeleti, általános és igazgatási költségeket az eladott áruk beszerzési értékének részeként. Ezért „X", „Y" és „Z" bruttó haszonrését helyesbíteni kell a számviteli következetesség biztosítása érdekében.

2.54. „C” vállalat „D” országban az „F” országbeli „E” vállalat 100%-os tulajdonában levő leányvállalata. „F” országgal összehasonlítva „D” országban nagyon alacsony a bérszínvonal. „C” vállalat „E” vállalat költségére és kockázatára tévékészülékeket szerel össze. Minden szükséges alkatrészt, know-how-t stb. „E” vállalat biztosít. „E” vállalat garantálja az összeszerelt termék megvásárlását, ha a tévékészülékek nem érnek el egy bizonyos minőségi színvonalat. A minőségellenőrzés után a tévékészülékeket – „E” vállalat költségére és kockázatára – „E” vállalat számos országban lévő elosztó központjaiba szállítják. A „C” vállalat által végzett funkció mindössze bérgyártásként jellemezhető, az általa viselhető kockázat a megállapodott minőségben és mennyiségben esetlegesen felmerülő különbség. A költség és haszon módszer alkalmazásának alapját az összeszerelési tevékenységhez kapcsolódó összes költség adja.

2.55. Az MNE csoport „A” vállalata szerződésben megállapodik ugyanazon MNE csoport „B” vállalatával, hogy kutatást végez „B” vállalat számára. A kutatás meghiúsulásának összes kockázatát „B” vállalat viseli. Ugyanez a vállalat birtokolja a kutatáson keresztül kifejlesztett immateriális javakat és ezért a kutatásból származó nyereség lehetősége is őt illeti meg. Ez egy tipikus helyzet a költség és haszon módszer alkalmazására. A kutatás minden költségét, amelyben a kapcsolt vállalkozások megegyeztek, meg kell téríteni. A költségarányos haszon azt tükrözheti, hogy az elvégzett kutatás mennyire innovatív és összetett.

III. rész: Ügyleti nyereségen alapuló módszerek

A. Bevezetés

2.56. Ez a rész az ügyleti nyereségen alapuló módszereket mutatja be, amelyek a szokásos piaci feltételekre jellemző eredményhez közelítő eredmény meghatározására használhatók azokban az esetekben, amikor az adott körülményeknek ezek a módszerek felelnek meg a leginkább – lásd a 2.1.–2.11. bekezdéseket. Az ügyleti nyereségen alapuló módszerek a kapcsolt vállalkozások között zajló egyes ügyletekből származó nyereség vizsgálatára alkalmasak. A szokásos piaci ár elvével csak azok a nyereségen alapuló módszerek állnak összhangban, amelyek megfelelnek az OECD Modellegyezmény 9. cikkében foglaltaknak, és teljesítik az összehasonlító elemzés elvégzésének

ezen Irányelvekben meghatározott követelményét. Tehát az úgynevezett „összehasonlítható nyereségek módszereit" vagy a „módosított költség és haszon illetőleg a módosított viszonteladási árak módszereit" csak olyan mértékig lehetséges alkalmazni, hogy az Irányelvvel való összhang ne sérüljön.

2.57. Az ügyleti nyereségen alapuló módszerek a kapcsolt ügyletek bizonyos köréből származó nyereséget vizsgálják. Az Irányelv értelmezésében az ügyleti nyereségen alapuló módszerek az ügyleti nyereségmegosztás módszere és az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer. A kapcsolt ügyletből származó nyereség megfelelő jele lehet annak, hogy az ügyletet más feltételek befolyásolták-e, mint amelyeket független vállalkozások hasonló körülmények között alkalmaztak volna.

B. Ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer

B.1. Általános tudnivalók

2.58. Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer azt a – megfelelő alapra (pl. költségek, árbevétel, eszközök) vetített – nettó nyereséget vizsgálja, amelyet egy adóalany egy kapcsolt ügyleten (vagy a 3.9.–3.12. bekezdésekben foglalt elvek alapján összevontan kezelhető kapcsolt ügyleteken) realizál. Tehát az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer hasonlóan működik, mint a költség és haszon módszer, illetve a viszonteladási árak módszere. Ebből a hasonlóságból az következik, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer akkor alkalmazható megbízható módon, ha a használata megegyezik a költség és haszon módszerével vagy a viszonteladási árak módszerével. Ez elsősorban azt jelenti, hogy az adóalany által végrehajtott kapcsolt ügylet (vagy a 3.9.–3.12. bekezdésekben foglalt elvek alapján összevontan kezelhető kapcsolt ügyletek) nettó nyereségmutatóját ideális esetben annak a nettó nyereségmutatónak az alapján kell meghatározni, amely ugyanennek az adóalanynak az összehasonlítható független ügyleteire – azaz a belső összehasonlítható ügyletekre – jellemző (lásd a 3.27.–3.28. bekezdéseket). Ahol ez nem lehetséges, ott az a nettó nyereség szolgálhat útmutatóul, amelyet egy független vállalkozás összehasonlítható ügyletekben (külső összehasonlítható ügyletekben) realizálhatott volna (lásd a 3.29.–3.35. bekezdéseket). El kell végezni a kapcsolt és a független ügyletek funkcionális elemzését annak megállapítására, hogy az ügyletek összehasonlíthatóak-e, és esetleg milyen kiigazításokra lehet szükség a megbízható eredmények elérése érdekében. Alkalmazni kell továbbá az

összehasonlíthatóság többi ismérvét is, így különösen a 2.68.–2.75. bekezdésekben felsoroltakat.

2.59. Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer általában nem használható megbízhatóan akkor, ha a felek mindegyikének ügylethez való hozzájárulása értékes és egyedi – lásd a 2.4. bekezdést. Ilyen esetben rendszerint az ügyleti nyereségmegosztás módszere a legmegfelelőbb – lásd a 2.109. bekezdést. Azokban az esetekben viszont, amikor a kapcsolt ügylethez való egyedi hozzájárulás teljes mértékben a felek egyikének tulajdonítható, egy egyoldalú módszer (hagyományos módszer vagy ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer) is alkalmazható. Ilyenkor a kevésbé összetett felet kell vizsgált félnek választani. A vizsgált fél fogalmának tárgyalását lásd a 3.18.–3.19. fejezetekben.

2.60. Számos esetben az ügyletben részt vevő felek egyikének hozzájárulása nem egyedi: például nem egyedi immateriális javakat – mint például nem egyedi üzleti folyamatokat vagy nem egyedi piaci ismeretet – használ fel. Ilyenkor egy hagyományos módszer vagy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása is megfelelhet az összehasonlíthatóság követelményeinek, mivel az összehasonlítható ügyletekben is hasonló, nem egyedi hozzájárulások kombinációjára lehet számítani.

2.61. Végezetül, egy adott ügylethez való értékes és egyedi hozzájárulás hiánya nem vonja maga után automatikusan azt, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer a legmegfelelőbb módszer.

B.2. Előnyök és hátrányok[1]

2.62. Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer egyik előnye, hogy a nettó nyereségmutatókra (pl. az eszközmegtérülési, árbevétel-arányos üzemi nyereségre és esetleg a nettó nyereség egyéb mérőszámaira) az ügyeletbeli különbségek kevésbé vannak hatással, mint a szokásos piaci ár esetében az összehasonlítható független árak módszerének alkalmazásakor. A nettó nyereségmutatók – szemben a bruttó haszonnal – a kapcsolt és független ügyletek közötti funkcionális különbségekre is kevésbé érzékenyek. A vállalkozások által ellátott tevékenységekben felmerülő különbségek gyakran a működési ráfordításokban tükröződnek, melynek következtében a bruttó

[1] A bruttó és nettó nyereségmutatók érzékenységét a II. fejezet I. mellékletében található példa illusztrálja.

haszonrés széles tartományban mozoghat, miközben a nettó üzemi nyereség mutatószámai nagyjából hasonló szinten állnak. Ráadásul egyes országokban a nyilvánosság számára elérhető adatokból nem derül ki egyértelműen, hogy mely ráfordításokat kell figyelembe venni a bruttó, illetve az üzemi nyereség megállapításához, ami megnehezítheti a bruttó haszon összehasonlíthatóságának értékelését, ám a nettó nyereségmutatók alkalmazásával ez a probléma elkerülhető.

2.63. Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer másik gyakorlati előnye, hogy – mint bármely egyoldalú módszer esetében – elegendő csak az egyik kapcsolt vállalkozásra (a vizsgált félre) vonatkozó pénzügyi mutatót vizsgálni. Hasonlóképpen – szemben azzal, ahogy az ügyleti nyereségmegosztás módszerének alkalmazása megkövetelné – gyakran szükségtelen az üzleti tevékenység összes résztvevőjének könyveit és nyilvántartásait közös alapon vezetni vagy az összes résztvevő költségeit megállapítani. Ez a gyakorlatban akkor lehet előnyös, ha az ügyletben résztvevő felek közül az egyik rendkívül összetett, illetve sok, egymással összefüggő tevékenységet végez, vagy ha nehézségbe ütközik az egyik félre vonatkozóan megbízható információt szerezni. A felek közötti ügylet megfelelő jellemzése és a leginkább megfelelő transzferár-képzési módszer kiválasztása érdekében azonban mindig el kell végezni az összehasonlító (illetve a funkcionális) elemzést, amelyhez viszont mind a vizsgált, mind a nem vizsgált félre vonatkozóan bizonyos információkat kell gyűjteni a kapcsolt ügylettel kapcsolatban az összehasonlíthatóságot meghatározó öt tényezőt illetően. Lásd a 3.20.–3.23. bekezdéseket.

2.64. Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszernek azonban számos hátránya is van. Egy adóalany nettó nyereségmutatóját néhány olyan tényező is befolyásolhatja, amelynek vagy semmilyen, vagy csak kevésbé jelentős, illetve közvetett hatása van a független felek viszonylatában jellemző árra vagy bruttó haszonra. Ezek a szempontok megnehezíthetik a szokásos piaci nettó nyereségmutatók pontos és megbízható meghatározását. Ezért fontosnak érezzük, hogy a későbbiekben (a 2.68.–2.75. bekezdésekben) részletesebb iránymutatással szolgáljunk arra vonatkozóan, hogyan biztosítható az összehasonlíthatóság az ügyleti nettó nyerségen alapuló módszer alkalmazásakor.

2.65. A szokásos piaci ár elvén alapuló bármely módszer alkalmazásához szükség van független ügyletekre vonatkozó információkra, ami azonban nem feltétlenül áll rendelkezésre a kapcsolt ügylet bonyolításakor. Ez különösen megnehezíti az adóalanyok helyzetét, ha az ügyleti nettó nyereségen

alapuló módszerre kívánnak támaszkodni (bár a 3.75.–3.79. bekezdésekben tárgyalt, több évre vonatkozó adatok használata enyhítheti ezt a problémát). Az sem biztos továbbá, hogy az adóalanyok elegendő olyan, az összehasonlítható független ügyletek nyereségével kapcsolatos információhoz férnek hozzá, amelyek lehetővé tennék a módszer helyes alkalmazását. Nehézségekbe ütközhet még az ellenőrzött ügylethez kapcsolódó bevételek és működési ráfordítások megállapítása is úgy, hogy az ügylet nyereségének mérését szolgáló nettó nyereségmutató meghatározható legyen. Az adóhatóságok számára több információ állhat rendelkezésre, amelyet más adóalanyok ellenőrzése során gyűjtöttek össze. Az adóhatóságok rendelkezésére álló, az adóalany előtt fel nem tárható adatok tárgyalását lásd a 3.36. bekezdésben, az időzítéssel kapcsolatos kérdésekét pedig a 3.67-379. bekezdésekben.

2.66. A viszonteladási árak módszeréhez és a költség és haszon módszerhez hasonlóan az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert is csak az egyik kapcsolt vállalkozásra kell alkalmazni. Az összehasonlíthatóság nem elégséges foka esetén a módszer használata során végzett elemzés egyoldalúsága mellett az is befolyásolhatja az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer általános megbízhatóságát, hogy sok, ártól független tényező is befolyásolhatja a nettó nyereséget. Az összehasonlíthatóság ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása esetén történő megítélésére vonatkozóan a B.3.1. rész ad részletes útmutatást alább.

2.67. Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásakor nehézségek merülhetnek fel a megfelelő viszontmódosítás meghatározása során is, különösen akkor, ha nem lehetséges a szokásos piaci ár levezetése. Ez az eset áll fenn például akkor, ha az adóalany a vételi és eladási oldalon is kapcsolt vállalkozásokkal áll összeköttetésben. Ilyen esetben, ha az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer azt jelzi, hogy az adóalany nyereségét felfelé kell helyesbíteni, felmerülhet némi bizonytalanság azt illetően, hogy akkor melyik kapcsolt vállalkozás nyereségét kell csökkenteni.

B.3. Alkalmazási útmutató

B.3.1. Az összehasonlíthatósági kritériumok alkalmazása az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerre

2.68. A legmegfelelőbb transzferár-képzési módszer kiválasztásához és alkalmazásához minden esetben összehasonlító elemzést kell végezni, és ez a folyamat az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer kiválasztása és alkalmazá-

sa esetén sem lehet kevésbé megbízható, mint más módszerek kiválasztása és alkalmazása során. Más módszerekhez hasonlóan az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer használata esetén is az a követendő gyakorlat, hogy az összehasonlítható ügyletek meghatározása és az azokból származó adatok felhasználása során vagy a 3.4. bekezdés leírt tipikus eljárást, vagy az elemzés alaposságának biztosítását szem előtt tartva megtervezett, azzal egyenértékű eljárást kell követni. El kell ismerni azonban, hogy a gyakorlatban gyakran csak korlátozott mértékben állnak rendelkezésre a külső összehasonlítható ügyletekre hatást gyakorló tényezőkkel kapcsolatos információk. A szokásos piaci eredményhez vezető megbízható becslés elvégzése rugalmasságot és jó ítélőképességet igényel. Lásd az 1.13. bekezdést.

2.69. A termékek közti különbségek általában befolyásolják az árakat, míg a tevékenységek különbözősége a bruttó haszonra lehet hatással. A nettó nyereségmutatót azonban kevésbé érintik az ilyen eltérések. Ez azonban nem jelenti azt – ahogy a viszonteladási árak módszerénél valamint a költség és haszon módszernél sem, amelyekre az ügyletek nettó nyereségén alapuló módszer hasonlít –, hogy két vállalkozás tevékenységének puszta hasonlósága feltétlenül megbízható összehasonlíthatósághoz vezet. A módszer alkalmazásakor – feltételezve, hogy a hasonló tevékenységek elkülöníthetők a vállalkozás által végzett tevékenységek széles tartományától – az ilyen tevékenységekhez kapcsolódó nettó nyereségmutatók továbbra sem feltétlenül lesznek automatikusan összehasonlíthatóak. Ez igaz például abban az esetben, ha az érintett vállalkozások különböző nyereségességi szinttel rendelkező eltérő gazdasági szektorban vagy különböző piacokon végzik tevékenységüket. Ha a fellelt összehasonlítható, független ügyleteket egy független vállalkozás végzi, az érintett kapcsolt vállalkozás és független vállalkozás nagyfokú hasonlóságára van szükség számos szempontból ahhoz, hogy a kapcsolt ügyletek összehasonlíthatóak legyenek. A termékeken és a tevékenységen kívül egyéb más tényezők is jelentősen befolyásolhatják a nettó nyereségmutatót.

2.70. A nettó nyereségmutató használata nagyobb mozgásteret biztosít a ténylegesen alkalmazott ár meghatározására, két okból is. Először is, a vállalkozások üzemi szintű ráfordításainak különbözősége miatt a nettó nyereségmutatót befolyásolhatja néhány olyan tényező is, amelyeknek a bruttó haszonra és az árakra nincs hatásuk (vagy kevésbé jelentős vagy kevésbé közvetlen a hatásuk). Másodszor, a nettó nyereségmutatót befolyásolhatják olyan tényezők – mint például a versenyhelyzet –, amelyek a bruttó haszonra és az árra is hatással vannak, azonban e tényezők hatása nem feltétlenül iktatható ki egyszerűen. A hagyományos módszerek esetében e té-

nyezők hatása a termék- és a tevékenység nagyobb hasonlóságára való törekvés természetes következményeként kiiktatódhat. Az adott esetre jellemző tényektől és körülményektől – különösen a funkcionális eltérések potenciálisan összehasonlítható vállalkozások költségszerkezetére és bevételére gyakorolt hatásától – függően előfordulhat, hogy a nettó nyereségmutató a bruttó haszonnál kevésbé érzékeny a funkciók mértékét és összetettségét, valamint – a kockázatok szokásos piaci viszonyoknak megfelelő szerződéses megosztása alapján meghatározott – kockázatszintet illető különbségekre. Az is előfordulhat azonban, szintén az adott esetre jellemző tényektől és körülményektől – különösen az állandó és a változó költségek arányától – függően, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer érzékenyebb a kapacitáskihasználás különbségeire, mint a költség és haszon módszer vagy a viszonteladási árak módszere. Ez abból adódik, hogy a közvetett állandó költségek (pl. az állandó gyártási vagy forgalmazási költségek) szintjében mutatkozó eltérések befolyásolják a nettó nyereségmutatót, de nem feltétlenül gyakorolnak hatást a bruttó nyereségre vagy a költségekre számított bruttó haszonra, amennyiben az árkülönbségekben nem tükröződnek. A bruttó és nettó nyereségmutatók érzékenységéről lásd a II. fejezet I. mellékletét.

2.71. A nettó nyereségmutatót közvetlenül befolyásolhatják az ágazatot jellemző következő körülmények: új belépők okozta fenyegetettség, versenyhelyzet, vezetési hatékonyság és egyéni stratégiák, helyettesítő termékek megjelenése, változó költségszerkezet (ami tükröződik például a gyár és berendezés életkorában), tőkeköltségbeli különbségek (pl. saját finanszírozás vagy hitelfelvétel) és az üzleti tapasztalat mértéke (pl. a vállalkozás induló vagy érett szakaszban van). Emellett ezeknek a tényezőknek mindegyikét számos egyéb összetevő is befolyásolhatja. Például az új belépők okozta fenyegetettség mértékét olyan elemek határozzák meg, mint a termék differenciáltsága, a tőkeigényesség, az állami támogatások és szabályozások rendszere. E tényezők közül néhány hatással lehet a hagyományos módszerek alkalmazására is.

2.72. Tételezzük fel, hogy az adóalany kiváló minőségű audio lejátszókat értékesít egy kapcsolt vállalkozásnak, és csak olyan nyereséginformáció áll rendelkezésre az összehasonlítható üzleti tevékenységekről, amely közepes minőségű audio lejátszók értékesítésére vonatkozik. Tegyük fel továbbá, hogy a kiváló minőségű audio lejátszók piacán nő az értékesítések száma, az újaknak magas belépési korláttal kell számolni, kevés a versenytárs és a termékek megkülönböztetésére széles lehetőségek állnak rendelkezésre. A felsorolt különbségek mindegyike valószínűleg lényegesen érinti a

vizsgált és az összehasonlított tevékenységek nyereségességét, és így ebben az esetben kiigazításra van szükség. Akárcsak a többi módszernél, a szükséges kiigazítások megbízhatóságára hatással lesz az elemzés megbízhatósága. Tehát szem előtt kell tartani, hogy még akkor is, ha a két vállalkozás pontosan ugyanabban az ágazatban működik, a nyereségesség különbözhet a piaci részesedéstől, versenyhelyzettől stb. függően.

2.73. Lehet azzal érvelni, hogy a fenti tényezőkből adódó pontatlanságokat áthidalja a független ártartomány terjedelme. A tartomány használata bizonyos fokig enyhítheti a pontatlanság mértéket, de esetlegesen figyelmen kívül hagyja azokat az eseteket, amikor az adóalany nyereségét egy teljesen egyedi tényező növeli vagy csökkenti. Ilyen esetben előfordulhat, hogy a tartományban nincsenek olyan pontok, amelyek egy egyedi tényező által hasonlóképpen befolyásolt, független vállalkozások nyereségét képviselnék. Ezért a tartomány használata sem oldja meg minden helyzetben az előzőekben tárgyalt problémákat. A szokásos piaci értéktartomány használatának az ismertetését lásd a 3.55.–3.66. bekezdésekben.

2.74. Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer gyakorlati megoldást nyújthat az egyébként megoldhatatlan transzferár-képzési problémákra, ha azt ésszerűen alkalmazzák és megtörténnek a megfelelő kiigazítások a fent említett különbségek figyelembevételére. Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer használata azonban csak akkor ajánlott, ha a nettó nyereségmutatókat ugyanazon adóalany hasonló körülmények között végzett független ügyleteiből határozzuk meg, vagy, ha az alkalmazott összehasonlítható független ügyletek független vállalkozások által lebonyolított ügyletek, a kapcsolt valamint a független vállalkozások közötti, a nettó nyereségmutatóra lényeges hatást gyakorló különbségeket megfelelően figyelembe vesszük. Sok ország aggodalmát fejezte ki azzal kapcsolatban, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásakor esetleg elmarad a hagyományos módszereknél alkalmazott körültekintő eljárás. Ha tehát az összehasonlításba bevont vállalkozások jellemzői közötti különbségek lényeges hatással vannak az alkalmazott nettó nyereségmutatókra, akkor az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása kiigazítások elvégzése nélkül nem lenne megfelelő. A kiigazítások mértéke és megalapozottsága befolyással van az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer segítségével elvégzett elemzés megbízhatóságára. Az összehasonlíthatóságot biztosító helyesbítések tárgyalását lásd a 3.47.–3.54. bekezdésekben.

2.75. Az összehasonlíthatóság egy másik fontos pillére a mérések következetessége. A nettó nyereségmutatókat következetesen kell meghatározni a kap-

csolt és a független vállalkozás esetében. Az összehasonlíthatóság érdekében figyelembe kell venni, hogy felmerülhetnek különbségek az egyes vállalkozások között abban, miként kezelik a nettó nyereséget befolyásoló üzemi és nem-üzemi ráfordításokat, mint például az értékcsökkenést, tartalékokat vagy céltartalékokat.

B.3.2. A nettó nyereségmutató kiválasztása

2.76. Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása során a 2.2. és 2.8. bekezdésekben tárgyalt, az adott eset körülményeinek leginkább megfelelő módszer kiválasztására vonatkozó útmutatást követve kell kiválasztani a legalkalmasabb nettó nyereségmutatót. Ehhez figyelembe kell venni a különféle lehetséges mutatók előnyeit és hátrányait; a mérlegelt mutató megfelelőségét a kapcsolt ügylet természetét figyelembe véve, amelyet elsősorban funkcionális elemzés keretében kell meghatározni. Vizsgálni kell továbbá az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer adott mutatóra épülő használatához szükséges, megbízható információk elérhetőségét (különösen az összehasonlítható független ügyletek vonatkozásában); továbbá a kapcsolt és a független ügyletek összehasonlíthatóságának a fokát köztük lévő különbségek kiküszöbölésére szolgáló és az összehasonlíthatóságot fokozó helyesbítések megbízhatóságát is beleértve, melyek az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer adott mutatóra épülő alkalmazásakor szükségessé válhatnak. A következő részben ezeket a tényezőket tárgyaljuk a nettó nyereség meghatározása és annak súlyozása szempontjából.

B.3.3. A nettó nyereség meghatározása

2.77. Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alapját képező nettó nyereségmutató meghatározásához alapelvként csak olyan elemeket lehet figyelembe venni, amelyek (a) közvetlenül vagy közvetetten kapcsolódnak a vizsgált kapcsolt ügylethez, és (b) jellegüket tekintve a működéssel állnak összefüggésben.

2.78. Azokat a ráfordításokat és bevételeket, amelyek nem kapcsolódnak a vizsgált kapcsolt ügylethez, ki kell zárni, amennyiben a független ügyletek összehasonlíthatóságát lényegesen befolyásolják. A kapcsolt ügyletből (vagy a 3.9.–3.12. bekezdésekben foglalt elvek alapján összevontan kezelhető kapcsolt ügyletekből) származó nettó nyereség megállapításához vagy vizsgálatához az adóalany pénzügyi adatainak megfelelő szintű szegmentálása szükséges. Éppen ezért helytelen lenne az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert az egész társaságra kiterjedően alkalmazni abban az

esetben, ha a társaság számos olyan különféle ellenőrzött ügyletet bonyolít, amelyek összesített alapon nem hasonlíthatóak megfelelően össze egy független vállalkozás ügyleteivel.

2.79. Hasonlóképpen, a független vállalkozások közötti ügyletek szükséges mértékig történő elemzése során ki kell zárni az összehasonlításból az olyan ügyleteknek tulajdonítható nyereséget, amelyek nem hasonlítanak a vizsgált ellenőrzött ügyletekhez. Végezetül, ha független vállalkozások nettó nyereségmutatóit használjuk, a független vállalkozás ügyleteinek tulajdonítható nyereséget nem szabad torzítani a független vállalkozás ellenőrzött ügyleteivel. Az adóalany ügyleteinek egyedi alapon és összevontan történő kezeléséről lásd a 3.9.–3.12. bekezdéseket, az ügyletben nem érintett harmadik felekre vonatkozó adatok felhasználását illetően pedig a 3.37. bekezdést.

2.80. A nettó nyereségmutató meghatározásából ki kell zárni az olyan, nem üzemi jellegű tételeket, mint a kapott és fizetett kamatok, valamint a jövedelemadók. Általában a nem ismétlődő kivételes és rendkívüli tételeket is szükséges kizárni. Ez azonban nem mindig van így, mert lehetnek olyan helyzetek, amikor az adott eset körülményeitől és a vizsgált fél által vállalt funkcióktól és viselt kockázatoktól függően helyénvaló lehet ezeket az elemeket is figyelembe venni. A kivételes és rendkívüli tételeket akkor is hasznos lehet megvizsgálni, ha a nettó nyereségmutató meghatározásánál nem kerülnek figyelembe vételre, mivel az összehasonlító elemzéshez értékes információt szolgáltathatnak (például ha azt tükrözik, hogy egy adott kockázatot a vizsgált fél visel).

2.81. Azokban az esetekben, amikor az eladási árak bizonyos hitelezési feltételekkel állnak összefüggésben, helyénvaló lehet a nettó nyereségmutató számítása során figyelembe venni a rövid távú forgótőke-finanszírozással kapcsolatos kamatbevételt, és/vagy indokolt lehet a forgótőkét helyesbíteni – lásd a 3.47-3.54. bekezdéseket. Ennek példája lehet az, amikor egy nagyméretű kiskereskedelmi vállalkozás a beszállítóinak hosszú határidővel fizet, a vevőivel szemben viszont szűk fizetési határidőket alkalmaz, ami pénztöbbletet biztosít a számára. Ennek következtében alacsonyabb eladási árakat alkalmazhat a vevőivel szemben azokhoz képest, amelyeket akkor kellene alkalmaznia, ha nem ilyen kedvező fizetési feltételeket élvezne.

2.82. Számos komoly összehasonlíthatósági kérdés merülhet fel annak kapcsán, hogy az árfolyamnyereséget, illetve árfolyamveszteséget vajon figyelembe kell-e venni a nettó nyereségmutató meghatározásakor. Mindenekelőtt azt kell megvizsgálni, hogy az árfolyamnyereség, illetve árfolyamveszte-

ség kereskedelmi jellegű-e (azaz vevőköveteléseken vagy szállítói tartozásokon realizált), és hogy a realizálásukért a vizsgált fél felelős-e. Másodszor azt kell szemügyre venni, hogy kötöttek-e fedezeti ügyleteket az árfolyamnyereség, illetve árfolyamveszteség alapjául szolgáló vevőkövetelés vagy szállítói tartozás árfolyamváltozásnak való kitettségére, amelyeket azonos módon kell kezelni a nettó nyereség megállapítása során. Alapjában véve az ügyleti nettó nyereség olyan ügyletre való alkalmazása során, amelyben az árfolyamkockázatot a vizsgált fél viseli, az árfolyam-különbözetet következetesen számba kell venni (vagy a nettó nyereségmutató számításában vagy attól elválasztva).

2.83. Olyan pénzügyi tevékenységek esetén, ahol az előlegek fizetése, illetve felvétele az adóalany szokásos üzleti tevékenységének a részét képezi, a nettó nyereségmutató meghatározásához általában helyénvaló figyelembe venni a kamat és a kamatjellegű összegek hatását.

2.84. Komoly összehasonlíthatósági kérdések merülhetnek fel akkor, ha egyes tételek potenciálisan összehasonlítható harmadik fél általi számviteli kezelése nem egyértelmű, vagy nem teszi lehetővé a megbízható értékelést vagy helyesbítést (lásd 2.75. bekezdés). Ez különösen az értékcsökkenés, a részvényopciók és a nyugdíjköltségek esetében fordulhat elő. A döntés, hogy ezeket a tételeket figyelembe kell-e venni a nettó nyereségmutató meghatározásakor az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása során, annak mérlegelésétől függ, hogy előre láthatólag milyen hatást gyakorolnak ezek a tételek a nettó nyereségmutató ügylet körülményeinek való megfelelőségére és az összehasonlíthatóság megbízhatóságára (lásd a 3.50. bekezdést).

2.85. Az alapítási, illetve felszámolási költségek figyelembe vétele a nettó nyereségmutató meghatározásakor az eset természetének és körülményeinek a függvénye. Ez függ továbbá attól is, hogy független felek hasonló körülmények között abban állapodtak volna meg, hogy az alapítás és az esetleges felszámolás költségeit a funkciókat ellátó fél viseli; vagy, hogy e költségeket részben vagy egészben, haszonkulcs alkalmazása nélkül továbbszámlázzák, például a vevőre vagy a megbízóra; vagy, hogy haszonkulcs alkalmazásával számlázzák tovább ezeket a költségeket vagy egy részüket, például a funkciókat ellátó fél nettó nyereségmutatójába történő beszámításuk révén. A felszámolási költségek szervezeti átalakításokkal összefüggésben történő tárgyalását lásd a IX. fejezet II. részének E. pontjában.

B.3.4. A nettó nyereség viszonyítási alapja

2.86. A mutató nevezőjét a kapcsolt ügylet összehasonlító (illetve funkcionális) elemzésével összhangban kell megválasztani, mégpedig úgy, hogy a felek közötti kockázatok megosztását tükrözze (feltéve, hogy a kockázatokat a független felek között szokásos piaci viszonyoknak megfelelően osztják meg – lásd az 1.47.–1.50. bekezdéseket). Például, az olyan tőkeigényes tevékenységek, mint a gyártás, még azokban az esetekben is jelentős beruházási kockázattal járhatnak, amikor a működési kockázatok (úgymint a piaci kockázat vagy a készletkockázat) esetleg korlátozottak. Ilyenkor olyan nettó nyereségmutatót kell az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásához választani, mint a beruházás megtérülése (ROI) [pl. az eszközarányos megtérülés (ROA) vagy a befektetett tőke megtérülése (ROCE)], amely tükrözi a beruházással kapcsolatos kockázatokat. Előfordulhat, hogy az ilyen mutatókat helyesbíteni kell (vagy más nettó nyereségmutatót kell választani), ami attól függ, hogy a kapcsolt ügylet résztvevői közül melyik fél viseli az adott kockázatot, illetve hogy a kockázatot tekintve milyen mértékű különbség áll fenn az adóalany által végrehajtott kapcsolt ügylet és az összehasonlítható ügyletek között. Az összehasonlíthatóságot fokozó helyesbítések tárgyalását lásd a 3.47.–3.54. bekezdésekben.

2.87. A nevezőt úgy kell megválasztani, hogy a mutató megfelelően kifejezze a vizsgált fél vizsgált ügyletben ellátott funkcióinak – felhasznált eszközök és vállalt kockázatok figyelembevételével meghatározott – értékét. Általánosságban elmondható, hogy forgalmazói tevékenységek esetén indokolt lehet az értékesítési vagy működési költségek viszonyítási alapul vétele – az eset természetének és körülményeinek a vizsgálatától függően. Az összes költség vagy a működési költségek alapul vétele megfelelő lehet a szolgáltatói vagy gyártótevékenységek esetén, illetve a működésbe befektetett eszközök viszonyítási alapként szolgálhatnak az olyan tőkeigényes tevékenységek esetén, mint amilyenek egyes gyártótevékenységek vagy a közüzemi szolgáltatások. Az adott eset körülményeitől függően más viszonyítási alapok is megfelelők lehetnek.

2.88. A nevezőnek nagymértékben függetlennek kell lennie a kapcsolt ügyletektől ahhoz, hogy objektív kiindulópont lehessen. Például, egy olyan ügylet elemzésekor, amelynek keretében egy forgalmazó független vevőknek történő eladás céljából árukat vásárol egy kapcsolt vállalkozástól, a nettó nyereségmutató nevezője nem lehet az eladott áruk beszerzési értéke, mert az éppen azokat az ellenőrzött költségeket takarja, amelyek szokásos piaci ár elvének való megfelelését vizsgálni kell. Hasonlóképpen, egy olyan

kapcsolt ügyletnél, amely egy kapcsolt vállalkozásnak történő szolgáltatásnyújtást foglal magában, a nettó nyereségmutató nevezőjében nem állhat a szolgáltatások árbevétele, mivel a vizsgálat tárgya éppen az, hogy ez az ellenőrzött árbevétel a szokásos piaci áron alapul-e. Ha a nevezőre lényeges hatással vannak a kapcsolt ügylet nem vizsgált költségei (így például a központnak fizetett díjak vagy a kapcsolt vállalkozásnak fizetett bérleti díjak vagy jogdíjak), akkor kellő körültekintéssel kell eljárni annak biztosítása végett, hogy a kapcsolt ügylet e költségei ne torzítsák lényeges mértékben az elemzést, és főképpen, hogy összhangban álljanak a szokásos piaci ár elvével.

2.89. A nevezőnek megbízható és következetes módon mérhetőnek kell lennie az adóalany által végrehajtott kapcsolt ügyletek szintjén. A megfelelő viszonyítási alapnak ugyanakkor az összehasonlítható független ügyletek szintjén is megbízható és következetes módon mérhetőnek kell lennie. A gyakorlatban ez korlátozza bizonyos mutatók használatát, ahogy azt a 2.99. bekezdésben a későbbiekben kifejtjük. Fontos továbbá kiemelni, hogy az adóalanynak helyesen és hosszú távra vonatkozóan következetesen kell a közvetett költségek vizsgált kapcsolt ügylethez rendelhető részét megállapítania.

B.3.4.1. Árbevétel-arányos nettó nyereségmutatók használata

2.90. A kapcsolt vállalkozástól független vevőknek történő viszonteladás céljából beszerzett áruk szokásos piaci ára meghatározásához gyakran használt nettó nyereségmutató az árbevétel-arányos nettó nyereség. A mutató a nettó nyereség és az árbevétel hányadosa. Ilyenkor a vizsgált ügylet során vásárolt áruk viszonteladásából származó árbevételt kell a nevezőben szerepeltetni. A kapcsolt ügyletek díjazásának meghatározása vagy vizsgálata során nem szabad figyelembe venni a független tevékenységekből (független felektől történő beszerzésből független vevőknek történő viszonteladás céljából) származó árbevételt. Ez alól kivétel, ha a független ügyletek olyanok, amelyek nincsenek lényeges hatással az összehasonlításra; és/vagy a független és a kapcsolt ügyletek olyan szorosan kapcsolódnak egymáshoz, hogy különválasztva nem értékelhetők megfelelően. Ez utóbbi például akkor fordulhat elő, amikor egy forgalmazó eladás utáni szolgáltatásokat nyújt, vagy pótalkatrészeket értékesít független végfelhasználóknak, és ezek az ügyletek szorosan kapcsolódnak a forgalmazó azon beszerzéseihez, amelyeket az ugyanezen független végfelhasználóknak történő viszonteladás céljából hajt végre kapcsolt vállalkozásokkal. Ez például azért lehetséges, mert a fenti szolgáltató tevékenységet a for-

galmazói megállapodás alapján nyújtott jogok vagy egyéb eszközök felhasználásával végzi. A portfolió alapú megközelítések tárgyalását lásd még a 3.10. bekezdésben.

2.91. Az árbevétel-arányos nettó nyereségmutató kapcsán felmerülő egyik kérdés, hogy miként kell elszámolni az adóalany vagy az összehasonlítható vállalkozások által a vevőknek nyújtott esetleges kedvezményeket és árengedményeket. A számviteli előírásoktól függően a kedvezmények és árengedmények az árbevételt csökkentő tételként vagy költségként kezelhetők. Az árfolyamnyereséggel, illetve árfolyamveszteséggel kapcsolatban is hasonló nehézségek adódhatnak. Amennyiben ezek a tételek lényeges hatást gyakorolnak az összehasonlításra, akkor „a hasonlóhasonlóval való összemérésének" elvét kell követni, és azonos számviteli elveket kell alkalmazni mind az adóalany, mind az összehasonlítható vállalkozások esetében.

B.3.4.2. Költségarányos nettó nyereségmutatók használata

2.92. Költségalapú mutatókat csak azokban az esetekben lehet használni, amikor a költségek a megfelelő mutatói a vizsgált fél által ellátott funkcióknak, felhasznált eszközöknek és vállalt kockázatoknak. A költségalapba bevont költségeket mindig az adott eset természetének és körülményeinek gondos vizsgálatával kell meghatározni. Költségarányos nettó nyereségmutató használata esetén csak azokat a költségeket szabad figyelembe venni, amelyek közvetlenül vagy közvetetten kapcsolódnak a vizsgált kapcsolt ügylethez (vagy a 3.9.–3.12. bekezdésekben foglalt elvek alapján összevontan kezelhető kapcsolt ügyletekhez). Ebből adódóan az egyéb tevékenységekhez vagy ügyletekhez kapcsolódó és a független ügyletekkel való összehasonlíthatóságot lényeges mértékben befolyásoló költségek nevezőben szereplő költségekből történő kizárásához az adóalany számviteli nyilvántartásainak megfelelő szintű szegmentálása szükséges. Másfelől, az esetek többségében csak a működési jellegű költségeket lehet a nevezőben szerepeltetni. A 2.80.–2.85. bekezdésekben korábban leírtak arra az esetre is vonatkoznak, ha a nevezőben költségek szerepelnek.

2.93. A költségalapra vetített ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása gyakran az összköltségre épül, amely az adott tevékenységhez vagy ügylethez rendelhető valamennyi közvetlen és közvetett költséget magában foglalja, a megfelelően allokált általános költségekkel együtt. Felmerülhet a kérdés, hogy független körülmények között vajon elfogadható-e, és ha igen, akkor milyen mértékben az, hogy az adóalany költségei jelentős részét átterhelt költségként kezeli, amelyhez nem rendel nyereség-

összetevőt (azaz ezek a költségek potenciálisan kizárhatók a nettó nyereségmutató nevezőjéből). A válasz attól függ, hogy független felek hasonló körülmények között beleegyeznének-e abba, hogy a felmerült költségeik egy részére ne alkalmazzanak árrést. A kérdést az összehasonlító (illetve a funkcionális) elemzés alapján kell megválaszolni, nem pedig abból kiindulva, hogy mely költségek sorolhatók a „belső" vagy a „külső" költségek közé. Lásd a 7.36. bekezdést.

2.94. Amennyiben megállapítást nyer, hogy független körülmények között elfogadható a költségek átterhelt költségként való kezelése, másik kérdés merül fel az összehasonlíthatóság következményeit és a szokásos piaci értéktartomány meghatározását illetően. Mivel a „hasonlót a hasonlóval" kell összehasonlítani, az átterhelt költségek adóalany nettó nyereségmutatójának nevezőjéből való kizárása esetén az ilyen jellegű költségeket nem szabad figyelembe venni az összehasonlítható nettó nyereségmutató nevezőjének meghatározásakor sem. A gyakorlatban gondok lehetnek az összehasonlíthatósággal abban az esetben, ha korlátozott információk állnak rendelkezésre az összehasonlítható vállalkozások költségstruktúrájára vonatkozóan.

2.95. Az eset tényeitől és körülményeitől függően a tényleges költségek vagy a szokásos, illetve tervezett költségek is használhatók költségalapként. A tényleges költségek használata problémás lehet abban az esetben, ha a vizsgált fél esetleg nem motivált a költségek gondos figyelésére. A független felek közötti megállapodásoknál nem ritka, hogy a díjazásba egy költségmegtakarítási célkitűzéshez kapcsolódó tényezőt is beépítenek. A független felek által kötött gyártási megállapodásoknál az is előfordulhat, hogy az árakat a szokásos költségek alapján határozzák meg, a tényleges költségek szokásos költségekhez viszonyított csökkenését vagy emelkedését pedig a gyártónak tulajdonítják. A költségalapra vetített ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásakor a hasonló mechanizmusok akkor vehetők figyelembe, ha olyan megoldásokat tükröznek, amelyekben független felek is megállapodtak volna. Ugyanennek a témának a költség és haszon módszerrel kapcsolatos tárgyalását lásd a 2.52. bekezdésben.

2.96. A tervezett költségek használata is számos gondot okozhat, amennyiben a tényleges és a tervezett költségek között nagyok az eltérések. Független felek között kicsi a valószínűsége annak, hogy az árakat a tervezett költségek alapján állapítanák meg, és ugyanakkor ne állapodnának meg a tervezés során figyelembe veendő tényezőkről, vagy ne lennének tekintettel arra, hogy a tervezett költségek hogyan viszonyulnak az előző évek tény-

leges költségeihez, illetve ne keresnének megoldást az előre nem látható körülmények kezelésére.

B.3.4.3. Eszközarányos nettó nyereségmutatók használata

2.97. Az eszközarányos megtérülés (vagy a befektetett tőke megtérülése) azokban az esetekben lehet megfelelő viszonyítási alap, amikor az eszközök jobb mutatói a vizsgált fél által hozzáadott értéknek (mint a költségek vagy az árbevétel). Ez igaz például bizonyos gyártó vagy egyéb eszközigényes tevékenységekre, illetve a tőkeigényes pénzügyi tevékenységekre. Eszközarányos nettó nyereségmutató esetén csak a működésbe befektetett eszközöket lehet figyelembe venni. A működésbe befektetett eszközök közé tartoznak a működésbe befektetett tárgyi eszközök, köztük az ingatlanok, berendezések és felszerelések; az üzleti tevékenység során használt, működésbe befektetett immateriális javak, úgymint a szabadalmak és a know-how; valamint a forgótőke, például a készletek és a vevőkkel szembeni követelések (szállítói tartozásokkal csökkentve). A pénzügyi szektortól eltérő ágazatokban a befektetett pénzügyi eszközök és a pénzeszközök általában nem tartoznak a működésbe befektetett eszközök közé.

2.98. Eszközökre vetített ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása esetén felmerül az eszközök könyv szerinti vagy piaci érték alapján történő értékelésének a kérdése. A könyv szerinti érték használata torzító hatással lehet az összehasonlításra – például olyan vállalkozásoknál, ahol az egyik már leírta az eszközeit, a másik viszont újabb eszközökkel rendelkezik, amelyekkel kapcsolatosan folyamatosan értékcsökkenést számol el. A másik eltérés, amely problémát okozhat, az, hogy míg az egyik vállalkozás vásárolta, a másik saját maga fejlesztette a felhasznált immateriális javakat. Az effajta problémák kizárhatók a piaci érték használatával, ami viszont a megbízhatósággal kapcsolatos gondokat okozhat abban az esetben, ha az eszközök értékelése bizonytalan, továbbá rendkívül költségesnek és terhesnek is bizonyulhat, különösen az immateriális javakat illetően. Az eset természetétől és körülményeitől függően különféle helyesbítések elvégzésével növelhető az összehasonlítás megbízhatósága. A könyv szerinti érték, a helyesbített könyv szerinti érték, a piaci érték és az egyéb lehetséges megoldások között annak alapján kell választani, hogy – az ügylet értékét és összetettségét, valamint a megoldáshoz kapcsolódó költségeket és terheket figyelembe véve – melyik lehetőség biztosítja a legmegbízhatóbb értékelést. Lásd a III. fejezet „C” részét.

B.3.4.4. Egyéb lehetséges nettó nyereségmutatók

2.99. Az ügyletek hátterétől és körülményeitől függően más nettó nyereségmutatók is megfelelők lehetnek. Az iparág és a vizsgált kapcsolt ügylet függvényében például más nevezőket is érdemes lehet fontolóra venni azokban az esetekben, ahol független adatok rendelkezésre állnak. Ez lehet például a kiskereskedelmi egység alapterülete, a szállított termékek súlya, az alkalmazottak száma, idő, távolság, stb. Amennyiben az ilyen viszonyítási alapok elfogadható mutatói lehetnek a vizsgált fél által hozzáadott értéknek, és a kizárásukat semmi nem indokolja, akkor a lehetőségekhez mérten felhasználhatók az ilyen nettó nyereségmutatóra épülő módszer alkalmazását alátámasztó, megbízható összehasonlítható adatok szerzésére.

B.3.5. Berry-ráták

2.100. A „Berry-ráták" a működési költségekre vetített bruttó nyereséget fejezik ki. A bruttó nyereség meghatározása során általában nem veszik figyelembe a kamatot és az egyéb bevételeket; az értékcsökkenés vagy beleszámít a működési költségekbe, vagy nem, ami elsősorban attól függ, hogy a beszámítás milyen fokú bizonytalanságot teremthet az értékelést és az összehasonlíthatóságot illetően.

2.101. A megfelelő pénzügyi mutató kiválasztása mindig az adott esetre jellemző tényektől és körülményektől függ – lásd a 2.76. bekezdést. Aggályos lehet, hogy a transzferár-képzési módszerek és a pénzügyi mutatók megválasztásához szükséges körültekintés hiánya miatt a Berry-rátákat néha olyan esetekben is használják, amikor az alkalmazásuk nem helyénvaló. A költségarányos mutatók általános használatát illetően lásd a 2.92. bekezdést. A Berry-ráták meghatározása során az okozza az egyik gyakori nehézséget, hogy ezek a mutatók különösen érzékenyek a költségek működési vagy nem működési költségként való besorolására, és ennek következtében összehasonlíthatósági problémákhoz vezethetnek. Emellett a 2.93–2.94. bekezdésekben az átterhelt költségekkel kapcsolatban felvetett kérdések a Berry-ráták alkalmazása esetén is ugyanúgy felmerülhetnek. Ahhoz, hogy egy Berry-ráta alkalmas legyen egy – például termékek forgalmazását magában foglaló – kapcsolt ügylet díjazásának a vizsgálatára, a következők szükségesek:

– a kapcsolt ügyletben ellátott funkciók értékének (a felhasznált eszközöket és a vállalt kockázatokat figyelembe véve) arányosnak kell lenniük a működési költségekkel;

– a kapcsolt ügyletben ellátott funkciók értékét (a felhasznált eszközöket és a vállalt kockázatokat figyelembe véve) nem befolyásolhatja lényeges mértékben a forgalmazott termékek értéke, azaz nem lehet arányos az árbevétellel; továbbá
– az adóalany nem végezhet olyan egyéb jelentős funkciót (pl. gyártási tevékenységet) a kapcsolt ügyletek során, amelynek díjazását egy másik módszer vagy pénzügyi mutató használata alapján kellene meghatározni.

2.102. A Berry-ráták olyan közvetítői tevékenységek esetében bizonyulhatnak hasznosnak, amikor az adóalany árukat vásárol egy kapcsolt vállalkozástól, és más kapcsolt vállalkozások számára továbbértékesíti azokat. Ilyenkor előfordulhat, hogy a független vállalkozásoknak történő értékesítés hiánya miatt a viszonteladási árak módszere nem alkalmazható, és az eladott áruk beszerzési értékére számított árrés megállapítására szolgáló költség és haszon módszer sem megfelelő, mivel az eladott áruk beszerzési értéke is csak kapcsolt vállalkozásoktól történő beszerzések alapján határozható meg. A közvetítő esetében felmerülő működési költségekről megalapozottan feltételezhető, hogy azok függetlenek lehetnek a transzferár-képzéstől, hacsak a költségeket nem befolyásolják lényeges mértékben a kapcsolt ügylet költségei, a központnak fizetett díjak vagy kapcsolt vállalkozásnak fizetett bérleti díjak, jogdíjak. Ebben az esetben a konkrét tényeket és körülményeket –, illetve a fenti megjegyzéseket is figyelembe véve egy Berry-ráta lehet a megfelelő mutató.

B.3.6. Egyéb útmutató

2.103. Az ügyletben részt nem vevő, harmadik félre vonatkozó adatok felhasználásának a kérdése ugyan nem csak az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerre jellemző, de e módszer esetében ennek különösen nagy a jelentősége, tekintettel arra, hogy e módszer erőteljesen támaszkodik, és alkalmazhatósága nagymértékben függ a külső összehasonlítható adatok elérhetőségétől. A problémát az jelentheti, hogy a nyilvánosság számára elérhető adatok gyakran nem elegendők a harmadik fél nettó nyereségmutatójának az ügyletek szintjén történő meghatározásához. Ezért szükséges, hogy a kapcsolt és az összehasonlítható független ügyleteknek megfelelően összemérhetőek legyenek. Mivel sok esetben csak vállalati szintű adatok állnak rendelkezésre a harmadik felekre vonatkozóan, a harmadik fél tevékenysége során ellátott funkcióit szoros párhuzamba kell állítani a vizsgált fél kapcsolt ügyletekkel összefüggésben végzett tevékenységeivel ahhoz, hogy az előbbiek felhasználhatók legyenek az utóbbiak szokásos piaci nyereségének megállapításához. Az általános cél annak a tevékeny-

ség-megbontási (szegmentálási) szintnek a meghatározása, amely a kapcsolt ügylettel megbízható módon összehasonlítható ügyleteket biztosít az adott eset tényei és körülményei alapján. Ha a gyakorlatban nem lehetséges a jelen Irányelvekben ideálisnak tekintett ügyleti szint elérése, akkor is fontos a 3.2. bekezdésben tárgyalt legmegbízhatóbb összehasonlíthatósági szint megtalálása a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján elvégzett helyesbítések révén.

2.104. A vizsgált félre, a szokásos piaci értéktartományra és a több évből származó adatok használatára vonatkozó útmutatást illetően lásd különösen a 3.18.–3.19., a 3.55–3.66., illetve a 3.75.–3.79. bekezdéseket.

B.4. Példák az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazására

2.105. Szemléltetésképpen, a költség és haszon módszerére a 2.53. bekezdésben hozott példa bemutatja az ügyletekből származó bruttó nyereség kiigazításának szükségességét a következetes és megbízható összehasonlítás elérése céljából. Ilyen kiigazítások minden nehézség nélkül elvégezhetőek, ha a vonatkozó költségek könnyen elemezhetőek. Azonban ha az már kiderült, hogy kiigazításra van szükség, de nem azonosíthatók a konkrét, kiigazítandó költségek, még mindig lehetséges az ügyletből származó nettó nyereség meghatározása és a következetes mérés biztosítása. Például, ha X, Y és Z független vállalkozásoknál nem azonosíthatók az eladott áruk beszerzési értékének részeként kezelt felügyeleti, általános és igazgatási költségek ahhoz, hogy a költség és haszon módszer megbízható alkalmazásához szükséges árrés kiigazítását elvégezzük, az ennél megbízhatóbb összehasonlítások hiányában szükség lehet a nettó nyereségmutatók vizsgálatára.

2.106. Hasonló megközelítésre lehet szükség, ha tevékenységbeli különbségek adódnak az összehasonlítandó felek között. Tételezzük fel, hogy a háttér információk megegyeznek a 2.38. bekezdés példájában szereplőkkel, azzal a kivétellel, hogy most nem a kapcsolt vállalkozás, hanem az összehasonlítható független vállalkozás végzi kiegészítő tevékenységként a műszaki támogatást, és ennek költségeit az eladott áruk beszerzési értékében tünteti fel, amely költségek azonban külön nem azonosíthatóak. A termék és a piac különbözősége miatt nem feltétlen található összehasonlítható független ár, a viszonteladási árak módszerének alkalmazása pedig nem lenne megbízható, mert a független vállalkozások bruttó nyereségének magasabbnak kellene lennie, mint a kapcsolt vállalkozásé ahhoz, hogy tükrözze a kiegészítő tevékenységet és fedezze az ismeretlen többletköltségeket. Ebben a példában indokoltabb lenne a nettó nyereség vizsgálata

az eltérő transzferár értékelése céljából, amely viszont tükrözné a funkcióbeli különbséget. A nettó nyereség alkalmazásakor figyelemmel kell lenni az összehasonlíthatóságra, mert a módszer nem feltétlen megbízható, ha a kiegészítő tevékenység vagy a piaci különbségek jelentős hatást gyakorolnak a nettó nyerségre.

2.107. A háttér megegyezik a 2.36. bekezdésben leírtakkal. Azonban az „A" forgalmazónál felmerülő jótállási költségek nem behatárolhatóak, és így nincs lehetőség a bruttó nyereség megbízható kiigazítására. Ennek hiányában nem biztosított a bruttó haszonrés összehasonlíthatósága „B" mutatójával. Ha azonban nincs más lényeges tevékenységbeli különbség „A" és „B" között és ismert „A" árbevételhez viszonyított nettó nyeresége, akkor esetleg B-re alkalmazható az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer olyan módon, hogy „A" árbevételéhez viszonyított nettó nyereségét hasonlítjuk „B" ugyanilyen alapon számolt nyereségével.

C. Az ügyleti nyereségmegosztás módszere

C.1. Általános tudnivalók

2.108. Az ügyleti nyereségmegosztás módszerének célja, hogy kiküszöbölje a kapcsolt ügyletben (vagy a 3.9.–3.12. bekezdésekben foglalt elvek alapján összevontan kezelhető kapcsolt ügyletekben) létrehozott vagy kikötött speciális feltételek nyereségre gyakorolt hatását. Célja továbbá olyan nyereségmegosztás meghatározása, amelyre a független vállalkozások az ügyletben vagy ügyletekben való részvétel során elvártak volna. Az ügyleti nyereségmegosztás módszere első lépésben meghatározza azt a nyereséget, amelyet a kapcsolt vállalkozások a részvételükkel lebonyolított kapcsolt ügyleteken elérnek, és amelyet majd egymás között megosztanak (az „összevont nyereség"). A „nyereség" kapcsán elmondottak a veszteségre ugyanúgy vonatkoznak. A megosztandó nyereség meghatározásának mikéntjére vonatkozóan a 2.124.–2.131. bekezdések adnak iránymutatást. A módszer szerint a kapcsolt vállalkozások között a nyereség megosztása gazdaságilag indokolt alapon történik megközelítve azt az arányt, amely egy független megállapodás alapján jött volna létre. Az összetett nyereség megosztásának mikéntjére vonatkozóan lásd a 2.132.–2.145. bekezdéseket

C.2. Előnyök és hátrányok

2.109. Az ügyleti nyereségmegosztás módszerének legfőbb előnye, hogy megoldást kínálhat azokra az esetekre, amikor a tevékenységek erőteljesen integráltak, és ezért egy egyoldalú módszer nem lenne megfelelő. A módszer pénzügyi eszközök kapcsolt vállalkozások közötti globális kereskedelmére vonatkozó megfelelőségének és alkalmazásának bemutatásával a Telephelynek tulajdonítható nyereség megállapításáról szóló jelentés[1] III. részének C. szakaszában. Akkor is az ügyleti nyereségmegosztás bizonyulhat a legalkalmasabb módszernek, ha mindkét részt vevő fél hozzájárulása az ügylethez egyedi és értékes (pl. egyedi immateriális javakat tartalmaz), amely esetben független felek a hozzájárulásaik arányában kívánnák megosztani az ügylet eredményét, és ezért az adott körülmények között megfelelőbb lehet egy olyan módszer, amely mindkét oldalt vizsgálja, ahelyett, hogy csak az egyik félre összpontosítana. Ráadásul egyedi és értékes hozzájárulások esetén az is előfordulhat, hogy az összehasonlítható adatok nem elég megbízhatóak egy másik módszer alkalmazásához. Az ügyleti nyereségmegosztás módszere azonban általában nem használható akkor, ha az ügyletben részt vevő egyik fél csak egyszerű funkciókat lát el, és hozzájárulása az ügylethez nem jelentős és egyedi (pl. meghatározott körülmények között szerződéses gyártó vagy szerződéses szolgáltató tevékenységet végez). Ebben az esetben az ugyanis érintett fél funkcionális elemzése szerint jellemzően nem ez a módszer a megfelelő. A rendelkezésre álló összehasonlítható ügyletek korlátainak tárgyalását lásd a 3.38.–3.39. bekezdésekben.

2.110. Amennyiben összehasonlítható ügyletekre vonatkozó adatok rendelkezésre állnak, a nyereségmegosztás elemzése során alátámaszthatják, hogy független felek hasonló körülmények között hogyan osztották volna meg egymás között a nyereséget. Az összehasonlítható ügyletekre vonatkozó adatok a nyereségmegosztás elemzése során az egyes kapcsolt vállalkozások ügylethez való hozzájárulásának az meghatározását is segíthetik. Az alapfeltevés tulajdonképpen az, hogy független vállalkozások az ügyletből származó nyereség eléréséhez való hozzájárulásuk arányában osztották volna meg az összevont eredményt. Másrészt, a külső piaci adatok, ame-

[1] Lásd a telephelyeknek tulajdonítható nyereség megállapításáról szóló jelentést, amelyet 2008. június 24-én fogadott el az Adóügyi Bizottság, kiadását pedig 2008. július 17-én hagyta jóvá a Tanács, valamint a telephelyeknek tulajdonítható nyereség megállapításáról szóló jelentés 2010. évi átdolgozott változatát, amelyet 2010. június 22-én fogadott el az Adóügyi Bizottság, kiadását pedig 2010. július 22-én hagyta jóvá a Tanács.

lyeket a kapcsolt vállalkozások ellenőrzött ügyletekhez való hozzájárulásának értékeléséhez alkalmazunk, ennél a módszernél kevésbé szoros összefüggésben állnak az érintett ügyletekkel, mint a többi módszer esetében.

2.111. Azokban az esetekben, amikor nem áll rendelkezésre több közvetlen bizonyíték arra, hogy független vállalkozások hasonló körülmények között hogyan osztották volna meg a nyereséget, a nyereség felosztása, azon is alapulhat, hogy a kapcsolt vállalkozások hogyan osztják meg maguk között a funkciókat (figyelembe véve a felhasznált eszközöket és a vállalt kockázatokat).

2.112. Az ügyleti nyereségmegosztás módszerének másik előnye, hogy rugalmasságot biztosít, azáltal, hogy figyelembe veszi a kapcsolt vállalkozásoknál fennálló olyan speciális, esetleg egyedi tényezőket és körülményeket, amelyek független vállalkozásoknál nincsenek jelen. Mindamellett a módszer továbbra is szokásos piaci ár alapú megközelítésnek tekinthető, mert tükrözi, miként jártak volna el független vállalkozások hasonló körülmények között.

2.113. A módszer további előnye, hogy az alkalmazás során kisebb annak valószínűsége, hogy túlzott vagy nem reális mértékű nyereséget tulajdonítunk a kapcsolt ügylet bármelyik résztvevőjének, mivel az ügylet mindkét résztvevőjét értékeli. Ez a szempont különösen a felek kapcsolt ügyletekben használt immateriális javakhoz való hozzájárulásának elemzése során kap fontos szerepet. Ez a kétoldalú megközelítés arra is alkalmas, hogy a megosztásnál – mind az adóalany, mind az adóhatóság megelégedésére – figyelembe vegye a gazdaságos üzemméretnek köszönhető vagy a közös hatékonyságból eredő egyéb nyereséget.

2.114. Az ügyleti nyereségmegosztás módszerének egyik hátránya az alkalmazás nehézsége. Első pillanatra úgy tűnik, hogy ez a módszer – mivel kevésbé támaszkodik független vállalkozásokra vonatkozó információkra – mind az adóalanyok, mind az adóhatóságok számára bármikor alkalmazható. Mind a kapcsolt vállalkozások, mind az adóhatóságok nehézségekbe ütközhetnek azonban a külföldi leányvállalatoktól származó információk beszerzésében. Ezen kívül nehézséget jelenthet a kapcsolt ügyletekben részt vevő összes kapcsolt vállalkozás összevont jövedelmének és költségének mérése, ami a könyvek és nyilvántartások közös alapon való vezetését, valamint a számviteli gyakorlat és a könyvelési pénznem összehangolását igényelné. Emellett az ügyleti nyereségmegosztás módszerének üzemi nyereségre való alkalmazása során problematikus lehet az ügyletekhez kapcsolódó megfelelő üzemi ráfordítás meghatározása, illetve a

költségek megosztása a vizsgált ügyletek és a kapcsolt vállalkozások egyéb tevékenységei között.

C.3. Alkalmazási útmutató

C.3.1. Általános tudnivalók

2.115. A jelen Irányelveknek nem az a célja, hogy kimerítő listát adjanak az ügyleti nyereségmegosztás módszerének alkalmazási lehetőségeiről. A módszer alkalmazhatósága az adott eset körülményeitől és a rendelkezésre álló információktól függ. Elsődlegesen azt kell szem előtt tartani, hogy az eredmény a lehető legjobban tükrözze azt a nyereségmegosztást, amelyet szokásos piaci körülmények között független felek realizáltak volna.

2.116. Az ügyleti nyereségmegosztás módszerének alkalmazása során az összevont nyereséget gazdaságilag indokolt módon kell megosztani a kapcsolt vállalkozások között, közelítve azt az arányt, amely egy független felek közti megállapodás alapján lett volna várható, illetve jött volna létre. A megosztandó összevont nyereség megállapításának és a megosztást meghatározó tényezőknek:

- összhangban kell állniuk a vizsgált kapcsolt ügylet funkcionális elemzésével, és mindenekelőtt tükrözniük kell a kockázatok felek közötti megosztását;
- összhangban kell lenniük az összevont nyereség megállapításának azon módjával és azokkal a megosztást meghatározó tényezőkkel, amelyekben független felek állapodtak volna meg;
- összhangban kell állniuk a kiválasztott nyereségmegosztási módszer alapelveivel (pl. hozzájárulás-elemzés, reziduális nyereség-elemzés vagy egyéb; a 2.118.–2.145. bekezdésekben alább tárgyalt előzetes vagy utólagos alkalmazás); és
- megbízható módon mérhetőnek kell lenniük.

2.117. Mindezeken kívül:

- Amennyiben az ügyleti nyereségmegosztás módszerét alkalmazzuk a kapcsolt ügyletekben alkalmazandó transzferárak meghatározására, ésszerű feltételezni, hogy a megállapodás élettartamát és a felosztási szempontokat vagy a kulcsokat illetően az ügyletet megelőzően született megállapodás;
- Az ügyleti nyereségmegosztás módszerét alkalmazó személynek (adóalany vagy adóhatóság) képesnek kell lennie annak bemutatására, hogy miért ezt a módszert tekinti az adott eset körülményeinek leginkább

megfelelő módszernek, és az hogyan kerül alkalmazásra, különös tekintettel az összevont nyereség megosztásához használt szempontokra vagy felosztási kulcsokra; továbbá

– A megosztandó összevont nyereség megállapításának és a megosztást meghatározó tényezők használatának a megállapodás egész élettartamán keresztül egységesnek kell lennie, a veszteséges éveket is beleértve, kivéve, ha független felek hasonló körülmények között másképp állapodtak volna meg, és az eltérő felosztási szempontok vagy kulcsok alkalmazásának oka dokumentálva van, vagy ha az adott körülmények független felek között is indokolták volna az újratárgyalást.

C.3.2. A nyereség megosztásának különféle megközelítései

2.118. Számos módszer létezik annak a nyereségmegosztásnak a tervezett, illetve tényleges nyereségen alapuló becslésére, amelyben független vállalkozások megállapodtak volna; kettőt ezekből a következő bekezdésekben tárgyalunk. A bemutatandó módszereken – a hozzájárulás-elemzés és a reziduális nyereség-elemzés – kívül léteznek hasonló más módszerek is.

C.3.2.1. Hozzájárulás-elemzés

2.119. A hozzájárulás-elemzésnél az összevont nyereséget – vagyis a vizsgált kapcsolt ügyletekből származó összes nyereséget – felosztják a kapcsolt vállalkozások között, megfelelően közelítve azt a nyereségmegosztást, amelynek elérésére az összehasonlítható ügyleteket lebonyolító független felek számítottak volna. A megosztást alátámasztható az összehasonlítható ügyletekre vonatkozó adatokkal, amennyiben ilyenek rendelkezésre állnak. Ezek hiányában a nyereségmegosztás általában az ellenőrzött ügyletekben részt vevő egyes kapcsolt vállalkozások által ellátott funkciók értékével arányosan történik, figyelembe véve az általuk felhasznált eszközöket és vállalt kockázatokat. Ha a hozzájárulás viszonylagos értéke közvetlenül mérhető, nem feltétlenül szükséges megbecsülni az egyes résztvevők hozzájárulásának tényleges piaci értékét.

2.120. Nehézséget jelenthet az egyes kapcsolt vállalkozások ellenőrzött ügylethez való hozzájárulásának meghatározása, amely gyakran függ a különböző esetekre jellemző tényektől és körülményektől. Ennek meghatározása történhet annak megállapításával, hogy milyen jellegű illetve mértékű az egyes felek hozzájárulása (például szolgáltatásnyújtás, felmerült fejlesztési költségek, befektetett tőke), majd folytatódik a külső piaci adatokkal történő összehasonlítással, amelyek alapján egy adott arányt rendelünk minden félhez. Az összevont nyereség megosztásának miként jére vonatkozóan lásd a 2.132.–2.145. bekezdéseket.

C.3.2.2. Reziduális nyereség-elemzés[1]

2.121. A reziduális nyereség-elemzés a vizsgált ügyletekből származó összesített nyereséget két szakaszban osztja fel. Az első lépésben minden egyes résztvevőhöz hozzárendeljük az általa végrehajtott ellenőrzött ügyletekhez kapcsolódó nem egyedi hozzájárulásáért járó szokásos piaci díjazást. Ennek az alapdíjazásnak a megállapítása általában valamely hagyományos módszer vagy ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásával történik, a független vállalkozások között zajló összehasonlítható ügyletekre jellemző díjazást alapul véve. Így azonban rendszerint figyelmen kívül hagyja a résztvevők tulajdonában lévő bármilyen egyedi és értékes eszköz által generált hozamot. A második szakaszban a már elvégzett felosztás után fennmaradó nyereséget (vagy veszteséget) osztják fel a felek között a tények és körülmények elemzése alapján, az összevont nyereség megosztására vonatkozó, 2.132.–2.145. bekezdésekben foglalt útmutatás szerint.

2.122. A reziduális nyereség-elemzés egyik alternatívája lehet az a megközelítés, amely megkísérli leképezni a független felek közötti szabadpiaci alku eredményét. Ebben az összefüggésben az egyes résztvevőkhöz rendelt alapdíjazás megegyezne azzal a legalacsonyabb árral, amelyet adott körülmények között egy független eladó – az ésszerűség határain belül – elfogadna, illetve azzal a legmagasabb árral, amelyet a vevő – szintén az ésszerűség határai között – hajlandó lenne fizetni. E két érték közötti bármekkora különbség reziduális nyereséget eredményezne, amely független vállalkozások között alku tárgyát képezné. Ezért a második lépésben a reziduális nyereség-elemzés felosztja ezt a különbözetet a kapcsolt vállalkozások szempontjából releváns tényezők értékelése alapján. A tényezők értékelése utal arra, hogy független vállalkozások hogyan osztották volna fel az eladó küszöbára és a vevő maximum ára közötti különbséget.

2.123. Néhány esetben elemzés végezhető – akár magának a nyereségnek a megosztása, akár a reziduális nyereség-megosztás részeként – a kapcsolt ügyletet bonyolító felek által az ügylet várható időtartama alatt elért pénzáramlás (cash-flow) jelenértékére. Ez egy olyan helyzetben lehet hatékony módszer, ha kezdő vállalkozásról van szó, a jövőbeli pénzáramlás előrejelzését a projekt megvalósíthatóságának felmérésekor elvégzik, és így a tőkebefektetés, valamint az árbevétel meglehetősen nagyfokú bizonyossággal tervezhető. Az ilyen megközelítés megbízhatósága azonban függ a

[1] A reziduális nyereség-megosztásos módszer alkalmazását a II. fejezet II. mellékletében található példa illusztrálja.

megfelelően kiválasztott diszkontrátától. Az alkalmazott rátának piaci alapon kell nyugodnia. Meg kell azonban jegyezni, hogy a jelenérték számításhoz alkalmazott ágazati kockázatot kifejező felárak nem tesznek különbséget az egyes vállalkozások, és még kevésbé az üzleti szegmensek között. Bizonytalansági tényezőt jelent továbbá a befolyó összegek időzítésének megbecsülése. Az ilyen megközelítés ezért meglehetősen nagy körültekintést igényel és – ahol lehetséges – ajánlatos ezt más módszerekből származó információkkal kiegészíteni.

C.3.3. A megosztandó összevont nyereség meghatározása

2.124. Az ügyleti nyereségmegosztás módszerének alkalmazásakor megosztandó összevont nyereség az a nyereség, amelyre a kapcsolt vállalkozások az általuk lebonyolított ellenőrzött ügyletekből tesznek szert. A megosztandó összevont nyereség meghatározásához csak a vizsgált kapcsolt ügylet(ek)-ből származó nyereséget lehet figyelembe venni. Ennek során először az ügyleti nyereség megosztása szempontjából fontos ügyleteket kell azonosítani. Ugyancsak fontos az összevonás szintjének meghatározása, amelyhez a 3.9.–3.12. bekezdések adnak iránymutatást. Ha az adóalany több kapcsolt vállalkozással hajt végre ellenőrzött ügyleteket, akkor az ezekben az ügyletekben érintett feleket is azonosítani kell a nyereségmegosztásba való bevonásuk érdekében.

2.125. A megosztandó összevont nyereség megállapításához az ügyleti nyereségmegosztás tárgyát képező ügyletben részt vevő felek számviteli nyilvántartásait össze kell vonni, amelyhez először a számviteli gyakorlat és a pénznemek tekintetében egységes alapra kell hozni azokat. Mivel az alkalmazott számviteli standardok jelentős hatással lehetnek a megosztandó nyereségre, ezeket még a módszer használata előtt kell megválasztani, és azt követően a megállapodás teljes élettartama alatt következetesen követni. A megosztandó összevont nyereség megállapításának a következetességére vonatkozó általános útmutatást lásd a 2.115.–2.117. bekezdésekben.

2.126. Harmonizált számviteli és adószabályok hiányában a könyvelés szolgálhat a megosztandó nyereség megállapításának a kiindulópontjaként. Más pénzügyi adatok (pl. költségelszámolás) használatát is engedélyezni kell azokban az esetekben, ahol ilyen elszámolások léteznek, megbízhatók, ellenőrizhetők és elegendő információt nyújtanak az ügyletekre vonatkozóan. Ebben az összefüggésben a termékcsoportok szerinti eredménykimutatások vagy az egyes részlegek beszámolói bizonyulhatnak a leghasznosabb számviteli nyilvántartásoknak.

C.3.3.1. Tényleges vagy tervezett nyereség

2.127. Ha az ügyleti nyereségmegosztás módszerét kapcsolt vállalkozások használnák az ellenőrzött ügyletekben alkalmazandó transzferárak meghatározására (azaz előzetes alkalmazásról van szó), akkor a kapcsolt vállalkozások mindegyike olyan nyereségmegosztás elérésére törekedne, amelynek megvalósulását az összehasonlítható ügyleteket végrehajtó független vállalkozások várnák el. A gyakorlatban megfigyelhető nyereségmegosztás – a tényektől és a körülményektől függően – vagy a tényleges, vagy a tervezett nyereségen alapul.

2.128. Amikor egy adóhatóság a módszer előzetes alkalmazását vizsgálja annak értékelése céljából, hogy megbízható megközelítést adott-e a szokásos piaci ár képzéséhez, akkor tekintettel kell lennie arra, hogy az adóalany a kapcsolt ügylet feltételeinek meghatározása időpontjában nem tudhatta, hogy milyen lesz az adott üzleti tevékenységen ténylegesen realizálható nyereség. E szempont nélkül az ügyleti nyereségmegosztás módszere hátrányosan, avagy előnyösen is érintheti az adóalanyt azáltal, hogy a hatóság olyan körülményeket kíván figyelembe venni, amelyeket az adóalany ésszerűen nem láthatott előre. Az ilyen alkalmazás ellentmondana a szokásos piaci ár elvének, mivel független vállalkozások hasonló körülmények között csak tervadatokra támaszkodhattak volna és nem ismerhették a ténylegesen realizált nyereséget. Lásd még a 3.74. bekezdést.

2.129. Amikor kapcsolt vállalkozások az ügyleti nyereségmegosztás módszerét ellenőrzött ügyletek feltételeinek a meghatározására alkalmazzák, hasonló nyereségmegosztás elérésére törekednének, mint amelyet független vállalkozások valósítottak volna meg. E módszer segítségével akkor a legegyszerűbb az adóhatóság számára az ellenőrzött ügyletekben alkalmazott feltételek értékelése, ha a kapcsolt vállalkozások azokat eredetileg az előbbiek szerint határozták meg. Így azonos alapon kezdődhet meg a vizsgálat annak ellenőrzésére, hogy a tényleges nyereség megosztása megfelel-e a szokásos piaci ár elvének.

2.130. Amennyiben a kapcsolt vállalkozások ellenőrzött ügyleteik feltételeit az ügyleti nyereségmegosztás módszerétől eltérő alapon határozták meg, az adóhatóság az adott feltételeket a vállalkozás ténylegesen realizált nyeresége alapján értékelheti. Körültekintően kell azonban eljárni, és a módszert a kapcsolt vállalkozások által az ügylet megkötésekor ismert vagy ésszerűen előrelátható információk alapján kell alkalmazni, az utólagos éleslátás veszélyét elkerülendő. Lásd a 2.11. és a 3.74.bekezdést.

C.3.3.2. A nyereség meghatározásának különböző módjai[1]

2.131. Az ügyleti nyereségmegosztás módszere szerint megosztandó összevont nyereség általában az üzemi szintű nyereség. A módszer ily módon történő alkalmazása biztosítja, hogy az MNE jövedelmét és ráfordításait következetesen a megfelelő kapcsolt vállalkozásnak tudják be. Bizonyos esetekben azonban elképzelhető és helyes lehet a bruttó nyereség felosztása, majd az egyes résztvevő vállalkozásoknál felmerülő vagy nekik tulajdonított ráfordítások levonása (a bruttó nyereség számításakor figyelembe vett költségek kizárásával). Ilyen esetekben, azaz ha különböző elemzéseket alkalmaznak a bruttó nyereség és annak megfelelő ráfordítások kapcsolt vállalkozások közötti felosztására, körültekintően kell eljárni annak biztosítása érdekében, hogy az egyes vállalkozásoknál felmerülő vagy nekik tulajdonított ráfordítások összhangban legyenek az ellátott funkciókkal és a vállalt kockázatokkal, illetve a bruttó nyereség felosztása is hasonlóképpen következetesen viszonyuljon a funkciók és kockázatok megoszlásához. Például egy olyan MNE esetében, amely különféle eszközökkel magasan integrált világszintű kereskedelmi tevékenységet folytat, hiába lehetséges azoknak a vállalkozásoknak a meghatározása, amelyeknél az adott ráfordítások felmerültek (vagy amelyeknek az adott ráfordításokat tulajdonítják), ha nem határozhatóak meg pontosan azok a konkrét kereskedelmi tevékenységek, amelyekhez ezek a ráfordítások kapcsolódnak. Ilyen esetben megfelelő lehet – a fentieket szem előtt tartva – az egyes kereskedelmi tevékenységekből származó bruttó nyereség felosztása, majd az egyes vállalkozásoknál felmerülő vagy nekik tulajdonított megfelelő ráfordítások levonása az így kapott összesített bruttó nyereségből.

C.3.4. Az összevont nyereség megosztásának módja

C.3.4.1. Általános tudnivalók

2.132. Az összehasonlítható ügyletek – vagy belső adatok – és a nyereség szokásos piaci ár alapú megosztásánál alkalmazott szempontok fontossága mindig az adott esetre vonatkozó tényektől és körülményektől függ. Ezért a lehetséges szempontokat vagy felosztási kulcsokat nem ajánlott előírni. A megosztást meghatározó tényezők következetes alkalmazására vonatkozóan lásd a 2.115.–2.117. bekezdéseket. Az ott található általános útmuta-

[1] A nyereség meghatározásának ügyleti nyereségmegosztás módszerének az alkalmazása során használt különböző módjait a II. fejezet III. mellékletében található példa illusztrálja.

táson túl a nyereség megosztásához használt szempontokat vagy felosztási kulcsokat:

– a transzferár-képzési politika megfogalmazásától meglehetősen függetlenül, azaz objektív adatok (pl. a független feleknek történő értékesítés), nem pedig a kapcsolt ügyletek díjazásához kapcsolódó adatok (pl. kapcsolt vállalkozásoknak történő értékesítés) alapján kell meghatározni, és
– összehasonlítható adatokkal, belső adatokkal vagy mindkettővel kell alátámasztani.

C.3.4.2. Az összehasonlítható független ügyletek adatainak felhasználása

2.133. Az összevont nyereség megosztásának egyik lehetséges módja az összehasonlítható független ügyletekből származó tényleges nyereség megosztását veszi alapul. A nyereségmegosztás szempontjainak meghatározásához felhasználható, független ügyletekre vonatkozó információk forrásai lehetnek például – az adott esetre jellemző tényektől és körülményektől függően – a független vállalkozások között létrejött, a felek nyereségből való részesedését meghatározó közös vállalati megállapodások, úgymint az olaj- és gázipari fejlesztési projektek, a gyógyszeripari együttműködések, a közös marketing- vagy reklám megállapodások, a független zenekiadók és zeneművészek közötti megállapodások, a pénzügyi szolgáltatási szektorban kötött független megállapodások stb.

C.3.4.3. Felosztási kulcsok

2.134. Az ügyleti nyereségmegosztás módszerének gyakorlatban történő alkalmazása során az összevont nyereség felosztása általában egy vagy több felosztási kulcson alapul. Az adott esetre jellemző tényektől és körülményektől függően a felosztási kulcs lehet egy számarány (pl. 30%-70% arányban történő részesedés az összehasonlítható ügyletekben részt vevő független felek között létrejött hasonló megosztás alapján) vagy egy változó (pl. a résztvevők marketing ráfordításainak viszonylagos értéke vagy az alábbiakban bemutatott más lehetséges kulcs). Több felosztási kulcs alkalmazása esetén súlyozásra is szükség van annak meghatározása érdekében, hogy az összevont nyereség eléréséhez milyen viszonylagos hozzájárulást képvisel az adott felosztási kulcs.

2.135. A gyakorlatban használt felosztási kulcsok többsége az eszközön/tőkén (működésbe befektetett eszközökön, befektetett eszközökön, immateriális javakon, befektetett tőkén) vagy a költségeken (relatív kiadásokon és/vagy kiemelt területekre irányuló – például kutatási és fejlesztési, műszaki vagy marketing – beruházásokon) alapul. Más felosztási kulcsoknak – az ügyle-

tekre jellemző tényeknek és körülményeknek való megfeleléstől függően – az értékesítés bővülése, a létszám (az értékteremtő, kiemelt feladatok ellátásában részt vevő emberek száma), az alkalmazottak egy bizonyos csoportjának munkaideje (amennyiben a munkaidő és az összevont nyereség elérése között szoros összefüggés áll fenn), a kiszolgálógépek száma, az adattároló kapacitás, a kiskereskedelmi egységek alapterülete, stb. lehet például az alapja.

Eszközalapú felosztási kulcsok

2.136. Eszköz- vagy tőkealapú felosztási kulcsokat akkor lehet használni, ha szoros összefüggés áll fenn a tárgyi eszközök, az immateriális javak vagy a befektetett tőke és a kapcsolt ügylet keretében megvalósuló értékteremtés között. Az összevont nyereség befektetett tőke alapú felosztásának rövid ismertetését a 2.145. bekezdés tartalmazza. Egy felosztási kulcsnak csak akkor van értelme, ha az ügyletben részt vevő valamennyi fél egységesen alkalmazza. Az eszközök értékelése kapcsán felmerülő összehasonlíthatósági kérdéseket az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerrel összefüggésben a 2.98. bekezdés tárgyalja, és az ott leírtak az ügyleti nyereségmegosztás módszerének alkalmazása esetén is érvényesek.

2.137. Az ügyleti nyereségmegosztás módszere olyan körülmények között bizonyulhat a legmegfelelőbb módszernek, amikor valamennyi részt vevő fél értékes, egyedi immateriális javakkal járul hozzá az ügylethez. Az immateriális javaknak mind az azonosítása, mind az értékelése nehéz kérdéseket vethet fel. Az immateriális javak azonosítása is problematikus lehet, hiszen nem minden értékes immateriális jószág áll jogi oltalom alatt és van bejegyezve, illetve nem minden értékes immateriális jószág szerepel a számviteli nyilvántartásokban. Az immateriális javakra vonatkozóan a jelen Irányelvek VI. fejezetében található útmutatás. Példaként lásd az immateriális javak értékeléséről szóló VI. fejezet „A szokásos piaci ár alkalmazása, amikor az értékelés az ügylet megvalósulása idején erősen bizonytalan” c. alpontjában bemutatott példákat.

Költségalapú felosztási kulcsok

2.138. A költségalapú felosztási kulcsok használata akkor lehet megfelelő, ha szoros összefüggést lehet kimutatni a felmerült relatív költségek és a relatív hozzáadott érték között. Például, egy forgalmazói és marketing tevékenységet folytató vállalkozás számára megfelelő kulcs lehet a marketingköltség, amennyiben a reklám révén lényeges marketing célú immateriális javak jönnek létre – például olyan fogyasztási cikkeknél, amelyek eseté-

ben a marketing célú immateriális javak értékét befolyásolja a reklám. Egy gyártó számára megfelelő választást jelenthetnek a kutatási és fejlesztési költségek, amennyiben olyan jelentős kereskedelmi célú immateriális javak létrejöttéhez köthetők, mint például a szabadalmak. Ezzel szemben, ha a felek mindegyike más értékes immateriális javakkal járul hozzá az ügylethez, akkor csak akkor indokolt egy költségalapú felosztási kulcs használata, ha a költség megbízható mércéje az immateriális javak egymáshoz viszonyított értékének. A javadalmazást gyakran alkalmazzák olyan helyzetekben, amikor az emberi erőforrást igénylő funkciók elsődleges szerepet játszanak az összevont nyereség elérésében.

2.139. A költségalapú felosztási kulcsok előnye az egyszerűség. A relatív költségek és a relatív hozzáadott érték között azonban nem mindig áll fenn szoros összefüggés, ahogy az a 6.27. bekezdésből is kiderül. A költségalapú felosztási kulcsok egyik lehetséges problémája, hogy nagyon érzékenyek lehetnek a költségek számviteli besorolására. Ezért előre pontosan meg kell határozni, hogy mely költségeket vesszük figyelembe a felosztási kulcs megállapításakor, amelyet azután következetesen kell alkalmazni a felek között.

Időzítési kérdések

2.140. Egy másik fontos kérdés, hogy a felosztási kulcs meghatározásához figyelembe vett elemek (pl. eszközök, költségek vagy egyebek) melyik időszakra vonatkozzanak. Nehézséget jelent, hogy időbeli eltolódás lehet a költségek felmerülése és az értékteremtés között, és ezért nehéz eldönteni, hogy melyik időszak költségeit kell használni. A költségalapú felosztási kulcsoknál például egyes esetekben megfelelő lehet mindössze egy év alapul vétele, míg más esetekben helyesebb lehet az előző év és a tárgyév kumulált (az adott körülményektől függően amortizációval csökkentett) költségeit használni. Az eset tényeinek és körülményeinek függvényében ez a döntés jelentős hatást gyakorolhat a nyereség felek közötti felosztására. A 2.116.–2.117. bekezdésekben leírtak szerint mindig olyan felosztási kulcsot kell választani, amely az adott eset sajátos körülményeinek megfelel, és lehetővé teszi a megbízható közelítését annak a nyereségmegosztásnak, amelyben független felek megállapodtak volna

C.3.4.4. Az adóalany saját tevékenységére vonatkozó adatok („belső adatok”) felhasználása

2.141. Ha az összevont nyereség felosztása nem támasztható alá kellően megbízható összehasonlítható független ügyletekkel, akkor meg kell vizsgálni,

hogy vannak-e olyan belső adatok, amelyek megbízható eszközként szolgálhatnak annak megállapításához vagy vizsgálatához, hogy szokásos piaci ár alapú-e a nyereségmegosztás. Mindig az adott esetre jellemző tények és körülmények függvénye, hogy milyen típusú belső adatok használhatók fel, illetve elégítik ki az ebben a részben és különösen a 2.116.–2.117. valamint a 2.132. bekezdésben körvonalazott feltételeket. Ezek az adatok gyakran az adóalanyok költségelszámolásaiból vagy számviteli nyilvántartásaiból származnak.

2.142. Egy eszközalapú felosztási kulcs alapulhat például az ügyletben részt vevő felek mérlegadatain. Gyakori eset, hogy az adóalanyoknak nem minden eszköze kapcsolódik a szóban forgó ügylethez, ezért némi elemző munkát igényel az ügyleti nyereségmegosztás módszerének alkalmazásához szükséges „ügyleti" mérleg összeállítása. Hasonlóképpen, az adóalanyok eredménykimutatásából vett adatokon alapuló költségalapú felosztási kulcsok használata esetén is szükséges lehet egy ügyleti szintű eredménykimutatás elkészítése annak bemutatása érdekében, hogy mely ráfordítások kapcsolódnak a vizsgált kapcsolt ügylethez, és melyeket kell kizárni a felosztási kulcs meghatározásából. Az ügyletben részt vevő valamennyi félnek egységesen kell alkalmaznia a figyelembe vett ráfordítástípusokat (pl. bérek, értékcsökkenés stb.) és az annak megállapítására szolgáló szempontokat, hogy egy adott költségelem a vizsgált ügylethez vagy inkább az adóalany más ügyleteihez (pl. a szóban forgó nyereségmegosztás tárgyától eltérő termékcsoporthoz) kötődik. Lásd még a 2.98. bekezdést, amely az eszközökre vetített ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerrel összefüggésben tárgyalja az eszközértékelés témakörét. Az ott leírtak az ügyleti nyereségmegosztás módszerének eszközalapú felosztási kulcsra épülő alkalmazásakor szükséges eszközértékelésre is vonatkoznak.

2.143. A belső adatok abban az esetben is hasznosak lehetnek, ha a felosztási kulcs például az ügyletben valamilyen szempontból részt vevők létszámához, bizonyos feladatokon dolgozó alkalmazottak munkaidejéhez, a kiszolgálógépek számához, az adattároló kapacitáshoz, a kiskereskedelmi egységek alapterületéhez, stb. kötődő költségelszámolási rendszeren alapul.

2.144. A belső adatok nélkülözhetetlenek a felek kapcsolt ügylethez való hozzájárulásának az értékeléséhez. Ezeknek az értékeknek a meghatározását egy olyan funkcionális elemzésre kell alapozni, amely figyelembe veszi mindazokat a gazdaságilag lényeges funkciókat, eszközöket és kockázatokat, amelyekkel a felek a kapcsolt ügylethez hozzájárulnak. Ha a nyereség megosztása a funkciók, eszközök és kockázatok kapcsolt ügylethez hozzá-

adott értékkel kapcsolatos relatív fontosságán alapul, akkor ezt az értékelést megbízható, objektív adatokkal kell alátámasztani az önkényesség korlátozása érdekében. Különös figyelmet kell fordítani az értékes immateriális javakból álló hozzájárulásra és a jelentős mértékű kockázat vállalására, valamint az ezen értékes immateriális javak és jelentős kockázatok létrejöttében szerepet játszó tényezők fontosságára, helytálló megítélésére és mérésére.

2.145. A fent említetteken túl lehetséges megközelítés még az, ha az összevont nyereséget úgy osztják meg, hogy a kapcsolt ügyletben részt vevő felek mindegyike ugyanolyan mértékű megtérülésre tegyen szert az ügyletbe befektetett tőkéje után. A módszer alapfeltevése, hogy az egyes résztvevők ügyletbe befektetett tőkéje hasonló szintű kockázatnak van kitéve, tehát ha piaci alapon tevékenykednének, akkor hasonló megtérülésre számíthatnának. Ez a feltevés azonban nem feltétlenül felel meg a valóságnak. Nem veszi figyelembe például a tőkepiacokon uralkodó feltételeket, és a funkcióelemzés által feltárt más, az ügyleti nyereség megosztásához esetleg fontos szempontokat is figyelmen kívül hagyhat.

D. Az ügyleti nyereségen alapuló módszerekre vonatkozó következtetések

2.146. Az adott eset körülményeinek leginkább megfelelő transzferár-képzési módszer kiválasztására vonatkozóan a 2.1.–2.11. bekezdések nyújtanak útmutatást.

2.147. Amint arról már szó esett ezekben az irányelvekben, kétségek merültek fel az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazhatóságát illetően, különösen azért, mert azt esetenként a kapcsolt vállalkozások és az összehasonlítani kívánt kapcsolt és független ügyletek közötti különbségek megfelelő figyelembe vétele nélkül alkalmazzák. Sok ország aggodalmát fejezte ki azzal kapcsolatban, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásakor figyelmen kívül maradnak a hagyományos módszereknél vizsgált megbízhatósági megfontolások. Tehát, ha az összehasonlítás tárgyát képező ügyletek jellemzői közötti különbségek lényeges hatást gyakorolnak az alkalmazott nettó nyereségmutatókra, nem lenne célszerű az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása az ilyen különbségek figyelembevételét célzó kiigazítások elvégzése nélkül. Lásd a 2.68.–2.75. bekezdéseket (az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerre vonatkozó összehasonlíthatósági kritériumok).

2.148. Annak felismerése, hogy szükség lehet az ügyleti nyereségen alapuló módszerek használatára, nem azt jelenti, hogy a független vállalkozások is feltétlen ezeket a módszereket alkalmaznák árképzésükben. Csakúgy, mint bármilyen más módszernél, fontos, hogy ügyleti nyereségen alapuló módszerek alkalmazása során is lehetőség nyíljon a megfelelő viszontmódosítás kiszámítására, figyelemmel arra, hogy bizonyos esetekben a viszontmódosítások meghatározása – a 3.9.–3.12. bekezdések összevonásra vonatkozó alapelveit következetesen alkalmazva – történhet összevont alapon.

2.149. Minden esetben körültekintéssel kell eljárni annak meghatározásakor, hogy lehetséges-e a szokásos piaci ár elvével összhangban lévő eredményre jutni egy konkrét esetben alkalmazott ügyleti nyereségen alapuló módszerrel – akár egy hagyományos módszerrel együtt, akár önmagában alkalmazva. A kérdést végső soron csak az esetek egyedi vizsgálata után lehet megválaszolni, figyelembe véve az alkalmazandó ügyleti nyereségen alapuló módszerrel kapcsolatban korábban már említett előnyöket és hátrányokat, az ügyletben részt vevő felek összehasonlító (illetve funkcionális) elemzését, valamint az összehasonlítható adatok elérhetőségét és megbízhatóságát. A megfelelő következtetés feltétele továbbá, hogy egy ország adórendszere elérjen egy bizonyos szintű fejlettséget, mielőtt ezeket a módszereket alkalmaznák.

III. fejezet

ÖSSZEHASONLÍTÓ ELEMZÉS

A. Az összehasonlító elemzés

3.1. Az összehasonlíthatóságra vonatkozó általános útmutatást az I. fejezet „D" része tartalmazza. Természetéből adódóan az összehasonlítás két dolgot – a vizsgált kapcsolt ügylet és az azzal potenciálisan összehasonlíthatónak tekintett független ügyletek vizsgálatát jelenti. Az összehasonlítható ügyletek felkutatása csak egy része az összehasonlító elemzésnek. Nem tévesztendő össze az összehasonlító elemzéssel és attól elválasztani sem szabad. A potenciálisan összehasonlítható független ügyletekre vonatkozó információk keresése és az összehasonlítható ügyletek azonosításának a folyamata az adózó által végrehajtott kapcsolt ügyletek és a releváns összehasonlíthatóságot meghatározó tényezők (lásd az 1.38 – 1.63. bekezdéseket) előzetes elemzésének a függvénye. Annak érdekében, hogy az elemzések egységesek legyenek illetve hogy az összefüggések, és ezáltal a különböző lépések egymásra épüljenek, a folyamat egésze során mindvégig – azaz a kapcsolt ügylet feltételeinek előzetes elemzésétől kezdve a potenciálisan összehasonlítható ügyletek meghatározásán keresztül a transzferár-képzési módszer kiválasztásáig – majd pedig a vizsgált ügyletek piaci ár elvének való, OECD Modellegyezmény I. fejezete 9. cikkének (1) bekezdésében leírtak szerinti megfelelésére vonatkozó következtetés levonásáig – szisztematikus, következetes megközelítést kell alkalmazni.

3.2. A legmegfelelőbb transzferár-képzési módszer kiválasztásának (lásd a 2.2. bekezdést) és alkalmazásának folyamatán belül elvégzett összehasonlító elemzés célja mindig a legmegbízhatóbban összehasonlítható ügyletek megtalálása. Ezért ha egyes független ügyletekről megállapítható, hogy kevésbé alkalmasak az összehasonlításra, mint mások, akkor azokat ki kell zárni az összehasonlításból (lásd a 3.56. bekezdést). Ez nem azt jelenti, hogy az összehasonlítható adatok minden lehetséges forrását kimerítő módon át kell kutatni, mivel az információk elérhetősége elismerten korlátozott és az összehasonlítható adatok felkutatása megterhelő lehet. Lásd még a 3.80.–3.83.bekezdéseket a jogkövetés érdekében tett erőfeszítésekről.

3.3. A folyamat átláthatóságát leginkább biztosító, követendő gyakorlat szerint az alkalmazott transzferárakat összehasonlítható adatokkal alátámasztó adóalanynak, illetve a transzferárak helyesbítését összehasonlítható adatokkal igazoló adóhatóságnak megfelelő tájékoztatást kell nyújtania a másik érdekelt félnek (pl. adóellenőrnek, adóalanynak vagy külföldi illetékes hatóságnak) ezekről az adatokról ahhoz, hogy az összehasonlítható adatok megbízhatóságát értékelhesse. Az adóhatóságok rendelkezésére álló, az adóalany előtt fel nem tárt adatok tárgyalását lásd a 3.36. bekezdésben. A dokumentációs követelményekre vonatkozó útmutatást a jelen irányelvek V. fejezete tartalmazza. Lásd még a IV. fejezet „Irányelvek az előzetes árképzési megállapodások kölcsönös egyeztető eljárás keretében történő lefolytatására (MAP APA)" című mellékletét.

A.1. Tipikus folyamat

3.4. A következő rész az összehasonlító elemzés elvégzésének egy tipikus folyamatát mutatja be. Ez a folyamat egy elfogadott bevált gyakorlatot testesít meg, de követése nem kötelező, azaz a megbízható összehasonlítható adatokat eredményező más keresési eljárások is elfogadhatók lehetnek, mivel az eredmény megbízhatósága fontosabb, mint az ahhoz vezető út (tehát az alábbi folyamat végrehajtása nem garantálja szokásos piaci szintű eredményt, az attól való eltérés pedig nem feltétlenül vonja maga után azt, hogy az eredmény nem lesz szokásos piaci szintű.)

1. lépés: A figyelembevett évek meghatározása.

2. lépés: Az adóalany jellemzőinek széles körű elemzése.

3. lépés: A vizsgált kapcsolt ügylet(ek) megismerése – elsősorban funkcionális elemzés révén – a vizsgált fél (amennyiben szükséges), az adott eset körülményeinek leginkább megfelelő transzferár-képzési módszer, a vizsgálandó pénzügyi mutató (ügyleti nyereségen alapuló módszer használata esetén) és a figyelembeveendő, összehasonlíthatóságot meghatározó jelentős tényezők kiválasztása, illetve meghatározása érdekében.

4. lépés: A belső összehasonlítható ügyletek vizsgálata, ha léteznek ilyenek.

5. lépés: A külső összehasonlítható ügyletekre vonatkozó információk rendelkezésre álló forrásainak a meghatározása, amennyiben – viszonylagos megbízhatóságukat figyelembe véve – külső összehasonlítható adatokra van szükség.

6. lépés: A legmegfelelőbb transzferár-képzési módszer kiválasztása, és – a módszertől függően – a megfelelő pénzügyi mutató megha-

tározása (pl. a megfelelő nettó nyereségmutató meghatározása az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazása esetén).

7. lépés: A potenciálisan összehasonlítható ügyletek azonosítása: azoknak a fő jellemzőknek a meghatározása a 3. lépésben meghatározott releváns tényezők és az összehasonlíthatóságot meghatározó, 1.38-1.63. bekezdésekben ismertetett tényezők alapján, amelyeknek egy független ügyletnek meg kell felelnie ahhoz, hogy potenciálisan összehasonlíthatónak lehessen tekinteni.

8. lépés: Szükség esetén az összehasonlíthatóságot fokozó helyesbítések meghatározása és végrehajtása.

9. lépés: Az összegyűjtött adatok értelmezése és felhasználása, a szokásos piaci szintű díjazás megállapítása.

3.5. A gyakorlatban ez nem egy lineáris folyamat. Különösen az 5. és a 7. lépésnél fordulhat elő, hogy a kielégítő eredmény eléréséhez – azaz a legmegfelelőbb módszer megtalálásához – több ízben is végre kell hajtani elsősorban azért, mert a rendelkezésre álló információforrások vizsgálata egyes esetekben befolyásolhatja a transzferár-képzési módszer kiválasztását. Például, ha az összehasonlítható ügyletekre vonatkozó információk nem elérhetők (7. lépés), és/vagy nem lehet elfogadható pontosságú helyesbítéseket végezni (8. lépés), akkor elképzelhető, hogy az adóalanynak egy másik transzferár-képzési módszert kell választania, és a 4. lépéstől kezdve meg kell ismételnie az eljárást.

3.6. A transzferárak meghatározásának, folyamatos figyelemmel kísérésének és felülvizsgálatának folyamatát illetően lásd a 3.82. bekezdést.

A.2. Az adóalany körülményeinek széles körű elemzése

3.7. A „széles körű elemzés” az összehasonlító elemzés egyik lényeges lépése, amely az ágazat, a verseny, a gazdasági és szabályozási tényezők, valamint az adóalany környezetére hatást gyakorló egyéb összetevők – még nem a szóban forgó konkrét ügyletekkel összefüggésben végzett – elemzéseként határozható meg. Ez a lépés segít megérteni az adóalany által végrehajtott kapcsolt ügylet és az azzal összehasonlítandó független ügyletek feltételeit, különösen az ügylet gazdasági körülményeit (lásd az 1.55.–1.58. bekezdéseket).

A.3. A kapcsolt ügylet átvilágítása és a vizsgált fél kiválasztása

3.8. A vizsgálat tárgyát képező kapcsolt ügylet(ek) átvilágításának célja a vizsgált fél – szükség szerinti – kiválasztását befolyásoló tényezők meghatáro-

zása, valamint az adott eset körülményeinek leginkább megfelelő transzferár-képzési módszer, az ügyleti nyereségen alapuló módszer használata esetén vizsgálandó pénzügyi mutató, kiválasztása és alkalmazása, továbbá az összehasonlítható adatok, és adott esetben az összehasonlíthatóságot fokozó helyesbítések meghatározása.

A.3.1. Az adóalany különálló és összevont ügyleteinek értékelése

3.9. Ideális esetben ügyletenként kellene alkalmazni a szokásos piaci ár elvét a független felek között szokásos piaci feltételek lehető legpontosabb megközelítéséhez. Azonban gyakran merülnek fel olyan helyzetek, amikor a különálló ügyletek szorosan kapcsolódnak egymáshoz, vagy folytatólagosak, így azok külön-külön nem értékelhetők megfelelően. Ilyen ügyletre példa: 1. egyes hosszú lejáratú áruszállítási vagy szolgáltatási szerződések, 2. immateriális javak használati joga, és 3. szorosan összefüggő termékek sorának (pl. egy termékcsaládban) árképzése, ha minden egyes termék vagy ügylet árának egyenkénti meghatározása megoldhatatlan. Egy másik példa lehet a gyártási know-how licencbeadása és a létfontosságú alkotórészek szállítása egy kapcsolt gyártónak; sokkal ésszerűbb ez esetben a két tételre együttesen vizsgálni a szokásos piaci ár feltételeit, mint külön-külön. Az ilyen ügyletek értékelését együttesen kell elvégezni, a legmegfelelőbb szokásos piaci ár módszer használatával. Egy további példa az ügylet egy másik kapcsolt vállalkozás közbeiktatásával történő bonyolítása, amikor helyénvalóbb azt az ügyletet, amelynek része a közbeiktatott ügylet, teljességében figyelembe venni, mint az egyes ügyleteket külön-külön kezelni.

3.10. Az ügyletek összevonásának egy másik tipikus példája a portfolió alapú megközelítésekhez kötődik. Ezek olyan üzleti stratégiák, amikor az adóalany bizonyos ügyleteket együttesen kezel, hogy a portfolió egészének megtérülése akkor is megfelelő legyen, ha azon belül egy adott termék esetében ez nem feltétlenül van így. Előfordulhat például, hogy az adóalany egyes termékeket alacsony haszonnal vagy akár veszteségesen forgalmaz annak érdekében, hogy az ugyanazon adóalany más termékei és/vagy kapcsolódó szolgáltatásai számára keresletet teremtsen, és így azokat nagy haszonnal értékesíthesse, illetve nyújthassa (pl. értékesítés után kínált fogyóeszközök berendezésekhez, így például kapszulák kávégépekhez vagy tintapatronok nyomtatókhoz). Számos különféle ágazatban figyelhető meg ehhez hasonló megközelítése. A portfolió alapú megközelítések egy olyan üzleti stratégiát képviselnek, amelyet az összehasonlító elemzés és az összehasonlítható adatok megbízhatóságának vizsgálata során figyelembe kell venni. Az üzleti stratégiákra vonatkozóan lásd az

1.59.–1.63. bekezdéseket. A tartósan fennálló általános veszteségek vagy gyenge teljesítmény azonban – az 1.70.–1.72. bekezdésekben már említettek szerint – nem magyarázható ilyen megfontolásokkal. A portfolió alapú megközelítések csak akkor elfogadhatók, ha megfelelő célt szolgálnak, azaz az adóalany nem használhatja ugyanazt a transzferár-képzési módszert az egész vállalatának a szintjén akkor, ha a különböző ügyletek gazdasági logikája eltér, és emiatt azokat külön kell választani. Lásd a 2.78.–2.79. bekezdéseket. Végezetül, a fenti megjegyzésekből nem vonható le belőlük az a következtetés, hogy egy multinacionális vállalatcsoport valamely tagja esetében elfogadható lenne a szokásos piaci értéknél alacsonyabb haszon annak érdekében, hogy ugyanazon multinacionális vállalatcsoport egy másik tagja előnyöket élvezhessen. Erre vonatkozóan lásd különösen az 1.71.bekezdést.

3.11. Míg egyes, kapcsolt vállalkozások között külön kötött ügyleteket együttesen kell értékelni annak megállapításához, hogy a feltételek megfelelnek-e a szokásos piaci ár elvének, az ilyen vállalkozások közötti, más – csomagban kötött – ügyleteket esetleg egyenként kell vizsgálni. Egy multinacionális vállalatcsoport dönthet úgy, hogy több szolgáltatást – mint például szabadalom-, know-how, és védjegy licencek, műszaki és adminisztratív szolgáltatások nyújtása és a gyártólétesítmények bérbeadása – egy ügyletbe csomagol, és arra egyetlen árat állapít meg. Az effajta megállapodást gyakran csomagügyletként említik. Az ilyen átfogó csomagok nagy valószínűséggel nem tartalmaznak termékértékesítést, bár a termékértékesítésért felszámított ár magában foglalhat néhány kapcsolódó szolgáltatást is. Néhány esetben nem megoldható a csomag egészének értékelése, ezért a csomag alkotórészeit szét kell választani. Ilyen esetekben az egyes alkotórészek transzferárának külön-külön történő meghatározását követően az adóhatóságnak azt is mérlegelnie kell, hogy a teljes csomagra így kialakított transzferár megfelel-e a szokásos piaci ár elvének.

3.12. A csomagügyletek még független felek között is összevonhatnak olyan elemeket, amelyek a belföldi törvények vagy egy jövedelemadó-egyezmény szerint különböző adóelbánás alá esnek. Például a jogdíjfizetések forrásadó-kötelesek lehetnek, míg a bérleti díjak nettó adóztatás alá eshetnek. Ilyen körülmények között még mindig helyénvaló lehet a transzferár csomag alapján való meghatározása. Ezt követően az adóhatóság még dönthet úgy, hogy más adózási okok miatt szükséges lehet a csomag egyes elemeinek beárazása is. E döntés meghozatalakor az adóhatóságoknak a kapcsolt vállalatok közötti csomagügyleteket úgy kell vizsgálniuk, mint ahogy a független vállalkozások közötti hasonló ügyleteket elemzik.

Az adóalanyoknak pedig be kell tudni bizonyítaniuk, hogy a csomagügylet transzferár-képzése megfelelő.

A.3.2. Szándékolt beszámítások

3.13. Szándékolt beszámítás az, amit a kapcsolt vállalkozások tudatosan építenek bele az ellenőrzött ügylet feltételeibe. Akkor merül fel, ha egy kapcsolt vállalkozás egy, a csoporton belüli másik vállalkozásnak olyan juttatást nyújtott, amelyet bizonyos mértékig kiegyenlítenek az érintett vállalkozástól cserébe kapott más juttatások. Ezek a vállalkozások jelezhetik, hogy az általuk kapott juttatásokat az általuk nyújtott juttatásokkal szemben be kell számítani, mint az adott juttatásokért teljes egészében vagy részben teljesített fizetést, és az adókötelezettség megállapítása céljából csak az ügyleten realizált nettó nyereséget vagy veszteséget (ha van ilyen) kell figyelembe venni. Például egy vállalkozás engedélyezheti egy másik vállalkozásnak egy szabadalom használatát, cserébe egy másik know-how megszerzéséért, és bemutathatja azt, hogy az ügyletek egyik félnél sem eredményeznek nyereséget vagy veszteséget. Ezeket a megállapodásokat, amelyekkel időnként független vállalkozások között is találkozhatunk, a szokásos piaci ár elve szerint kell értékelni a beszámításként feltüntetett juttatások értékének számszerűsítése érdekében.

3.14. A szándékolt beszámítások különbözőek lehetnek mértékük és összetettségük szerint. Az ilyen beszámítások két ügylet egyszerű egyenlegétől (mint például a készáruk kedvezményes értékesítési ára, cserébe az áru gyártásához felhasznált nyersanyag kedvezményes felvásárlási áráért) egészen az egyes feleknél egy adott időszak alatt keletkező előnyök általános beszámításáig terjedhetnek. Független vállalkozások valószínűleg nem kötnének ez utóbbi típusú megállapodást, hacsak az előnyök nem mérhetőek pontosan és a szerződést nem köthetik meg előre. Egyébként a független vállalkozások általában inkább előnyben részesítik a bevételeik és kifizetéseik egymástól független mozgását, elszámolva a rendes kereskedésből származó nyereséget vagy veszteséget.

3.15. A szándékolt beszámítások elismerése nem változtatja meg azt az alapvető elvárást, hogy az ellenőrzött ügyletek transzferárai adózási szempontból ki kell, hogy elégítsék a szokásos piaci ár elvét. Az adóalanyok számára az jelentené a követendő gyakorlatot, ha feltárnák a kapcsolt vállalkozásaik közötti két vagy több ügyletbe szándékoltan beépített beszámítások létezését és bizonyítanák (vagy elismernék, hogy birtokukban van a vonatkozó dokumentáció, és megfelelő elemzést végeztek ahhoz, hogy bizonyítani

tudják), hogy a beszámítások figyelembevétele után az ügylet irányadó feltételei megfelelnek a szokásos piaci ár elvének.

3.16. Szükség lehet az ügyletek egyenkénti értékelésére annak megállapítására, hogy mindegyikük kielégíti a szokásos piaci ár elvét. Amennyiben az ügyleteket együttesen kell elemezni, körültekintéssel kell eljárni az összevethető ügyletek kiválasztásakor, és figyelembe kell venni a 3.9–3.12. bekezdésekben tárgyaltakat. A kapcsolt vállalkozások közötti nemzetközi ügyletekhez kapcsolódó beszámítások feltételei nem feltétlenül egyeznek meg a független felek közötti tisztán belföldi ügyletek feltételeivel. Ennek az oka az, hogy a beszámításokat az egyes nemzeti adórendszerek, illetve a fizetéseket a kétoldalú adóegyezmények különbözőképpen kezelik. Így például a forrásadó bonyolulttá teszi a jogdíjak árbevétellel szembeni beszámítását.

3.17. Ellenőrzés esetén az adóalany kérheti egy transzferár-helyesbítés csökkentését az adóköteles jövedelem nem szándékos túlzott bevallására hivatkozva. Az adóhatóságok saját belátásuk szerint adhatnak helyt vagy utasíthatják el az ilyen kérést. Az adóhatóságok a kölcsönös egyeztető eljárások és a viszontmódosítások (lásd IV. fejezet) keretében is elbírálhatják az ilyen igényeket.

A.3.3. A vizsgált fél kiválasztása

3.18. A költség és haszon módszer, a viszonteladási árak módszere vagy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer II. fejezetben ismertetett alkalmazása során ki kell választani az ügyletben részt vevő felek közül azt, amelyiknek a pénzügyi mutatója (költségekre számított haszna, bruttó nyeresége vagy nettó nyereségmutatója) a vizsgálat tárgyát fogja képezni. A vizsgált fél kiválasztásának összhangban kell állnia az ügylet funkcionális elemzésével. Általános szabály, hogy mindig azt a felet kell vizsgálni, amelynek esetében a transzferár-képzési módszer a legmegbízhatóbb módon alkalmazható, és a legtöbb megbízhatóan összehasonlítható ügylet áll rendelkezésre, azaz a vizsgált fél az esetek többségében az, amelyiknek a funkcionális elemzése kevésbé összetett.

3.19. Ezt a következőképpen lehet szemléltetni. Tegyük fel, hogy az „A” társaság kétféle terméket gyárt („P1” és „P2”), amelyeket a „B” társaság – egy másik országban található kapcsolt vállalkozás – számára értékesít. Tegyük fel, hogy a „P1” termékeket a „B” társaság tulajdonát képező értékes, egyedi immateriális javak felhasználásával és a „B” társaság által meghatározott műszaki specifikációk szerint állítja elő az „A” társaság. Tegyük

fel, hogy ebben a „P1” termékeket érintő ügyletben csak egyszerű funkciókat lát el az „A” társaság, és az ügylethez való hozzájárulása nem értékes és egyedi. Ebben az ügyletben általában az „A” társaság lenne a vizsgált fél. Most tegyük fel azt, hogy az „A” társaság „P2” termékeket is gyárt, és ezzel kapcsolatban értékes, egyedi szabadalmakat és védjegyeket birtokol és használ fel, a „B” társaság pedig forgalmazóként lép fel. Tegyük fel, hogy ebben a „P2” termékeket érintő ügyletben a „B” társaság csak egyszerű funkciókat lát el, az ügylethez való hozzájárulása pedig nem értékes és egyedi. A „P2” termékeket érintő ügyletben általában a „B” társaság lenne a vizsgált fél.

A.3.4. A kapcsolt ügyletre vonatkozó információk

3.20. Az adott eset körülményeinek leginkább megfelelő transzferár-képzési módszer kiválasztásához, és annak alkalmazásához információkra van szükség a vizsgált kapcsolt ügylettel összefüggő, összehasonlíthatóságot meghatározó tényezőkre és különösen az abban részt vevő felek funkcióira, eszközeire és kockázataira vonatkozóan, a külföldi kapcsolt vállalkozás(oka)t is beleértve. Ez konkrétan azt jelenti, hogy bár az egyoldalú módszerek (pl. a költség és haszon módszer, a viszonteladási árak módszere vagy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer, melyek részletes bemutatása a II. fejezetben található) csak az egyik részt vevő fél (a 3.18–3.19. bekezdésekben tárgyalt „vizsgált fél”) pénzügyi mutatójának vagy nyereségszint mutatójának a vizsgálatát követelik meg, a kapcsolt ügylet helytálló jellemzése és a legalkalmasabb transzferár-képzési módszer kiválasztása némi információt igényel a kapcsolt ügylet összehasonlíthatóságát meghatározó tényezőket és különösen a nem vizsgált fél funkcionális elemzését illetően is.

3.21. Ha az adott eset körülményei között – a 2.1–2.11. bekezdésekben adott útmutatás szerint – az ügyleti nyereségmegosztás módszere a legmegfelelőbb transzferár-képzési módszer, akkor az ügyletben érintett valamennyi – belföldi és külföldi – félről kell pénzügyi adatokat szerezni. Mivel ez a módszer mindkét résztvevőt vizsgálja, az ügyletben részt vevő külföldi kapcsolt vállalkozásról különösen részletes információkra van szükség az alkalmazásához. Ezek részben az összehasonlíthatóságot meghatározó öt tényezőre vonatkozó információk, amelyek a felek közötti kapcsolat helyes jellemzését segítik, és az ügyleti nyereségmegosztás módszerének helytállóságát hivatottak bizonyítani, részben pedig pénzügyi adatok (a megosztandó összevont nyereség megállapításához és a nyereség megosztásához egyaránt szükség van az ügylet valamennyi résztvevőjének a pénzügyi adataira, a külföldi kapcsolt vállalkozást is beleértve). Tehát ha

az adott eset körülményeinek leginkább megfelelő transzferár-képzési módszer az ügyleti nyereségmegosztás, akkor az adóalanyoktól ésszerű lenne elvárni, hogy készek legyenek az adóhatóságok rendelkezésére bocsátani az ügyletben részt vevő külföldi kapcsolt vállalkozásra vonatkozó szükséges információkat, a megosztott nyereség kiszámításához szükséges pénzügyi adatokat is beleértve.

3.22. Ha az adott eset körülményei között – a 2.1.–2.11. bekezdésekben adott útmutatás szerint – egy egyoldalú módszer bizonyul a legmegfelelőbbnek, akkor a 3.20. bekezdésben említett információkon túl a vizsgált fél pénzügyi adatai is kellenek – függetlenül attól, hogy a vizsgált fél belföldi vagy külföldi vállalkozás. Tehát ha a költség és haszon módszer, a viszonteladási árak módszere vagy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer a legalkalmasabb, és a vizsgált fél a külföldi vállalkozás, akkor elegendő információra van szükség ahhoz, hogy a választott módszert megbízhatóan lehessen alkalmazni a külföldi vizsgált félre, és hogy a nem vizsgált fél székhelye szerinti ország adóhatósága ellenőrizni tudja a módszer külföldi vállalkozásra történő alkalmazását. Ellenben, ha a vizsgált fél a belföldi adóalany, akkor egy adott egyoldalú módszer legmegfelelőbbnek ítélését, majd pedig kiválasztását követően az adóhatóságnak általában nincs oka arra, hogy további pénzügyi adatokat kérjen a külföldi kapcsolt vállalkozásról.

3.23. Az eddig elmondottak szerint a transzferár-elemzéshez bizonyos adatoknak elérhetőknek kell lenniük a külföldi kapcsolt vállalkozásra vonatkozóan. Ezek jellege és mértéke elsősorban az alkalmazott transzferár-képzési módszertől függ. Azonban – az 5.11. bekezdésben elmondottak szerint – ezeknek az információknak az összegyűjtése olyan nehézséget jelenthet az adóalanynak, amellyel a saját adatok előállítása során nem találkozik. A dokumentációra vonatkozó szabályok és/vagy eljárások során ezeket a nehézségeket figyelembe kell venni.

A.4. Összehasonlítható független ügyletek

A.4.1. Általános tudnivalók

3.24. Az összehasonlítható független ügylet egy olyan, független felek közötti ügylet, amelyet össze lehet hasonlítani a vizsgált kapcsolt ügylettel. Lehet olyan összehasonlítható ügylet, amelyet a kapcsolt ügyletben részt vevő egyik fél hajt végre egy független féllel („belső összehasonlítható ügylet"), vagy olyan, amely két független vállalkozás között zajlik, akik közül egyik sem résztvevője a kapcsolt ügyletnek („külső összehasonlítható ügylet").

3.25. Mivel a szokásos piaci ár elvének alkalmazásakor az adóalany kapcsolt ügyletei nem hasonlíthatók össze az ugyanazon vagy más multinacionális vállalatcsoport tagjai által végrehajtott más kapcsolt ügyletekkel, az ilyen összehasonlítások nem szolgálhatnak alapul az adóhatóságoknak a transzferár-módosítás indoklására, az adóalanyoknak pedig a transzferár-képzési politikájuk alátámasztására.

3.26. A kisebbségi részvényesek jelenléte olyan – jóllehet önmagában véve nem perdöntő – tényező, amelynek következtében az adóalany kapcsolt ügyleteinek az eredményei közelebb állhatnak a független piaci körülmények között szokásoshoz. A kisebbségi részvényesek által gyakorolt hatás számos tényező függvénye, így például meghatározza azt, hogy a kisebbségi részvényes rendelkezik-e tőkerészesedéssel az anyacégben, vagy valamely leányvállalatban, és hogy ténylegesen gyakorol-e valamilyen befolyást a csoporton belüli ügyletek árképzésére.

A.4.2. Belső összehasonlítható ügyletek

3.27. A 3.4. bekezdésben leírt tipikus folyamat 4. lépése a belső összehasonlítható ügyletek vizsgálata, ha léteznek ilyenek. A belső összehasonlítható ügyletek közvetlenebb és szorosabb kapcsolatban állhatnak a vizsgált ügylettel, mint a külső összehasonlítható ügyletek. A pénzügyi elemzés könnyebb és megbízhatóbb lehet, mivel a belső összehasonlítható ügylet és a kapcsolt ügylet mögött feltételezhetően azonos számviteli standardok és gyakorlatok állnak. Azon kívül a belső összehasonlítható ügyletekről teljesebb körű információk érhetők el kevésbé költségesen.

3.28. Ugyanakkor a belső összehasonlítható ügyletek nem mindig megbízhatóbbak, és az adóalany független felekkel végrehajtott ügyletei nem minden esetben tekinthetők megbízható módon összemérhetőnek az ugyanazon adóalany által megvalósított kapcsolt ügyletekkel. Ha léteznek belső összehasonlítható ügyletek, akkor azoknak ugyanúgy meg kell felelniük az összehasonlíthatóságot meghatározó öt tényezőnek, mint a külső összehasonlítható ügyleteknek – lásd az 1.38.–1.63. bekezdéseket. Az összehasonlíthatóságot növelő helyesbítésekre vonatkozó útmutatás a belső összehasonlítható ügyletekre is vonatkozik – lásd a 3.47.–3.54. bekezdéseket. Tegyük fel, például, hogy egy adóalany egy bizonyos terméket gyárt, amelyből jelentős mennyiséget értékesít külföldi kapcsolt kiskereskedőjének és nagyon kis mennyiséget egy független félnek. Ebben az esetben az eladott mennyiség eltérése valószínűleg lényeges hatást fog gyakorolni a két ügylet összemérhetőségére. Ha az eltérés hatásainak kiküszöbölésére nem le-

het elfogadható pontosságú helyesbítést végezni, akkor az adóalany és a független vevő közötti ügylet összehasonlíthatóságának megbízhatósága kérdéses.

A.4.3. Külső összehasonlítható ügyletek és információforrások

3.29. A potenciálisan összehasonlítható külső ügyletek meghatározásához számos információforrást lehet felhasználni. Ez a rész az üzleti adatbázisok, a külföldi összehasonlítható ügyletek és az adóalanyok előtt fel nem tárt információk kapcsán felmerülő konkrét kérdéseket tárgyalja. Megjegyzendő, hogy amennyiben léteznek megbízható belső összehasonlítható ügyletek, akkor nem szükséges külsők után kutatni – lásd a 3.27.–3.28. bekezdéseket.

A.4.3.1. Adatbázisok

3.30. Az üzleti adatbázisok olyan kutatások és statisztikai elemzések végzésére alkalmas, elektronikus formában közreadott, általános információforrások, amelyeket a társaságoknak az igazgatási szervekhez benyújtott beszámolóit összegyűjtő szerkesztők fejlesztettek. Praktikus és esetenként gazdaságos lehetőséget jelentenek a külső összehasonlítható ügyletek meghatározására, és – az adott esetre jellemző tényektől és körülményektől függően – a lehető legmegbízhatóbb információforrásként szolgálhatnak.

3.31. Az üzleti adatbázisoknak több olyan korlátja is van, amelyről gyakran beszámolnak. Mivel a nyilvánosság számára közreadott információkra épülnek, nem minden országban érhetők el, az egyes országokban ugyanis nem egyforma mennyiségű adatot hoznak nyilvánosságra társaságokról. Ráadásul, még ha elérhetők is, nem ugyanazokat az információkat tartalmazzák az adott országban tevékenykedő valamennyi társaságról, mivel a közzétételre és az adatszolgáltatásra vonatkozó előírások a cégformától és a társaság tőzsdei jelenlététől függően változhatnak. Ezért az adatbázisok használatáról és használatának módjáról körültekintően kell dönteni, már csak azért is, mert nem transzferár-képzési célokra állították össze és adták közre azokat. Az üzleti adatbázisok nem mindig biztosítanak kellő részletességű információt a választott transzferár-képzési módszer alátámasztásához. Nem egyformán részletes adatokat tartalmaznak, és nem használhatók hasonló bizonyossággal. Fontos tudnivaló, hogy számos ország tapasztalata szerint az üzleti adatbázisokat inkább a társaságok, nem pedig az ügyletek szintjén elért eredmények összehasonlítására használják, mivel a független felek ügyleti szintű adatai ritkán elérhetők. A független felek nem ügyleti szintű adatainak használatát a 3.37. bekezdés tárgyalja.

3.32. Ha más forrásokból megbízható adatok állnak rendelkezésre – pl. léteznek belső összehasonlítható ügyletek –, akkor nem feltétlenül szükséges üzleti adatbázisra támaszkodni. Aki mégis ezt teszi, annak objektív módon kell az üzleti adatbázisokat használni, valóban megkísérelve a megbízható összehasonlítható adatok kinyerését ezekből a forrásokból.

3.33. Az üzleti adatbázisok használata nem vezethet a mennyiség előnyben részesítéséhez a minőséggel szemben. Az adatbázisból tipikusan szerezhető információk összehasonlíthatóság szempontjából értékelt minőségét, a gyakorlatban kételyeket kelthet az összehasonlító elemzés megbízhatóságát illetően az, ha pusztán egy üzleti adatbázis alapján végzik el. E kételyek elhárítása érdekében az adatbázisban végzett keresést érdemes lehet – az adott eset tényeitől és körülményeitől függően – más, nyilvánosan elérhető információkra támaszkodva tovább finomítani. A keresési eredmények árnyalása egyéb információforrásokból származó adatokkal a minőség előnyben részesítését szolgálja a standardizált megközelítésekkel szemben, és az adóalanyok, illetve gyakorló szakemberek, valamint az adóhatóságok adatbázisban végzett kutatásaira egyaránt érvényes. Ez a 3.80.–3.83. bekezdéseknek az adóalanyra rótt költségekre és jogkövetési terhekre vonatkozó megállapításainak a fényében értendő.

3.34. Egyes tanácsadó cégek saját tulajdonú adatbázisokat fejlesztettek ki és tartanak fenn. A szélesebb üzleti alapokon nyugvó üzleti adatbázisokkal kapcsolatos fenti aggályokon túl ezeknél a saját tulajdonú adatbázisoknál további kérdéseket vet fel az adattartalom abban az esetben, ha a piac egy szűkebb szeletére korlátozódnak, mint az üzleti adatbázisok. Ha az adóalany ilyen adatbázist használt a transzferárai alátámasztására, akkor az adóhatóság – az átláthatósággal összefüggő nyilvánvaló okokból – hozzáférést kérhet az adatbázishoz, hogy az adóalany eredményeit ellenőrizhesse.

A.4.3.2. Külföldi forrásból származó vagy nem belföldi összehasonlítható adatok

3.35. Az adóalanyok nem mindig országonként keresnek összehasonlítható ügyleteket, például olyan esetekben, amikor belföldi szinten nem áll rendelkezésre elegendő adat és/vagy egy multinacionális vállalatcsoport több tagjának funkcionális elemzése hasonló, és csökkenteni kívánják a jogkövetés költségeit. A nem belföldi összehasonlítható ügyleteket nem szabad automatikusan elutasítani pusztán azért, mert nem belföldiek. A megbízhatóságukat eseti alapon kell megítélni, az összehasonlíthatóságot meghatározó öt tényezőnek való megfelelés függvényében. Az, hogy az összehasonlítható ügyletek regionális szintű kutatása vajon megbízható eredményt ad-e

a világ egy adott régiójában tevékenykedő multinacionális vállalatcsoport több leányvállalata esetében, mindig attól függ, hogy milyen körülmények között tevékenykednek az egyes leányvállalatok. A piaci különbségekről és a több országra kiterjedő elemzésekről lásd az 1.57.–1.58. bekezdéseket. A számviteli standardok eltéréséből is adódhatnak nehézségek.

A.4.3.3. Az adóalanyok előtt fel nem tárt információk

3.36. Az adóhatóságoknak olyan, más adóalanyok ellenőrzéséből vagy más információforrásokból származó adatok is a rendelkezésére állhatnak, amelyeket nem biztos, hogy feltárnak az adóalanyok előtt. Egy transzferár-képzési módszert azonban csak akkor lenne igazságos ilyen adatok alapján alkalmazni, ha az adóhatóság – a titoktartásra vonatkozó belföldi előírások által megengedett határokon belül – az adóalany tudomására hozhatná ezeket az adatokat, és az adóalanynak megfelelő lehetősége nyílna saját álláspontja megvédésére és eredményes bírósági jogorvoslat igénybevételére.

A.4.4. Független felek nem ügyleti szintű adatainak felhasználása

3.37. Ahogy a 3.9–3.12. bekezdésekben kifejtettük, a transzferár-képzési módszerek az ügyletek szintjére vonatkoznak, bár az adóalany kapcsolt ügyletei bizonyos esetekben összevonhatók. Más kérdés, hogy a független felek nem ügyleti szintű adatai vajon megbízható összehasonlítási alapot nyújtanak-e az adóalany által végrehajtott kapcsolt ügylet (vagy a 3.9.–3.12. bekezdésekben foglalt útmutatás szerint, következetesen összevontan kezelt ügyletek) vizsgálatához. A független felekre vonatkozó, gyakorlatban elérhető adatok – az alkalmazandó számviteli standardoktól függően – gyakran társasági vagy szegmens szinten összevont adatok. Az, hogy egy független fél nem ügyleti szintű adatai vajon megbízható összehasonlítási alapot nyújtanak-e az adóalany által végrehajtott kapcsolt ügylet vagy a 3.9.–3.12. bekezdésekben foglalt útmutatás szerint, következetesen összevontan kezelt ügyletek vizsgálatához, elsősorban attól függ, hogy a független fél lényegesen eltérő ügyleteket hajt-e végre. A szegmens szintű adatok közelebb állnak az ügyleti szinthez, és ezért jobban összehasonlíthatók, mint a társasági szintű, szegmensekre nem lebontott adatok, bár mint ismeretes, szegmensekre lebontott adatok rendelkezésre állása esetén a költségek különböző szegmensekhez rendelése kapcsán merülhetnek fel problémák. Hasonlóképpen, bizonyos körülmények között – például ha az összehasonlítható adatok által tükrözött tevékenységek az adóalany össze-

vont ügyleteinek feleltethetők meg – a független felek társasági szintű adatai jobb összehasonlítási alapot nyújtanak, mint a szegmens szintű adatok.

A.4.5. Az összehasonlítható adatok korlátozott elérhetősége

3.38. A potenciálisan összehasonlítható ügyletek meghatározása a legmegbízhatóbb adatok megtalálását szolgálja, de el kell ismerni, hogy az eredmény nem mindig tökéletes. Bizonyos piacokon vagy ágazatokban előfordulhat például, hogy alig találhatók független ügyletek. Ilyenkor az esetek egyedi vizsgálata alapján pragmatikus megoldást kell találni, például bővíteni kell a keresés hatókörét, és olyan független ügyletekre vonatkozó információkat kell felhasználni, amelyeket ugyanabban az ágazatban, hasonló földrajzi piacon, ám más üzleti stratégiákat és üzleti modelleket használó, vagy kissé eltérő gazdasági körülmények között tevékenykedő független felek valósítottak meg, vagy amelyek ugyanabban az ágazatban, de más földrajzi piacokon zajlottak le, vagy ugyanazon a földrajzi piacon, de más ágazatokban mentek végbe. A különböző lehetőségek közötti választás az adott esetre jellemző tények és körülmények függvénye, de elsősorban az összehasonlíthatóság hiányosságainak az elemzés megbízhatóságára gyakorolt várható hatásainak a jelentősége határozza meg.

3.39. Megfelelő körülmények között – például, ha azért nem léteznek összehasonlítható adatok, mert mindegyik fél értékes, egyedi immateriális javakkal járult hozzá az ügylethez (lásd a 2.109. bekezdést) – összehasonlítható adatok hiányában is mérlegelni lehet az ügyleti nyereségmegosztás módszerének a használhatóságát. A legmegfelelőbb transzferár-képzési módszer kiválasztásának azonban még a rendelkezésre álló összehasonlítható adatok szűkössége és tökéletlensége esetén is összhangban kell állnia a felek funkcionális elemzésével – lásd 2.2. bekezdés.

A.5. Potenciálisan összehasonlítható ügyletek kiválasztása vagy kizárása

3.40. A független felek által megvalósított, potenciálisan összehasonlítható ügyletek meghatározása alapvetően kétféleképpen történhet.

3.41. Az első lehetőség az úgynevezett „additív” megközelítés. Ez abból áll, hogy a keresést végző személy összeállítja azoknak a független feleknek a listáját, amelyek vélhetően potenciálisan összehasonlítható ügyleteket hajtanak végre. Ezt a felsorolt független felek által megvalósított ügyletekre vonatkozó adatgyűjtés követi, amelynek célja annak megerősítése, hogy – az összehasonlíthatóságot meghatározó, előre megállapított szempontok szerint – valóban elfogadható összehasonlítható ügyletekről van szó.

Ez a megközelítés bizonyíthatóan jó találati eredményt nyújt, hiszen az elemzésből ki nem zárt ügyleteket az adóalany piacán tevékenykedő jól ismert szereplők valósították meg. A korábban már említettek szerint a megfelelő szintű objektivitás biztosítása megköveteli, hogy az alkalmazott eljárás átlátható, szisztematikus és ellenőrizhető legyen. Az „additív" megközelítés lehet az egyetlen használt megoldás abban az esetben, ha a keresést végző személynek tudomása van a vizsgált kapcsolt ügylettel összehasonlítható ügyletekben részt vevő független felekről. Meg kell jegyezni, hogy az „additív" megközelítés hasonlóságokat mutat a belső összehasonlítható ügyletek azonosításának eljárásával. A gyakorlatban belső és külső összehasonlítható ügyleteket is eredményezhet.

3.42. A másik lehetőség a „deduktív" megközelítés, amely olyan társaságok tág halmazából indul ki, amelyek azonos tevékenységi szektorban tevékenykednek, nagy vonalakban hasonló tevékenységeket folytatnak, és nem mutatnak nyilvánvalóan eltérő gazdasági körülményeket. Ezt a listát kell a kiválasztási szempontok és a nyilvánosan elérhető információk alapján (pl. adatbázisokból vagy az internetről származó, illetve az adóalany ismert versenytársaira vonatkozó adatok) szűkíteni. Mivel a gyakorlatban a „deduktív" megközelítés első lépése tipikusan valamilyen adatbázisban végzett keresés, fontos szem előtt tartani a 3.24.–3.39. bekezdések belső összehasonlítható ügyletekre valamint a külső összehasonlítható ügyletekre vonatkozó információk forrásaira adott útmutatását. A „deduktív" megközelítés nem minden esetben és nem minden módszernél alkalmazható, és az ebben a részben leírtak semmilyen értelemben sem befolyásolják a transzferár-képzési módszer kiválasztásának 2.1.–2.11. bekezdésekben meghatározott szempontjait.

3.43. A gyakorlatban a potenciálisan összehasonlítható ügyletek elemzésbe történő bevonása vagy abból történő kizárása mennyiségi és minőségi szempontok alapján történik. A legáltalánosabban megfigyelhető mennyiségi szempontok a következők:

– Nagyságrendi szempontok az árbevételt, az eszközöket vagy az alkalmazottak számát alapul véve. Az ügylet abszolút értékben vagy a felek tevékenységeinek arányában szemlélt nagyságrendje hatással lehet a vevő és az eladó viszonylagos versenyhelyzetére, és így az összehasonlíthatóságra.
– Immateriális javakkal kapcsolatos szempontok, úgymint az immateriális javak nettó értékének az összes eszköz nettó értékéhez viszonyított aránya vagy a kutatás és fejlesztés (K+F) árbevételhez viszonyított aránya, ahol ez kiszámítható: ha a vizsgált fél nem használ fel értékes immateriális javakat, vagy nem vesz részt jelentős K+F tevékenységekben,

akkor e szempontok alapján kizárhatók például azok a társaságok, amelyek értékes immateriális javakkal vagy jelentős K+F tevékenységekkel rendelkeznek. Az exportértékesítés arányával kapcsolatos szempontok (a külföldről származó árbevétel összes árbevételhez viszonyított aránya), amennyiben lényegesek.

– A készletek abszolút vagy relatív értékével kapcsolatos szempontok, amennyiben lényegesek.
– Azoknak a független feleknek a kizárására alkalmas egyéb szempontok, amelyek valamilyen sajátos helyzetben vannak, így például induló cégek, csődbement társaságok stb., amennyiben nyilvánvaló, hogy az ilyen sajátos helyzetek nem biztosítanak megfelelő alapot az összehasonlításhoz.

A kiválasztási szempontok meghatározása és alkalmazása mindig az adott esetre jellemző tényektől és körülményektől függ, ezért a fenti felsorolásban szereplő szempontok nem kizárólagosak vagy kötelezők.

3.44. A „deduktív" megközelítés egyik előnye, hogy jobban megismételhető és átlátható, mint az „additív". Emellett könnyebben ellenőrizhető, mivel az ellenőrzésnek csak a folyamatra és az alkalmazott kiválasztási szempontok helytállóságára kell összpontosítania. Ugyanakkor el kell ismerni, hogy a „deduktív" megközelítés eredményének minősége az alapját képező keresési eszközök minőségétől (pl. adatbázis használata esetén az adatbázis minőségétől és a kellő részletességű adatok gyűjtésének lehetőségétől) függ. Egyes országokban az adatbázisok megbízhatósága és összehasonlító elemzésben való használhatósága megkérdőjelezhető, ami a gyakorlatban korlátozhatja ennek a megközelítésnek a használatát.

3.45. Nem lenne helyénvaló az egyik megközelítést szisztematikusan előnyben részesíteni a másikkal szemben, mert – az adott esett körülményeitől függően – mind az „additív", mind a „deduktív" megközelítésnek, vagy akár a kettő ötvözésének is lehetnek előnyei. A két megközelítést ugyanis sok esetben nem kizárólagosan használják. A „deduktív" megközelítés tipikus alkalmazása során a nyilvános adatbázisokban végzett keresés mellett gyakran független feleket – például ismert versenytársakat (vagy olyan független feleket, akikről tudott, hogy az adóalany ügyleteivel potenciálisan összehasonlítható ügyleteket hajtanak végre) – is bevonnak az elemzésbe, amit a deduktív megközelítés kizárólagos alkalmazása egyébként nem tenne lehetővé, például azért, mert más az ágazati besorolásuk.

3.46. Az összehasonlító elemzés egyik legdöntőbb lépése az összehasonlítható ügyletek meghatározásának a folyamata, amelynek átláthatónak, szisztematikusnak és ellenőrizhetőnek kell lennie. A kiválasztási szempontok

meghatározása különösen jelentős hatással van az elemzés eredményére, ezért az összehasonlított ügyletek leglényegesebb gazdasági jellemzőit kell tükröznie. Az ügyletek összehasonlíthatóságának megítélése során nem zárható ki teljes mértékben a szubjektivitás, de a szubjektív megítélés alapján hozott döntések objektivitása és átláthatósága is nagymértékben fokozható. A folyamat átláthatósága attól függ, hogy milyen mértékben tárhatók fel a potenciálisan összehasonlítható ügyletek kiválasztására alkalmazott szempontok, illetve magyarázhatók meg a potenciálisan összehasonlítható ügyletek egy részének a kizárásához vezető okok. A folyamat objektivitásának fokozását és átláthatóságának biztosítását az is meghatározhatja, hogy a folyamatot ellenőrző személy (akár az adóalany, akár az adóhatóság) milyen mértékben férhet hozzá ugyanazokhoz az adatforrásokhoz és az alkalmazott eljárásra vonatkozó információkhoz. Az összehasonlítható ügyletek azonosítására szolgáló folyamat dokumentálásával kapcsolatos kérdéseket az V. fejezet tárgyalja.

A.6. Az összehasonlíthatóságot fokozó helyesbítések

3.47. Az összehasonlítható adatok helyesbítésének a szükségessége, valamint a pontosság és megbízhatóság követelménye, ennek a dokumentumnak több pontján említésre kerül, mind a szokásos piaci ár elvének általános alkalmazása, mind az egyes módszerek konkrét alkalmazása kapcsán. Az 1.33. bekezdésben foglaltak szerint az összehasonlíthatóság azt jelenti, hogy az összehasonlított helyzetek között fennálló különbségek (ha vannak ilyenek) egyike sem érintheti lényegesen a módszerrel vizsgált feltételt, vagy pedig ésszerűen pontos helyesbítések végezhetők az ilyen eltérések hatásának kiküszöbölésére. Azt, hogy egy adott esetben szükség van-e az összehasonlíthatóságot fokozó helyesbítésekre (és ha igen, akkor milyen helyesbítéseket kell elvégezni), annak alapján kell megítélni, hogy a költségek és a jogkövetés mekkora terhet jelent. Ezzel a kérdéskörrel a „C” rész foglalkozik.

A.6.1. Az összehasonlíthatóságot fokozó helyesbítések különböző fajtái

3.48. Az összehasonlíthatóságot fokozó helyesbítések lehetnek például a számviteli következetesség biztosítására szolgáló helyesbítések, amelyek célja a kapcsolt és a független ügyletben alkalmazott számviteli gyakorlat eltéréséből fakadó esetleges különbségek kiküszöbölése; a pénzügyi adatok szegmentálása a jelentős mértékben nem összehasonlítható ügyletek kiszűrése érdekében; vagy a tőke, a tevékenységek, az eszközök és a kockázatok eltéréseinek kiigazítását célzó helyesbítések.

3.49. A III. fejezet melléklete a forgótőkének a vevők, a szállítók és a készletek szintjében mutatkozó eltérések kiküszöbölésére szolgáló helyesbítésére mutat be egy példát. Az a tény azonban, hogy a gyakorlatban ilyen kiigazításokra sor kerül, még nem jelenti azt, hogy rutinszerűen vagy kötelező alapon kellene efféle helyesbítéseket végezni. Ehelyett az ilyen típusú helyesbítésekre tett javaslatoknál (csakúgy, mint minden egyéb típusú helyesbítésnél) mindig bizonyítani kell, hogy a helyesbítéssel fokozható az összehasonlíthatóság. Egyébként, ha a kapcsolt és a független felek között jelentősen eltérés tapasztalható a forgótőke szintjében, akkor lehetséges, hogy a potenciálisan összehasonlítható ügylet összehasonlíthatóságot befolyásoló jellemzőinek a további vizsgálata szükséges.

A.6.2. Az összehasonlíthatóságot fokozó helyesbítések célja

3.50. Az összehasonlíthatóságot fokozó helyesbítés alkalmazását akkor (és csak akkor) kell fontolóra venni, ha a helyesbítéssel javítható az eredmények megbízhatósága. E tekintetben figyelembe kell venni többek között a helyesbítéssel kiküszöbölni kívánt eltérés lényegességét, a helyesbíteni kívánt adatok minőségét, a helyesbítés célját és a helyesbítéshez használt megközelítés megbízhatóságát.

3.51. Hangsúlyozni kell, hogy az összehasonlíthatóságot fokozó helyesbítések csak olyan eltérések esetén helyénvalók, amelyek lényeges hatást gyakorolnak az összehasonlításra. Az adóalany kapcsolt ügyletei és a független felek összehasonlítható ügyletei között mindig marad némi különbség. Az összehasonlítás a kiigazítatlan eltérés ellenére is helyénvaló lehet, amennyiben az eltérés nem gyakorol lényeges hatást az összehasonlítás megbízhatóságára. Másrészt, az, ha az összehasonlíthatóságot meghatározó fő tényezők közül sokat vagy lényeges mértékben kell helyesbíteni, azt jelezheti, hogy a független ügyletek valójában nem kellőképpen összehasonlíthatók.

3.52. A helyesbítés nem minden esetben indokolt. Például, a vevőkkel szembeni követelések eltérésének helyesbítése nem feltétlenül hasznos akkor, ha az alkalmazott számviteli standardok között is számottevő, korrigálhatatlan különbségek állnak fenn. Hasonlóképpen, esetenként csak azért kerül sor bonyolult helyesbítésekre, hogy azt a hamis benyomást lehessen kelteni, hogy az összehasonlítható ügyletek keresésének eredménye „tudományos”, megbízható és pontos.

A.6.3. Az elvégzett helyesbítés megbízhatósága

3.53. Nem helyénvaló az összehasonlíthatóság fokozását célzó egyes helyesbítéseket – például a forgótőke szintjében mutatkozó eltérések kiküszöbölé-

sét szolgáló kiigazításokat – „rutinműveletnek” vagy ellentmondásmentesnek tekinteni, bizonyos más – például az ország kockázat különbségének kiigazítását szolgáló – helyesbítéseket pedig a bizonyításra és megbízhatóságra vonatkozó szigorúbb követelmények tárgyává tenni arra hivatkozva, hogy elvégzésük nagyobb fokú szubjektivitásra épül. Csak olyan helyesbítések végezhetők, amelyek előre láthatólag javítani fogják az összehasonlíthatóságot.

A.6.4. Az összehasonlíthatóságot fokozó helyesbítések dokumentálása

3.54. Az összehasonlíthatóság fokozását célzó helyesbítések átláthatósága akkor megfelelő szintű, ha magyarázat áll rendelkezésre az elvégzett helyesbítéseket, a helyesbítés okainak helyénvalóságát, a helyesbítés kiszámításának módját, valamint a helyesbítés összehasonlítható ügyletek eredményeire és az összehasonlíthatóság javulására gyakorolt hatását illetően. Az összehasonlíthatóságot fokozó helyesbítések dokumentálásával kapcsolatos kérdéseket az V. fejezet tárgyalja.

A.7. Szokásos piaci értéktartomány

A.7.1. Általános tudnivalók

3.55. Egyes esetekben a szokásos piaci ár elvének alkalmazása egyetlen adatot (pl. ár vagy árrés) eredményez. Ez a legmegbízhatóbb annak megállapítására, hogy egy ügylet feltételei követik-e a szokásos piaci ár elvét. Azonban, mivel a transzferár-képzés nem egzakt tudomány, sok olyan helyzet is adódik, amikor a legmegfelelőbb módszer vagy módszerek alkalmazása egy értéktartományt eredményez, amelynek minden tagja viszonylag egyformán megbízható. Ilyen esetekben a tartományba tartozó értékek közötti különbség származhat abból a tényből, hogy általában a szokásos piaci ár elve csak megközelíti azokat a feltételeket, amelyek független vállalkozások között jöttek volna létre. Az is lehetséges, hogy a tartományba tartozó különböző értékek azt a tényt tükrözik, hogy a hasonló körülmények között, hasonló ügyleteket kötő független vállalkozások, esetleg nem pontosan ugyanazt az árat számolják fel.

3.56. Bizonyos esetekben nem azonos minden vizsgált összehasonlítható ügylet összemérhetőségi foka. Ha meghatározható, hogy egyes független ügyletek összehasonlíthatósági foka alacsonyabb, mint másoké, akkor az előbbieket ki kell zárni.

3.57. Az is előfordulhat, hogy az alacsonyabb fokú összemérhetőséggel rendelkező értékek kizárására tett minden erőfeszítés ellenére az eredmény egy olyan értéktartomány lesz, amelynél – az összehasonlítható ügyletek kiválasztására használt folyamatból és az összehasonlítható ügyletekre vonatkozó adatok korlátozott elérhetőségéből adódóan – továbbra is fennállnak bizonyos nem meghatározható és/vagy számszerűsíthető, és így nem helyesbíthető hiányosságok az összehasonlíthatóságot illetően. Ebben az esetben – ha a tartomány tekintélyes számú megfigyelést tartalmaz – a tartomány középpontja körüli leszűkítésére szolgáló statisztikai eszközök (pl. interkvartilis vagy más percentilisek közötti tartomány meghatározása) segíthetnek fokozni az elemzés megbízhatóságát.

3.58. Egynél több módszer alkalmazása az ellenőrzött ügylet értékelésére szintén eredményezhet értéktartományt. Például két, hasonló összemérhetőséget eredményező módszer is alkalmazható egy ellenőrzött ügylet szokásos piaci ár jellegének értékelésére. Mindkét módszer kihozhat olyan eredményt vagy eredménytartományt, amely különbözik a másikétól, a módszerek és az adott módszer alkalmazásához szükséges adatok természetének különbözősége miatt. Ennek ellenére potenciálisan mindkét különálló tartomány felhasználható a szokásos piaci árak elfogadható értéktartományának meghatározásához. Az e tartományokból származó adatok hasznosak lehetnek a szokásos piaci ártartomány pontosabb meghatározásában, például akkor, ha a tartományok között átfedés van, vagy a használt módszerek pontosságának felülvizsgálatában, többek között akkor, ha a tartományok között nincs átfedés. Nem mondható ki általános szabály a több módszer együttes alkalmazásából származó tartományok használatát illetően, mivel a használatukból levonandó következtetés a tartományok meghatározásához alkalmazott módszerek viszonylagos megbízhatóságától, valamint a különböző módszerek alkalmazásakor felhasznált információ minőségétől függ.

3.59. Ha a legmegfelelőbb módszer (vagy adott körülmények között – lásd a 2.11. bekezdést – egynél több módszer) alkalmazása egy értéktartományt eredményez, az adott tartományban található értékek jelentős eltérése jelezheti azt, hogy az egyes értékek létrehozásához használt adatok esetleg nem ugyanolyan megbízhatóak, mint a tartományban található többi érték létrehozásához használtak, vagy az eltérés származhat az összemérhető adatok olyan jellemzőiből, amelyek helyesbítésre szorulnak. Ilyen esetekben ezen értékek további elemzése válhat szükségessé annak megállapítására, hogy alkalmasak-e bármely szokásos piaci ártartomány meghatározásához.

A.7.2. A legmegfelelőbb érték kiválasztása a tartományból

3.60. Amennyiben az ellenőrzött ügylet vonatkozó feltétele (pl. ár vagy árrés) a szokásos piaci értéktartományba esik, nincs szükség helyesbítésre.

3.61. Amennyiben az ellenőrzött ügylet vonatkozó feltétele (pl. ár vagy árrés) az adóhatóság által megállapított szokásos piaci értéktartományon kívül marad, az adóalanynak lehetőséget kell biztosítani, hogy érveket hozzon fel amellett, hogy az ügylet feltételei kielégítik a szokásos piaci ár elvét, és hogy az eredmény a szokásos piaci értéktartományon belül található (azaz a szokásos piaci értéktartomány eltér attól, amelyet az adóhatóság megállapított). Amennyiben az adóalany nem tudja ezt bemutatni, az adóhatóságnak meg kell határoznia azt az értéket a szokásos piaci értéktartományon belül, amelynek megfelelően az ellenőrzött ügylet feltételét helyesbíteni kell.

3.62. Ezen érték meghatározása során – amennyiben a tartomány viszonylag egyforma, magas megbízhatóságú eredményeket tartalmaz – amellett lehet érvelni, hogy a tartományba tartozó bármely pont megfelel a szokásos piaci ár elvének. Ha a 3.57. bekezdésben foglaltak szerint az összehasonlíthatóságot illetően hiányosságok merülnek fel, akkor az összehasonlíthatóság nem ismert vagy nem számszerűsíthető hiányosságaiból adódó hiba kockázatának minimalizálása érdekében, helyénvaló lehet a tartomány középértéke környezetében meghatározni ezt az értéket (pl. medián, átlag vagy súlyozott átlag, stb. az adathalmaz konkrét jellemzőitől függően).

A.7.3. Szélsőséges eredmények: összehasonlíthatósági megfontolások

3.63. Szélsőséges eredmény lehet a veszteség vagy a szokatlanul magas nyereség. A szélsőséges eredmények hatással lehetnek a választott módszerrel vizsgált pénzügyi mutatókra (pl. a bruttó árrésre a viszonteladási árak módszerének vagy a nettó nyereségmutatóra az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszernek az alkalmazásakor). Más adatokra is kihatással lehetnek, így például azokra a rendkívüli tételekre, amelyek bár vonal alattiak (nincs eredményhatásuk), de ennek ellenére rendkívüli körülményeket tükrözhetnek. Ha egy, vagy több potenciálisan összehasonlítható ügyletnél szélsőséges eredmények keletkeznek, akkor további vizsgálódást igényel annak megállapítása, hogy mi okozhatta ezeket. Az ok lehet az összehasonlíthatóság valamilyen tökéletlensége, vagy rendkívüli feltételek fennállása egy egyébként összehasonlítható független fél esetében. A szélsőséges eredményt ki lehet zárni, de csak akkor, ha az összehasonlíthatóság egy korábban figyelmen kívül hagyott, jelentős hiányosságára világít rá.

Pusztán amiatt nem, hogy az összehasonlításra javasolt ügyletből származó eredmények eltérni látszanak azoktól, amelyek a többi összehasonlításra javasolt ügyletnél megfigyelhetők.

3.64. Egy független vállalkozás csak akkor folytatna veszteséges tevékenységet, ha ésszerű alapon számíthat arra, hogy abból nyeresége származhat. Lásd az 1.70.–1.72. bekezdéseket. Az egyszerű vagy alacsony kockázatú funkcióknál különösen nem várható, hogy hosszú időn keresztül veszteséget termeljenek. Ez azonban nem jelenti azt, hogy az összehasonlítható ügyletek között soha nem lehetnek veszteséges ügyletek. Általános elv, hogy minden alkalmazható adatot fel kell használni, és ezt semmilyen, a veszteséges összehasonlítható ügyletek összehasonlításba történő bevonásra, illetve kizárására vonatkozó szabály nem írja felül. A kérdéses társaság összehasonlíthatóságát mindig a rá jellemző tények és körülmények határozzák meg, nem pedig a pénzügyi eredménye.

3.65. Általában véve, ha egy összehasonlítható ügylet veszteséges, akkor további vizsgálat alá kell vetni annak megállapításához, hogy valóban összehasonlítható-e. A veszteséges ügyleteket vagy vállalkozásokat többek között azokban az esetekben kell kizárni az összehasonlításból, amikor a veszteségek, nem szokásos üzleti feltételek között következtek be, vagy a független fél által elszenvedett veszteségek olyan szintű kockázatokat tükröznek, amelyek nem mérhetők össze azzal, amit az adóalany az összehasonlítható ügyletekben vállalt. Az összehasonlító elemzés által összehasonlíthatónak talált veszteséges ügyletek vagy vállalkozások azonban nem zárhatók ki pusztán azon az alapon, hogy veszteségesek.

3.66. Hasonló vizsgálatnak kell alávetni azokat a potenciálisan összehasonlítható ügyleteket vagy vállalkozásokat is, amelyek a többi potenciálisan összehasonlítható ügylethez, vagy vállalkozáshoz képest szokatlanul nagy nyereséget mutatnak.

B. Az összehasonlíthatóság időzítéssel kapcsolatos kérdései

3.67. Az összehasonlíthatóságot illetően az összehasonlító elemzés során felhasznált, összehasonlíthatóságot meghatározó tényezőkre vonatkozó adatok eredete, gyűjtése és előállítása kapcsán merülnek fel időzítési kérdések. A transzferár dokumentáció követelményeivel összefüggésben felmerülő időzítési kérdéseket illetően lásd az V. fejezet 5.3., 5.4., 5.5., 5.9. és 5.14. bekezdéseit.

B.1. Az adatok eredetével kapcsolatos időzítési kérdések

3.68. Az összehasonlító elemzés során felhasználható legmegbízhatóbb információk elvben azok, amelyek a kapcsolt ügylettel azonos időszakban megvalósult vagy végrehajtott összehasonlítható független ügyletek (egyidejű független ügyletek) feltételeire vonatkoznak, mert ezek tükrözik azt, hogy független felek hogyan viselkedtek volna az adóalany által megvalósított kapcsolt ügylet gazdasági környezetével megegyező gazdasági környezetben. Az adatgyűjtés időzítésétől függően azonban a gyakorlatban előfordulhat, hogy az egyidejű független ügyletekre vonatkozó információk csak korlátozottan állnak rendelkezésre.

B.2. Az adatgyűjtéssel kapcsolatos időzítési kérdések

3.69. Egyes esetekben az adóalanyok a transzferár dokumentációval mutatják be, hogy a csoporton belüli ügyletek megvalósulásának időpontjában minden tőlük elvárható erőfeszítést megtettek annak érdekében, hogy az akkor – azaz az előzetesen – ésszerűen elérhető információk alapján megfeleljenek a szokásos piaci ár elvének (a továbbiakban: „a szokásos piaci ár alapú árképzésre" épülő megközelítés). Ezeknek az információknak azonban nemcsak az előző években megvalósult összehasonlítható ügyletekre vonatkozó adatokat kell tartalmazniuk, hanem az előző évek és a kapcsolt ügylet megvalósulásának éve közötti időszakban végbement esetleges gazdasági és piaci változásokra vonatkozó információkat is. Végeredményben hasonló körülmények között a független felek sem alapoznák az árkialakításra vonatkozó döntésüket kizárólag múltbeli adatokra.

3.70. Más esetekben az adóalanyok a ténylegesen megvalósult kapcsolt ügyletek vizsgálatával – azaz utólagosan – bizonyíthatják, hogy az ügyletek feltételei megfeleltek a szokásos piaci ár elvének (a továbbiakban: „a szokásos piaci ár alapú eredmény vizsgálatára" épülő megközelítés). Ez a vizsgálat jellemzően az év végi adóbevallás összeállításának keretében történik.

3.71. Az OECD-tagországokban megtalálható mind a szokásos piaci ár alapú árképzésre, mind a szokásos piaci ár alapú eredmény vizsgálatára épülő megközelítés, illetve a kettő ötvözetei is. Ha egy ellenőrzött ügyletre két olyan kapcsolt vállalkozás között kerül sor, amelyek nem ugyanazt a megközelítést követik, és ez eltérő eredményekre vezet – például a szokásos piaci ár alapú árképzéshez figyelembevett piaci elvárások és a szokásos piaci ár alapú eredmény vizsgálatához megfigyelt tényleges eredmények ellentmondásából adódóan – akkor felmerülhet a kettős adóztatás problémája. Lásd a 4.38. és a 4.39. bekezdéseket. Az illetékes hatóságoknak min-

dent meg kell tenniük annak érdekében, hogy megoldják a kölcsönös egyeztető eljárás (OECD Modellegyezmény 25. cikke) keretében hozzájuk esetlegesen benyújtott év végi helyesbítéseknek a különböző országokban alkalmazott, eltérő megközelítéseiből adódó kettős adóztatási problémákat.

B.3. Kezdettől fogva rendkívül bizonytalan értékelés és előre nem látható események

3.72. Felmerül a kérdés, hogy a transzferár-elemzés során vajon figyelembe kell-e venni – és ha igen, akkor hogyan – azokat a jövőbeli eseményeket, amelyek a kapcsolt ügylet vizsgálatának időpontjában kiszámíthatatlanok voltak, különös tekintettel azokra az esetekre, amikor az értékelés rendkívül bizonytalan volt az adott időpontban. A kérdést mind az adóalanyoknak, mind az adóhatóságoknak, annak alapján kell megoldani, hogy független vállalkozások hasonló körülmények között hogyan vették volna figyelembe az értékelési bizonytalanságot az ügyletben alkalmazott ár kialakítása során.

3.73. A 6.28.–6.32. bekezdésekben és a VI. fejezet immateriális javak nagyfokú értékelési bizonytalanságára vonatkozó transzferár irányelvek szemléltetésére szolgáló példákat bemutató mellékletében foglalt gondolatmenet, amely a bizonytalanul értékelhető immateriális javakat érintő ügyletekre vonatkozik, mintaként alkalmazható minden olyan egyéb típusú ügyeletre, ahol értékelési bizonytalanság áll fenn. A fő kérdés annak megállapítása, hogy kezdettől fogva annyira bizonytalan volt-e az értékelés, hogy független felek valamilyen ármódosító mechanizmust igényeltek volna, vagy, hogy az értékben bekövetkezett változás annyira alapvető fejlemény volt-e, hogy az ügylet újratárgyalásához vezetett volna. Ha ez az eset áll fenn, akkor az adóhatóságnak indokolt annak a módosító záradéknak vagy újratárgyalásnak az alapján megállapítania az ügylet szokásos piaci árát, amelyhez egy összehasonlítható független ügylet esetében a felek folyamodnának. Más körülmények között, amikor az adóhatóságnak nincs oka azt feltételezni, hogy kezdettől fogva annyira bizonytalan volt az értékelés, hogy a felek megkövetelték volna a díjmódosítási záradékot, vagy, hogy újratárgyalták volna az ügylet feltételeit, az ilyen helyesbítés nem indokolt, mivel – helytelenül – utólagos éleslátásra épülne. Pusztán a bizonytalanság fennállása nem teszi szükségessé az utólagos korrekciót, különösen nem annak mérlegelése nélkül, hogy független vállalkozások mit tettek volna, vagy miben állapodtak volna meg.

B.4. Az ügyletet követő évből származó adatok

3.74. Az ügyletet követő évből származó adatok szintén relevánsak lehetnek a transzferár elemzése során, de ilyenkor az adóhatóságoknak kellő körültekintéssel kell eljárniuk, hogy ne essenek az utólagos éleslátás hibájába. A későbbi évekből származó adatok segítséget nyújthatnak például az ellenőrzött és független ügyletek termék-életciklusainak összehasonlításában annak eldöntésekor, hogy a független ügylet tekinthető-e megfelelően összemérhetőnek az adott módszer alkalmazása során. A felek későbbi magatartása szintén figyelembe veendő a felek között létező tényleges feltételek és kikötések megállapításához.

B.5. Több évre vonatkozó adatok

3.75. A gyakorlatban gyakran hasznos több év adatait megvizsgálni az összehasonlító elemzés során, de ez nem szisztematikus követelmény. Több évre vonatkozó adatokat akkor kell használni, ha gazdagítják a transzferár-elemzést. Nem lenne helyes olyan útmutatást megfogalmazni, ami előírja, hogy hány év adatait kell figyelembe venni az ilyen elemzés során.

3.76. Az ellenőrzött ügyletet övező tények és körülmények teljes megértése érdekében általában hasznos a vizsgált év mellett a korábbi évek adatainak ellenőrzése is. Az ilyen információelemzés feltárhat olyan tényeket, amelyek befolyásolhatták (vagy befolyásolhatták volna) a transzferár meghatározását. A korábbi évek adatainak használata megmutathatja például, hogy az adóalany által egy ügyleten elkönyvelt veszteség hasonló ügyleteken realizált veszteségek sorának része-e, egy korábbi évben tapasztalható olyan gazdasági feltételek eredménye, amelyek a következő évben növelték a költségeket, vagy annak a ténynek a tükröződése, hogy egy termék az életciklusa végéhez közeledik. Az ilyen elemzés különösen az ügyleti nyereségen alapuló módszer alkalmazása esetén lehet hasznos. Lásd az 1.72. bekezdést arról, hogy a veszteséget tartalmazó helyzetek vizsgálatához miért hasznos több évre vonatkozó adatokat használni. A többéves időszakból származó adatok a hosszú távú megállapodások jobb megértését is segíthetik.

3.77. A több évre vonatkozó adatok az összehasonlított ügyletek vonatkozó üzleti és termék életciklusairól való információszerzés terén is hasznosak. Az üzleti vagy termék életciklusok különbsége lényeges hatással lehet a transzferár-képzési feltételekre. Ezeket az összemérhetőség meghatározása során értékelni kell. A korábbi évekről származó adatok megmutathatják, hogy egy hasonló ügyletet végrehajtó független vállalkozást hasonló

gazdasági körülmények hasonló módon érintettek-e, illetve, hogy egy korábbi év eltérő feltételei olyan lényegesen érintették-e az árait vagy a nyereségét, hogy ezért nem célszerű felhasználni az összehasonlításhoz.

3.78. A több évre vonatkozó adatok az összehasonlítható független felek kiválasztását is segíthetik, például azoknak az eredményeknek a meghatározása révén, amelyek a vizsgált ellenőrzött ügylet hátterében álló összemérhetőségi jellemzőktől való jelentős eltérést jelezhetnek, ami egyes esetekben az összehasonlítható vállalkozás kizárásához vagy a független félre vonatkozó információk nem megfelelőségének a felfedezéséhez vezethet.

3.79. A több évre vonatkozó adatok használatából nem szükségszerűen következik a több évre vonatkozó átlagértékek használata. Mindamellett bizonyos körülmények között a tartomány megbízhatósága javítható a több évre vonatkozó adatok és átlagértékek használatával. A statisztikai eszközök használatának tárgyalását lásd a 3.57.–3.62. bekezdésekben.

C. Jogkövetési kérdések

3.80. Az összehasonlító elemzés szükségességével kapcsolatban felmerülő egyik kérdés, hogy milyen mértékű terhet és költséget róhat az összehasonlítható ügyletek vagy vállalkozások meghatározása és az azokkal kapcsolatos részletes információszerzés az adóalanyra. Az információk költsége elismerten komoly aggodalomra adhat okot, különösen a kis- és közepes méretű vállalkozások számára, de sok országban a nagyon nagyszámú kapcsolt ügyletet lebonyolító multinacionális vállalatcsoportok esetében is. A 4.28., 5.6., 5.7. és 5.28. bekezdések kifejezetten megfogalmazzák, hogy az összemérhetőség dokumentálásának követelményét ésszerűen kell alkalmazni.

3.81. Az összehasonlító elemzés során nem követelmény valamennyi szóba jöhető információforrás kimerítő felkutatása. Az adóalanyoknak és az adóhatóságoknak a józan ítélőképességükre hagyatkozva kell dönteniük az adott ügyletek vagy vállalkozások összehasonlíthatóságának megbízhatóságáról.

3.82. A helyes gyakorlat az, ha az adóalany az ügyletek nagyságrendjét, komplexitását, kockázati szintjét és a végrehajtásuk környezetének állandó vagy változó voltát figyelembe véve alakítja ki az általa alkalmazott transzferárak megállapításának, folyamatos figyelemmel kísérésének és felülvizsgálatának a folyamatát. A pragmatikus kockázatértékelési stratégiának vagy

a körültekintő gazdálkodás elvének is egy ilyen gyakorlatias megközelítés felel meg. A gyakorlatban ez azt jelenti, hogy az adóalanynak elfogadható lehet viszonylag kevesebb erőfeszítést szentelni a kevésbé jelentős vagy kevésbé lényeges kapcsolt ügyleteket alátámasztó összehasonlítható ügyletekre vagy vállalkozásokra vonatkozó adatok szerzésére. Az állandó környezetben megvalósított egyszerű ügyletekre és a változatlan vagy alig változó jellemzőkre vonatkozóan nem feltétlenül szükséges minden évben részletes összehasonlító (illetve funkcionális) elemzést végezni.

3.83. A transzferár-képzés területére mindinkább belépnek a kis- és közepes méretű vállalkozások is, és egyre nő a határon átnyúló ügyletek száma. Bár a szokásos piaci ár elvét a kis- és közepes méretű vállalkozásokra és ügyletekre is változatlan formában kell alkalmazni, helyénvaló lehet pragmatikus megoldásokhoz folyamodni annak érdekében, hogy ésszerű választ lehessen találni a transzferár-képzés egyes eseteire.

IV. fejezet

A TRANSZFERÁR-KÉPZÉSI VITÁK ELKERÜLÉSÉT ÉS MEGOLDÁSÁT CÉLZÓ ADÓELJÁRÁSI MEGKÖZELÍTÉSEK

A. Bevezetés

4.1. Ez a fejezet azokat a különféle adóeljárási módszereket vizsgálja, amelyek a transzferár-képzési viták lehetőség szerinti elkerülésére alkalmazhatók, és segíthetnek megoldani az adóalanyok és adóhatóságaik, illetve a különböző adóhatóságok között felmerülő transzferár vitákat. Ilyen viták annak ellenére is keletkezhetnek, hogy a felek lelkiismeretesen törekszenek ezen irányelvek útmutatásának követésére a szokásos piaci ár elvének alkalmazása érdekében. Tekintettel néhány transzferár kérdés összetettségére és az egyes esetek körülményeinek értelmezése és értékelése során jelentkező nehézségekre, elképzelhető, hogy az adóalanyok és az adóhatóságok különböző megállapításokra jutnak egy adott kapcsolt ügylet piaci feltételeit illetően.

4.2. Ha a szokásos piaci feltételek meghatározása során két vagy több adóhatóság eltérő álláspontra helyezkedik, kettős adóztatás merülhet fel. A kettős adóztatás azt jelenti, hogy egyazon jövedelmet egynél több adóhatóság számítja be az adóalapba, amikor a jövedelem különböző adóalanyok kezében van (kapcsolt vállalkozások gazdasági kettős adóztatása), vagy ha a jövedelem egyazon jogi személy kezében van (telephelyek jogi értelemben vett kettős adóztatása). A kettős adóztatás nemkívánatos jelenség, és ha csak lehet, ki kell küszöbölni, mivel potenciálisan akadályozza a nemzetközi kereskedelem fejlődését és a befektetések szabad áramlását. A jövedelem kétszeres beszámítása egynél több országban felmerülő adóalapba azonban nem mindig jelenti azt, hogy a jövedelmet ténylegesen is kétszer adóztatják meg.

4.3. Ez a fejezet a transzferár módosítása miatti viták rendezésére és a kettős adóztatás elkerülésére irányuló adóeljárási megközelítéseket tárgyalja. A „B” rész az adóhatóságok transzferár-képzési joggyakorlatát tekinti át, különösképpen az ellenőrzési gyakorlatot, a bizonyítási terhet és a bírsá-

gokat. A „C" rész a viszontmódosítással (az OECD Modellegyezmény 9. cikkének (2) bekezdése) és a kölcsönös egyeztető eljárással foglalkozik (25. cikk). A „D" rész a transzferár kérdések (és más nemzetközi adózási kérdések) feltárásának, feldolgozásának és megoldásának gyorsítása érdekében a két (vagy több) adóhatóság által végzett egyidejű adóellenőrzés alkalmazását írja le. Az „E" és az „F" részek az adóalanyok és az adóhatóságaik közötti transzferár viták minimalizálásának néhány lehetőségét ismertetik. Az „E" rész a biztonságos adómenedékek egyes adóalanyok számára való kialakításának lehetőségét tárgyalja, míg az „F" rész az előzetes árképzési megállapodással (APA) foglalkozik, amely a transzferár módszer, vagy bizonyos kapcsolt ügyletekben az adóalany által alkalmazandó feltételek előzetes meghatározásának lehetőségét vizsgálja. A „G" rész röviden foglalkozik az országok közötti transzferár-viták döntőbírósági eljárás útján történő rendezésével.

B. Transzferár-képzési joggyakorlat

4.4. Az adójogi gyakorlatot az egyes tagországok saját belföldi jogszabályi és adminisztratív eljárásaik szerint dolgozzák ki és valósítják meg. Számos belföldi adójogi gyakorlat három fő elemet tartalmaz: a) a jogsértési lehetőségek csökkentését (pl. forrásadóval és adatszolgáltatással); b) pozitív segítségnyújtást a jogkövetéshez (pl. oktatáson és kiadott útmutatókon keresztül); c) a jogsértő magatartástól elrettentő rendelkezéseket. A belföldi szuverenitás biztosítása és a jelentősen eltérő adórendszerek sajátosságainak figyelembevétele érdekében az adójogi gyakorlat kérdései az egyes országok hatáskörében maradnak. Mindazonáltal a szokásos piaci ár elvének méltányos alkalmazása megkívánja az átlátható eljárási szabályokat az adóalany megfelelő védelmének érdekében és annak biztosítására, hogy az adóbevétel ne tolódjon át a túlzottan kemény eljárási szabályokat alkalmazó országokba. Azonban ha a vizsgált adóalany az egyik országban egy MNE csoport tagja, előfordulhat, hogy az adóalanyt ellenőrző ország belföldi adójogi gyakorlatának más országokban is következményei lesznek. Ez az eset különösen akkor állhat fenn, ha a joggyakorlat határokon átnyúló transzferár kérdéseket érint, mivel a transzferár-képzés hatással van az ellenőrzött ügyletben részt vevő kapcsolt vállalkozások országaiban beszedett adóra. Ha a másik ország nem fogadja el ugyanazt a transzferár-képzést, az MNE csoport kettős adóztatási helyzetbe kerülhet, amint azt a 4.2. bekezdés tárgyalja. Így az adóhatóságoknak a saját belföldi adójogi gyakorlatuk alkalmazása során tekintettel kell lenniük a szokásos piaci ár

elvére, valamint a saját belföldi joggyakorlatuk alkalmazásának más országokra kifejtett potenciális hatására, és törekedniük kell az adók országok közötti igazságos elosztására és az adóalanyok kettős adóztatásának megelőzésére.

4.5. Ez a rész a transzferár-képzési jogkövető magatartás három olyan szempontját ismerteti, amelyek különösen megfontolandók ahhoz, hogy segítsük az adóhatóságokat a transzferár szabályok adóalanyokra és más országokra nézve igazságos módon történő alkalmazásában. Míg az egyéb adójogi eljárások általánosan ismertek az OECD-tagországokban – például a jogviták rendezése és a bizonyítási kötelezettség megsértése, amelyek során az adóhatóságok kérhetnek információt, de azt nem kapják meg –, ez a három szempont gyakran hatással van arra, hogy más országok adóhatóságai miképpen alkalmazzák a kölcsönös egyeztető eljárási folyamatot és határozzák meg saját adminisztratív válaszlépésüket transzferár szabályaikkal összhangban. A három szempont a következő: ellenőrzési gyakorlat, bizonyítási teher, bírságok rendszere. E három szempont értékelése szükségszerűen különböző az érintett adórendszer sajátosságaitól függően, és ezért nem lehetséges az elvek és útmutatások olyan egységes listáját meghatározni, amely minden esetre alkalmazható lenne. Ehelyett ez a rész általános útmutatást igyekszik adni az esetlegesen felmerülő problémák fajtáit illetően, valamint ésszerű megközelítéseket javasol a transzferár vizsgálatban érintett adóalanyok és adóhatóságok érdekeinek figyelembevételére.

B.1. Ellenőrzési gyakorlat

4.6. Az OECD-tagországok ellenőrzési gyakorlata jelentős eltéréseket mutat. Az eljárások különbözősége adódhat olyan tényezőkből, mint az adóeljárás rendszere és az adóhatóság felépítése, az ország mérete és a népesség nagyságrendje, a belföldi és nemzetközi kereskedelem szintje, valamint a kulturális és történelmi háttér.

4.7. A transzferár kérdések különleges kihívást jelentenek a szokásos vizsgálati és ellenőrzési gyakorlat számára mind az adóhatóság, mind pedig az adóalany szempontjából. A transzferár kérdések érzékenyek a helyzetet jellemző körülményekre, és az összehasonlítható ügyletek, a piacok, a pénzügyi és iparági információk bonyolult és alapos értékelését teszik szükségessé. Következésképpen számos adóhatóság alkalmaz transzferár-vizsgálatra szakosodott revizorokat, és maguk a transzferár vizsgálatok is hosszabb időt vehetnek igénybe, mint más ellenőrzések; esetenként külön vizsgálati eljárásban történnek.

4.8. Mivel a transzferár-képzés nem egzakt tudomány, nem mindig lehetséges egyetlen helyes szokásos piaci ár meghatározása; inkább – ahogy azt a III. fejezet ismerteti – a becsült szokásos piaci ár valószínűleg egy elfogadható értéktartományon belül értelmezhető. Emellett a szokásos piaci ár elvén nyugvó transzferár-képzési módszer kiválasztása sem mindig egyértelmű. Az adóalanyoknak különösen akkor merülhetnek fel nehézségeik, ha az adóhatóság az adóalany által alkalmazottól eltérő módszer használatát javasolja, például az ügyleti nyereségen alapuló módszert.

4.9. Egy bonyolult transzferárazási esetben – az értékelendő tényezők összetettsége miatt – még a legjobb szándékú adóalany is elkövethet jóhiszemű hibát. Mi több, még a legjobb indulatú adóellenőr is vonhat le hamis következtetéseket a tényekből. Az adóhatóságokat arra bíztatjuk, hogy transzferár ellenőrzéseik során vegyék ezt figyelembe. Ennek két következménye van. Először is, javasoljuk az adóellenőröknek, hogy megközelítésükben legyenek rugalmasak, és ne követeljenek az adóalanyoktól olyan fokú pontosságot transzferár-képzésükben, ami minden tényt és körülményt figyelembe véve irreális lenne. Másodszor, arra buzdítjuk az adóellenőröket, hogy vegyék figyelembe az adóalanyok üzleti megfontolásait a szokásos piaci árelv alkalmazásában, így elősegítve, hogy a transzferár-elemzés az üzleti realitásokat tükrözze. Ezért az adóellenőröknek a transzferár-elemzésüket az adóalany által kiválasztott árképzési módszer szemszögéből kell elkezdeniük. A II. fejezet legmegfelelőbb transzferár-képzési módszer kiválasztásával foglalkozó I. részében szereplő útmutatás szintén segítséget nyújthat ebben a tekintetben.

4.10. Az ellenőrzési erőforrások elosztásakor az adóhatóságnak szem előtt kell tartania az adóalany árképzési folyamatát, például, hogy az MNE csoport nyereségközpont alapon működik-e. Lásd az 1.5. bekezdést.

B.2. A bizonyítás terhe

4.11. Csakúgy, mint az ellenőrzési gyakorlat, az adójogi bizonyítási kötelezettség szabályai is különböznek az egyes OECD-tagországokban. A legtöbb országban az adóhatóságot terheli a bizonyítási kötelezettség mind az adóalannyal való kapcsolatában (pl. adókivetés és fellebbezés), mind pedig a peres ügyekben. Ezen országok közül néhányban esettől függően megfordítható a bizonyítás terhe, lehetővé téve az adóhatóságok számára, hogy megbecsüljék az adóköteles jövedelmet, ha úgy találják, hogy az adófizető nem járt el jóhiszeműen, például akkor, amikor nem működött együtt, nem teljesítette a dokumentációs kötelezettséget, illetve hamis vagy félrevezető

bevallásokat nyújtott be. Más országokban az adóalanyt terheli a bizonyítási kötelezettség. Lásd még a 4.16. és a 4.17. bekezdés megállapításait is.

4.12. Figyelembe kell venni a bizonyítási teherre irányadó szabályoknak az adóhatóság és az adóalany viselkedésére gyakorolt hatását. Például, ha a belföldi jogszabályok szerint a bizonyítás terhét az adóhatóság viseli, az adóalany nem köteles arra, hogy bizonyítsa transzferár-képzése helyességét, hacsak az adóhatóság nem mutatja ki mindjárt az elején, hogy az árképzés összeegyeztethetetlen a szokásos piaci ár elvével. Természetesen az adóhatóság még ilyen esetben is – indokolt mértékben – kötelezheti az adóalanyt nyilvántartásai bemutatására, ami lehetővé teszi az adóhatóság számára az ellenőrzés elvégzését. Néhány országban az adóalanyok számára jogszabály írja elő az adóhatóságokkal való együttműködési kötelezettséget. Abban az esetben, ha az adóalany elmulasztja az együttműködést, az adóhatóság jogosulttá válik az adóalany jövedelmének megbecslésére és tapasztalaton alapuló feltételezések alkalmazására. Ezekben az esetekben az adóhatóságoknak nem célszerű olyan szintű együttműködést előírniuk, amelynek a teljesítése indokolatlanul nehéz lenne az adóalanyok számára.

4.13. Azokban az országokban, ahol a bizonyítás terhét az adóalany viseli, az adóhatóságok általában nem állapíthatnak meg olyan adókötelezettséget, amely jogi szempontból nem teljesen megalapozott. Egy OECD-tagország adóhatósága például nem állapíthat meg olyan adókötelezettséget, amely a forgalom egy rögzített százalékos arányában kiszámított adóköteles jövedelmen alapul, egyszerűen figyelmen kívül hagyva a szokásos piaci ár elvét. Az olyan országokban, ahol a bizonyítás terhét az adóalany viseli, peres ügyekkel kapcsolatban gyakran tapasztalható, hogy a bizonyítás terhe átháríthatóság. Ha az adóalany ésszerű érvekkel és bizonyítékokkal igazolja a bíróság felé, hogy transzferár-képzése a szokásos piaci áron alapul, a bizonyítási teher jogilag vagy de facto átszáll az adóhatóságra, és neki kell érvekkel és bizonyítékokkal alátámasztania, hogy az adóalany transzferár-képzése miért nem a szokásos piaci ár elve szerint történt és miért helyes az adómegállapítás. Másrészről, ha egy adóalany nem tesz kellő erőfeszítést annak bizonyítására, hogy transzferár-képzése a szokásos piaci ár elvét követte, az adóalanyra rótt bizonyítási teher nem teljesül, és az adóhatóság olyan adómegállapítást tesz, amely a törvény szerint indokolt és megalapozott.

4.14. A transzferár-képzési kérdések esetében az OECD-tagországok bizonyítási teherre vonatkozó eltérő szabályai komoly problémát jelentenek, ha az ilyen szabályokból következő kötelezettségeket a megfelelő magatartás

iránymutatójaként kezelik. Példaként vegyük azt az esetet, amikor a vizsgált kapcsolt ügylettel érintett egyik országban a bizonyítás terhét az adóalany viseli, a másik országban pedig az adóhatóságnak van bizonyítási kötelezettsége. Ha a bizonyítás terhe az irányadó magatartás, és az első ország adóhatósága megalapozatlan álláspontra jut a transzferár-képzést illetően, amit az adóalany esetleg elfogad, a másik ország adóhatósága viseli annak terhét, hogy kimutassa az árképzés helytelenségét. Előfordulhat, hogy sem a másik országbeli adóalany, sem pedig az első országbeli adóhatóság nem tesz semmiféle erőfeszítést egy elfogadható szokásos piaci ár megállapítására. Az efféle magatartás súlyos konfliktushoz és kettős adóztatáshoz vezethet.

4.15. Ha az előző példából indulunk ki, és ha megint csak a bizonyítási teher az irányadó magatartás, az első országbeli adóalany, amely a másik országbeli adóalany leányvállalata, a bizonyítási teher és jelen irányelvek ellenére esetleg nem képes vagy nem hajlandó annak bemutatására, hogy transzferárai szokásos piaci áron alapulnak. Az első országbeli adóhatóság az ellenőrzés befejezése után jóhiszemű helyesbítést végez a rendelkezésére álló információ alapján. A második országbeli anyavállalatot semmi nem kötelezi arra, hogy adóhatóságának bármilyen információt adjon annak bemutatására, hogy a transzferár-képzés szokásos piaci áron alapult, mivel a bizonyítás terhét az adóhatóság viseli. Ez megnehezíti a két adóhatóság számára, hogy egyetértésre jussanak a vonatkozó hatósági eljárásokban.

4.16. A gyakorlatban sem az országoknak, sem pedig az adóalanyoknak nem lenne szabad a fent ismertetett módon értelmezniük a bizonyítási teher szabályait. A transzferár-képzés elemzése során felmerülő nehézségek miatt helyénvaló, ha a transzferár-képzési esetek vizsgálata során az adóalanyok és az adóhatóságok egyaránt különös körültekintéssel járnának el, és korlátoznák az eljárásban a bizonyítási teher szabályainak szerepét. Konkrétabban, a helyes gyakorlat során az adóhatóságok vagy az adóalanyok nem használhatják fel a bizonyítási teher szabályait arra, hogy alaptalan és ellenőrizhetetlen állításokat tegyenek a transzferár-képzésről. Egy adóhatóságnak készen kell állnia annak jóhiszemű bemutatására, hogy az adott transzferár-képzéssel kapcsolatos álláspontja megfelel a szokásos piaci ár elvének, még akkor is, ha az adóalanynál van a bizonyítás terhe, és az adóalanyoknak hasonlóképpen készen kell állniuk annak jóhiszemű bemutatására, hogy a transzferár-képzésük összeegyeztethető a szokásos piaci ár elvével attól függetlenül, hogy ki viseli a bizonyítás terhét.

4.17. Az OECD Modellegyezmény 9. cikk 2. bekezdésének szövegmagyarázata világossá teszi, hogy az az állam, amelytől a viszontmódosítást kérték, csak akkor köteles teljesíteni az ilyen kérést, ha „úgy véli, hogy a helyesbített nyereség helyesen tükrözi azt, hogy milyen lett volna a nyereség, ha az ügyleteket szokásos piaci áron kötötték volna". Ez azt jelenti, hogy illetékes hatósági eljárásokban az elsődleges módosítást javasló állam viseli azt a terhet, hogy bizonyítsa a másik államnak, hogy a módosítás „elvében és összegében indokolt". Mindkét illetékes hatóságtól elvárják, hogy együttműködést tanúsítson a kölcsönös egyeztetést igénylő esetek megoldásában.

B.3. Büntetések

4.18. A büntetések leggyakoribb célja, hogy elriasszon a jogsértő magatartástól, ha a kérdéses kötelezettség olyan eljárási előírásokra vonatkozik, mint az adatszolgáltatási kötelezettség teljesítése, bevallások benyújtása vagy az adókötelezettség megállapítása. A büntetéseket általában úgy alakítják, hogy az adó alulfizetését vagy a jogsértés más fajtáit költségesebbé tegyék a jogkövető magatartással szemben. Az Adóügyi Bizottság álláspontja az, hogy az adóbírságok elsődleges céljának a jogkövető magatartásra való ösztönzésnek kell lennie. (*Az adóalanyok jogai és kötelezettségei* című OECD jelentés – 1990). Amennyiben a két ország közötti kölcsönös egyeztetés eredményeképpen visszavonják a módosítást, vagy csökkentik annak összegét, fontos, hogy legyen lehetőség az adóhatóságok által kivetett bírság törlésére vagy enyhítésére.

4.19. Körültekintéssel kell eljárni a különböző nemzeti bírságolási gyakorlatok és politikák egymással való összehasonlítása során. Először is minden összehasonlításnak számolnia kell azzal, hogy a különböző országok esetleg más megnevezést használnak ugyanazon célú bírságokra. Másodszor, egy OECD-tagországban alkalmazott jogkövetkezményeket összességében kell figyelembe venni. A nemzeti adózási jogkövetési szabályok, mint azt már fentebb jeleztük, az ország adórendszerének egészétől függnek, és tervezésük olyan belföldi szándékokon és egyensúlyon alapul, mint például választás a pénzügyi elrettentés (pl. adóhiány miatt az adóhiányként megállapított összeg mellett további bírság kivetése) vagy más enyhébb adóeljárási eszközök használata között, mely utóbbiak a jogsértési lehetőségek megszüntetését vagy korlátozását szolgálják (pl. bírság kivetése az adóalanyra, ha nem működik együtt az adóhatósággal, vagy a bizonyítási teher megfordítása olyan esetekben, amikor az adóalany eljárása rosszhiszemű). Az adóbírságok természetét az adott ország igazságszolgáltatási

rendszere is befolyásolhatja. A legtöbb ország nem alkalmaz károkozói felelősségtől független bírságokat; egyes országokban például a károkozói felelősségtől független bírság kivetése ellentétben állna az igazságszolgáltatási rendszer alapelveivel.

4.20. Számos különböző fajtájú adójogi következmény létezik. A büntetések járhatnak polgári vagy büntetőjogi jogkövetkezményekkel. A büntetőjogi eljárásokat szinte mindig fenntartják a nagyon súlyos csalások esetére, és ilyenkor általában a büntetést követelő fél (azaz az adóhatóság) nagyon komoly bizonyítási terhet visel. Egyik OECD-tagországban sem jellemző, hogy a büntetőjogi eljárások lennének a jogkövető magatartás ösztönzésének fő eszközei. A polgári (vagy szabálysértési) büntetések gyakoribbak, és általában pénzügyi szankciót jelentenek (bár, mint azt fentebb tárgyaltuk, lehetnek nem pénzügyi jogkövetkezmények is, mint a bizonyítási teher átszállása, ha pl. nem teljesülnek az eljárási előírások, vagy ha az adóalany nem együttműködő és a tényleges büntetés az adóalany által elvégzett módosításból ered).

4.21. Egyes polgári jogi következmények az eljárási szabályok betartatására irányulnak, mint például a bevallások időbeni benyújtására és az adatszolgáltatásra. Az ilyen bírságok összege általában alacsony, és többnyire egy rögzített összegen alapul, amely pl. a benyújtás elmulasztásának minden egyes napjára kivethető. A jelentősebb polgári jogi büntetéseket a valóságosnál alacsonyabb adókötelezettség bevallására vetik ki.

4.22. Amit egyes országok „bírságnak” neveznek, egy másik ország „késedelmi kamatnak” minősítheti, noha a büntetés azonos vagy hasonló. Ezért egyes országok „büntető” rendszere előírhat „pótadót” vagy „kamatot” az olyan, a valóságosnál alacsonyabb adókötelezettség bevallása esetén, amely az adó határidőn túli megfizetését eredményezi. Ezt gyakran úgy alakítják, hogy biztosítsák a költségvetés számára a kieső összeg (adók) legalább valós értéken való megtérülését.

4.23. A valóságosnál alacsonyabb adókötelezettség bevallásakor alkalmazott polgári jogi pénzbírságokat gyakran az alábbiak közül egy vagy több tényező idézi elő: egy küszöbértéket meghaladó, a valóságosnál alacsonyabb adókötelezettség bevallása, az adóalany hanyagsága vagy szándékos adóelkerülési kísérlete (és a csalás is, bár a csalás sokkal szigorúbb büntetőjogi szankciókat is maga után vonhat). Sok OECD-tagország vet ki polgári jogi pénzbírságokat hanyagság és szándékos adóelkerülési kísérlet miatt, míg csak néhány ország bünteti a „nem szándékosan” alacsonyabb adókötelezettség bevallását.

4.24. Elméletben nehéz azt értékelni, hogy egy polgári jogi pénzbírság összege túlzó-e. Az OECD-tagországokban a valóságosnál alacsonyabb adó bevallásáért kivetett polgári jogi pénzbírságot gyakran az adóhiány százalékában adják meg, és ez a százalék általában 10% és 200% között mozog. A legtöbb OECD-tagországban a bírság mértéke a bírság kivetésére jogosító feltételekkel párhuzamosan emelkedik. Így nagyobb mértékű bírságok gyakran csak az adóalany súlyos vétkességének bizonyításakor vethetők ki, mint például a szándékos adóelkerülés kísérlete esetében. A „károkozói felelősségtől független" bírságok – ahol alkalmazzák – rendszerint alacsonyabbak, mint az adóalany súlyos vétkessége miatt kivetett bírságok (lásd a 4.28. bekezdést).

4.25. A transzferár-képzés terén a jogkövető magatartás javítása az OECD-tagországok számára gondot okoz, és a büntetések megfelelő alkalmazása szerepet játszhat e gondok enyhítésében. Azonban, tekintve a transzferár-képzési problémák természetét, körültekintéssel kell eljárni annak biztosítására, hogy ilyen esetekben a jogkövetkezmények alkalmazása ne legyen méltánytalan és túlzóan terhes az adóalanyok számára.

4.26. Mivel a határokon átnyúló transzferár-képzési kérdések két ország adóalapját érintik, ha az egyik országban túlzottan szigorú a büntetőrendszer, az arra késztetheti az adóalanyokat, hogy a 9. cikkel ellentétben ott a valóságosnál magasabb adóköteles jövedelmet valljanak be. Ha ez megtörténik, akkor a büntetőrendszer nem teljesíti azt az elsődleges célkitűzését, hogy elősegítse a jogkövető magatartást, hanem helyette egy más jellegű jogsértéshez vezet: a szokásos piaci ár elvének megsértéséhez, és a másik országban a valóságosnál alacsonyabb jövedelem bevallásához. Minden OECD-tagország köteles azt biztosítani, hogy a transzferár-képzéshez kapcsolódó adóeljárási gyakorlatát ne az OECD Modellegyezmény célkitűzéseivel ellentétes módon érvényesítse, és elkerülje az említett torzulásokat.

4.27. Az OECD-tagországok általános véleménye szerint a büntetőrendszer igazságosságát annak alapján kell megítélni, hogy a büntetések arányban állnak-e az elkövetett jogsértéssel. Ez azt jelenti például, hogy egy büntetés súlyosságát azokkal a feltételekkel hozzák egyensúlyba, amelyek alapján az kiróható, és minél keményebb a büntetés, annál korlátozottabbak lennének azok a feltételek, amikor a büntetés alkalmazható.

4.28. Mivel a bírságok az adórendszer számos adminisztratív és eljárási elemének csak az egyikét képviselik, nehéz annak eldöntése, hogy egy konkrét bírság igazságos-e vagy sem, anélkül, hogy az adórendszer többi elemét ne vennénk figyelembe. Ennek ellenére az OECD-tagországok egyetértenek

abban, hogy az adott országban működő adórendszer egyéb elemeitől függetlenül a következők állapíthatók meg: Először, a csupán meghatározott összegű adóhiányon alapuló, „károkozói felelősségtől független" nagy összegű bírság kivetése indokolatlanul szigorú, ha az inkább jóhiszemű hibának tudható be, mint hanyagságnak vagy egy tényleges adóelkerülési kísérletnek. Másodszor, igazságtalan lenne nagy összegű bírságok kivetése olyan adóalanyokra, amelyek jóhiszemű és ésszerű erőfeszítéseket tettek arra, hogy a kapcsolt vállalkozásokkal kötött ügyleteik feltételeit a szokásos piaci ár elvének megfelelően határozzák meg. Különösképpen helytelen transzferár-képzésre vonatkozóan bírságot kivetni egy adóalanyra azért, mert nem vett figyelembe olyan adatokat, amelyhez nem volt hozzáférése, vagy mert nem alkalmazott egy olyan transzferár-képzési módszert, amelyhez számára nem hozzáférhető adatokra lett volna szükség. Az adóhatóságokat arra bíztatjuk, hogy adóeljárási rendelkezéseik alkalmazásakor vegyék e szempontokat figyelembe.

C. Viszontmódosítás és a kölcsönös egyeztető eljárás: Az OECD Modellegyezmény 9. és 25. cikkei

C.1. A kölcsönös egyeztető eljárás (MAP)

4.29. A kölcsönös egyeztető eljárás (*Mutual Agreement Procedure – MAP*) jól bevált eszköz arra, hogy az adóhatóságok konzultáljanak egymással a kettős adóztatási egyezmények alkalmazását illető viták rendezése érdekében. Ez az OECD Modellegyezmény 25. cikkében ismertetett és jóváhagyott eljárás alkalmazható a transzferár-képzési módosításokból eredő kettős adóztatás kiküszöbölésére.

4.30. A 25. cikk három különböző területet határoz meg, ahol általában használatos a kölcsönös egyeztető eljárás. Az első terület az olyan eseteket foglalja magában, amikor az „adóztatás nem felel meg az egyezmény rendelkezéseinek" és a cikk 1. és 2. bekezdései foglalkoznak vele. Az eljárást ezen a területen általában az adóalany kezdeményezi. A másik két területtel – amelyek nem feltétlenül érintik az adóalanyt – a 3. bekezdés foglalkozik, és olyan kérdéseket foglal magában, mint „az egyezmény értelmezése és alkalmazása" és a kettős adóztatás kiküszöbölése olyan esetekben, amelyekről az egyezmény nem rendelkezik másképp. A 25. cikk szövegmagyarázatának 9. bekezdése világossá teszi, hogy a 25. cikket arra szánták, hogy az érintett hatóságok ne csak a jogi, hanem a 9. cikk 1. bekezdé-

se szerint végzett transzferár-képzési módosításokból eredő gazdasági kettős adóztatási problémák megoldására is használják.

4.31. A 25. cikk 5. bekezdése – amelyet 2008-ban foglaltak bele az OECD Modellegyezménybe – úgy rendelkezik, hogy amennyiben az illetékes hatóságoknak a 25. cikk 1. bekezdése alapján indított ügy beterjesztését követő két éven belül nem sikerül megegyezést elérniük, az eljárást beterjesztő személy kérésére döntőbírósági eljárás keretében kell eldönteni a megoldatlan kérdéseket. A kölcsönös egyeztető eljárásnak ez a meghosszabbítása biztosítja azt, hogy amennyiben egy ügy rendezését megakadályozza az, hogy az illetékes hatóságok nem tudnak egy, vagy több kérdésben megállapodásra jutni, ezeknek a kérdéseknek a döntőbíróság elé terjesztésével rendezhető legyen az ügy. Ha egy ilyen rendelkezésnek megfelelően egy vagy több kérdést döntőbíróság elé terjesztettek, akkor – hacsak az ügyben közvetlenül érintett személy nem tagadja meg a döntőbírósági határozatot végrehajtó kölcsönös megállapodás elfogadását – a határozat mindkét államra nézve kötelező erejű, az ügyben közvetlenül érintett bármely személy adóztatásának meg kell felelnie a döntőbíróság elé terjesztett kérdésekben hozott határozatnak, és a döntőbírósági eljárásban hozott határozatoknak tükröződniük kell az ezen személyek elé terjesztett kölcsönös megállapodásban. Abban az esetben, ha egy adott kétoldalú egyezmény nem tartalmaz a 25. cikk 5. cikkében szereplőhöz hasonló döntőbírósági záradékot, a kölcsönös egyeztető eljárás nem kötelezi az érintett hatóságokat a megegyezésre és adóvitáik rendezésére, csak törekedni kötelesek a megállapodásra. Az illetékes hatóságoknak esetleg nem áll módjukban megállapodásra jutni az ellentmondó belföldi jogszabályaik miatt, vagy azért, mert e belföldi jogszabályok korlátozzák az adóhatóságok egyezségkötési felhatalmazási jogait. Meg kell azonban jegyezni, hogy a szerződő államok illetékes hatóságai kölcsönös megállapodás révén akkor is lefolytathatnak egy hasonlóan kötelező erejű döntőbírósági eljárást, ha egy adott kétoldalú egyezmény nem tartalmaz a 25. cikk 5. bekezdésében szereplőhöz hasonló döntőbírósági záradékot (lásd az OECD Modellegyezmény 25. cikkére vonatkozó szövegmagyarázat 69. bekezdését). Ugyancsak meg kell jegyezni, hogy az Európai Közösség tagországai 1990. július 23-án aláírtak egy többoldalú Arbitrációs Egyezményt a közöttük kialakuló transzferár-képzési viták megoldására, amely 1995. január 1-jén lépett hatályba.

C.2. Viszontmódosítások: a 9. cikk 2. bekezdése

4.32. A transzferár-képzési esetek kettős adóztatási helyzeteinek kiküszöbölésére az adóhatóságok fontolóra vehetik a viszontmódosítások iránti kérelmeket,

ahogy azt a 9. cikk 2. bekezdése ismerteti. Egy viszontmódosítás, amely a gyakorlatban a kölcsönös egyeztető eljárás keretében végezhető el, enyhítheti vagy kiküszöbölheti a kettős adóztatást olyan esetekben, ahol az egyik ország adóhatósága megnöveli egy társaság adóalapját (azaz elsődleges módosítást végez) a szokásos piaci árelv alkalmazása következtében egy olyan ügylet tekintetében, amelyben egy másik ország kapcsolt vállalkozása vesz részt. Ilyen esetben a viszontmódosítás során a másik ország adóhatósága csökkenti az adott kapcsolt vállalkozás adókötelezettségét annak érdekében, hogy a két ország közötti nyereségelosztás megfeleljen az elsődleges módosításnak, és ne merüljön fel kettős adóztatás. Az is elképzelhető, hogy a másik ország adóhatóságával való egyeztetési folyamatban az első ország adóhatósága beleegyezik az elsődleges módosítás csökkentésébe (vagy törlésébe), amely esetben a viszontmódosítás mértéke kisebb lesz (vagy esetleg szükségtelenné válik). Meg kell jegyeznünk, hogy a viszontmódosításnak nem célja nagyobb előnyt biztosítani az MNE csoportnak ahhoz képest, mint amely akkor illette volna meg, ha a kapcsolt ügyleteket már eleve szokásos piaci feltételek mellett kötötte volna meg.

4.33. A 9. cikk 2. bekezdése kifejezetten ajánlja, hogy szükség esetén konzultáljanak egymással az illetékes hatóságok a viszontmódosítások meghatározása érdekében. Ezt jól illusztrálja, hogy a 25. cikk kölcsönös egyeztető eljárása alkalmazható a viszontmódosítási kérelmek elbírálására. Azonban a két cikk közötti átfedés felveti azt a kérdést, hogy használható-e a kölcsönös egyeztető eljárás a viszontmódosítások elérésére, ha a két szerződő tagállam közötti kétoldalú jövedelemadó egyezmény nem tartalmaz a 9. cikk 2. bekezdéséhez hasonló rendelkezést. Az OECD Modellegyezmény 25. cikkéről szóló szövegmagyarázat 11. és 12. bekezdése világosan kifejti a legtöbb OECD-tagországnak azt a nézetét, hogy a 9. cikk 2. bekezdéséhez hasonló rendelkezések hiányában is alkalmazhatónak találják a kölcsönös egyeztető eljárást a transzferárak módosításának esetére. A 12. bekezdés azt is megjegyzi, hogy azok az OECD-tagországok, amelyek nem értenek egyet ezzel a nézettel, a gyakorlatban többnyire belföldi jogszabályokat alkalmaznak a jóhiszemű vállalkozások kettős adóztatásának enyhítésére.

4.34. A 9. cikk 2. bekezdése szerint az egyik szerződő állam az adott országban található kapcsolt vállalkozás adóköteles nyereségének újraszámításával – felhasználva a módosított árat – viszontmódosítást végezhet, vagy helybenhagyja az eredeti számítást, és a kapcsolt vállalkozásnak kedvezményt biztosít az adott államban befizetett saját adójával szemben, a helyesbítő állam által a kapcsolt vállalkozásra – a módosított transzferár következmé-

nyeként – kivetett többletadó miatt. Az OECD-tagországok gyakorlatában az előbbi módszer sokkal gyakoribb.

4.35. A 25. cikk 5. cikk rendelkezéseiben szereplőhöz hasonló döntőbírósági eljárásban hozott, viszontmódosítást előíró döntőbírósági határozat hiányában a viszontmódosítás nem kötelező, ami megfelel annak a szabálynak, hogy az adóhatóságok nem kötelesek megegyezésre jutni a kölcsönös egyeztető eljárás során. A 9. cikk 2. bekezdése szerint egy adóhatóság csak akkor köteles viszontmódosítást végezni, ha úgy véli, hogy az elsődleges módosítás elvében és összegében egyaránt indokolt. A viszontmódosítás önkéntes jellegére azért van szükség, hogy egyetlen adóhatóság se legyen kénytelen elfogadni egy másik állam által végzett önkényes vagy szabálytalan módosítás következményeit. Ez fontos az egyes OECD-tagországok adószuverenitásának fenntartása szempontjából is.

4.36. Miután egy adóhatóság beleegyezett egy viszontmódosításba, meg kell állapítani, hogy a módosítást ahhoz az évhez kell-e rendelni, amelyben a módosítást szükségessé tevő kapcsolt ügyletek felmerültek, vagy egy másik évhez, például ahhoz, amelyben az elsődleges módosítás megtörtént. Ez a probléma gyakran felveti azt a kérdést, hogy az adóalany jogosult-e kamatra a viszontmódosítást elfogadó országban teljesített adótúlfizetés tekintetében (a 4.63–4.65. bekezdésekben tárgyaljuk). Az első megközelítés helyesebb, mert megteremti a bevételek és kiadások egyezőségét, és jobban tükrözi azt a gazdasági helyzetet, ami akkor állt volna fenn, ha a kapcsolt ügyleteket szokásos piaci feltételek mellett kötötték volna. Azonban az olyan esetekben, ahol hosszú idő telik el a módosítás által érintett év és a módosítás adóalany általi elfogadásának éve, vagy egy jogerős bírósági ítélet éve között, az adóhatóságnak rugalmasságot kell tanúsítania, megengedve a viszontmódosítás elvégzését az elsődleges módosítás elfogadása évében vagy az arról szóló döntés évében. Ennek a megközelítésnek a belföldi adóeljárási jogszabályokra kell támaszkodnia. Noha általában a belföldi jogszabályok ezt nem részesítik előnyben, helyénvaló lehet – kivételes esetekben, méltányos intézkedésként – elősegíteni ennek végrehajtását és elkerülni az elévülési korlátozásokat.

4.37. A viszontmódosítás nagyon hatékony eszköz lehet a transzferár módosításából eredő kettős adóztatatás alóli mentesítésnek. Az OECD-tagországok általában jóhiszeműen törekednek a megállapodásra minden olyan esetben, ahol a kölcsönös egyeztető eljáráshoz folyamodnak. A kölcsönös egyeztető eljáráson keresztül az adóhatóságok egy olyan eljárásban foglalkozhatnak a problémákkal, amelyben gyakran az összes fél érdekének

megfelelő rendezést érnek el. Ez egyéb adóztatatási jogot érintő kérdések – mint például a forrásadók – figyelembevételét is lehetővé teszi az adóhatóságok számára.

4.38. Legalább egy OECD-tagországban van olyan eljárás, amely csökkentheti az elsődleges módosítás szükségességét azáltal, hogy megengedi az adóalanynak, hogy adózási célokból olyan transzferárat alkalmazzon, amely – az adóalany véleménye szerint – egy kapcsolt ügylet szokásos piaci áron alapuló ára, még akkor is, ha ez az ár eltér a kapcsolt vállalkozások között tényleges felszámolt ártól. Az ilyen helyesbítést – amelyet időnként „kompenzációs módosításnak" említenek – az adóbevallás benyújtása előtt végzik el. Minthogy elismerik, hogy amikor a kapcsolt vállalkozások meghatározzák ellenőrzött ügyleteik árát, a döntés idején nem feltétlenül áll rendelkezésre megfelelő információ összehasonlítható független ügyletekről, a kompenzációs módosítás elősegítheti az adóköteles jövedelemnek a szokásos piaci ár elvének megfelelő bevallását. Így a helyes adóbevallás benyújtásakor az adóalanynak lehetősége nyílik kompenzációs módosításra, ami rögzíti a szokásos piaci ár és a könyvekben vagy nyilvántartásokban feltüntetett tényleges ár közötti különbséget.

4.39. Azonban a legtöbb OECD-tagország nem ismeri el kompenzációs módosítást azon az alapon, hogy az adóbevallásnak a tényleges ügyleteket kell tükröznie. Amennyiben a kompenzációs módosítás megengedett (vagy előírt) az egyik kapcsolt vállalkozás országában, de tiltva van a másik kapcsolt vállalkozás országában, kettős adóztatás merülhet fel, mivel – elsődleges módosítás híján – nem biztosított a viszontmódosítás lehetősége. A kompenzációs módosítás következtében előálló nehézségek megoldására igénybe vehető a kölcsönös egyeztető eljárás, és az illetékes hatóságoknak igyekezniük kell minden tőlük telhetőt megtenni az ilyen év végi módosítások különböző országokban alkalmazott eltérő megközelítéseiből esetlegesen adódó kettős adóztatási problémák megoldására.

C.3. Az eljárásokkal kapcsolatban felmerülő gondok

4.40. Míg a viszontmódosítás és a kölcsönös egyeztető eljárás képesnek bizonyultak a transzferár-képzési konfliktusok többségének a megoldására, az adóalanyok aggályokat vetettek fel. Például, mivel a transzferár-képzési kérdések rendkívül összetettek, az adóalanyok aggodalmukat fejezték ki amiatt, hogy az eljárások nem tartalmaznak elegendő óvintézkedést a kettős adóztatás ellen. Ezekre az aggályokra főként az OECD Modellegyezmény 2008. évi átdolgozásának 25. cikkelyében megjelenő új 5. bekezdés

válaszol, mégpedig egy olyan mechanizmus bevezetésével, ami lehetővé teszi az adóalanyok számára, hogy kérelmezzék azoknak a kérdéseknek a döntőbíróság elé terjesztését, amelyek megakadályozták az illetékes hatóságokat abban, hogy két éven belül kölcsönös megállapodást érjenek el. A 25. cikk szövegmagyarázata ugyancsak a döntőbírósági eljárást kiegészítő vitarendezési mechanizmusok, többek között mediáció és a tényszerű viták külső szakértők elé terjesztése mellett szól.

4.41. Az adóalanyok azon félelmeiknek is hangot adtak, hogy ügyeiket esetleg nem azok egyedi feltételei, hanem más ügyekben elért eredmények alapján rendezik. Bevált gyakorlat, hogy a kölcsönös egyeztetési ügyek rendezése során az egyik illetékes hatóság, igazságos és objektív elvekre épülő vitába kezd más illetékes hatóságokkal az ügyről, és így minden ügy annak egyedi körülményei fényében kerül elbírálásra, nem pedig a más ügyekben elért eredmények alapján. Az alkalmazhatóság határain belül ezek az irányelvek megfelelő alapot nyújtanak egy ilyen alapelvekre épülő megközelítés kidolgozásához. Hasonlóképpen lehetnek félelmek arra vonatkozóan, hogy a viszontmódosítás elvégzésére felkért ország megtorló intézkedéseket hoz vagy ellensúlyozó módosításokat végez. Az adóhatóságoknak nem áll szándékukban megtorló intézkedéseket hozni; az adóalanyok ilyen irányú félelme valószínűleg e tény nem kellő kinyilvánításának eredménye. Az adóhatóságoknak lépéseket kell tenniük azért, hogy az adóalanyokat biztosítsák a felől, hogy nem kell megtorló intézkedésektől tartaniuk, és hogy – a szokásos piaci ár elvének megfelelően – minden egyes esetet egyedileg bírálnak el. Az adóalanyokat nem szabad eltántorítani attól, hogy ha alkalmazható a 25. cikk, kölcsönös egyeztető eljárásokat kezdeményezzenek.

4.42. A kölcsönös egyeztető eljárás érinti a viszontmódosítást, és így az azzal kapcsolatban kifejezett legjelentősebb aggályok (amelyeket a későbbi részekben egyenként tárgyalunk) a következők:

1. a belföldi jogszabályokban meghatározott időkorlát elérhetetlenné teheti a viszontmódosítást, ha az ilyen korlátról nem mondanak le a vonatkozó adóegyezményben;

2. a kölcsönös egyeztető eljárás túl hosszú időt vehet igénybe;

3. az adóalany részvétele korlátozott lehet;

4. nem feltétlenül áll rendelkezésre olyan nyilvános eljárás, amelyek útbaigazítanák az adóalanyokat az eljárás alkalmazásáról és

5. nem feltétlenül léteznek eljárások az adóhiány vagy a késedelmi kamat behajtásának felfüggesztésére a kölcsönös egyeztető eljárás döntésének meghozataláig.

C.4. Javaslat a felmerülő problémák kezelésére

C.4.1. Határidők

4.43. A 9. cikk 2. bekezdése szerinti mentesítés esetleg nem elérhető, ha az egyezmény vagy a belföldi jogszabályok által a viszontmódosításra előírt határidő lejárt. A 9. cikk 2. bekezdése nem határozza meg, hogy kell-e lennie olyan időkorlátnak, amely után nem végezhető el a viszontmódosítás. Egyes országok a nyíltvégű megközelítést részesítik előnyben annak érdekében, hogy enyhíthető legyen a kettős adóztatás problémája. Más országok ésszerűtlennek tartják a nyíltvégű megközelítést adóeljárási célokra. Így a mentesítés attól függhet, hogy az adott egyezmény felülbírálja-e a belföldi időkorlátokat, meghatároz-e más időkorlátokat, vagy egyáltalán nincs hatása a belföldi időkorlátokra.

4.44. Az adóalanyok adókötelezettségének véglegesítésére vonatkozó időkorlátok nélkül az adóalanyok és az adóhatóságok bizonytalanságban maradnának. Egy transzferár-képzési esetben egy ország jogilag képtelen lehet elvégezni egy viszontmódosítást, ha lejárt az adott kapcsolt vállalkozás adókötelezettségének véglegesítésére megszabott határidő. Így a kettős adóztatás minimalizálása érdekében figyelembe kell venni az ilyen időkorlátok létezését, és azt a tényt, hogy azok országról országra változnak.

4.45. Az OECD Modellegyezmény 25. cikkének 2. bekezdése úgy rendelkezik az időkorlát (vagyis az elévülés) kérdésében, hogy egy kölcsönös egyeztető eljárás során elért megállapodást a szerződő államok belföldi jogszabályaiban előírt időkorlátoktól függetlenül végre kell hajtani. Így az időkorlátok nem akadályozzák a viszontmódosítás elvégzését, ha egy kétoldalú egyezmény tartalmazza ezt a rendelkezést. Egyes országok azonban esetleg nem hajlandóak vagy nem képesek ily módon felülbírálni belföldi időkorlátaikat és kifejezett fenntartásokat foglaltak az egyezménybe erre a pontra vonatkozóan. Ezért az OECD-tagországokat arra bíztatjuk, hogy – amennyire lehetséges – hosszabbítsák meg belföldi időkorlátaikat a viszontmódosítások elvégzése érdekében azokban az esetekben, amikor kölcsönös egyeztető eljárásokhoz folyamodtak.

4.46. Ha egy kétoldalú egyezmény nem bírálja felül a belföldi időkorlátokat a kölcsönös egyeztető eljárás esetére, az adóhatóságoknak az adóalany ké-

relme esetén készen kell állniuk a tárgyalások gyors lefolytatására még jóval bármely olyan időkorlát lejárta előtt, ami eleve kizárná a módosítás elvégzését. Továbbá, az OECD-tagországokat arra bíztatjuk, hogy vezessenek be olyan belföldi szabályokat, amelyek megengedik az adókötelezettség meghatározására vonatkozó időkorlátozás felfüggesztését a tárgyalások befejezéséig.

4.47. Az időkorlát probléma kezelhető olyan szabályok alapján is, amelyek inkább az elsődleges, semmint a viszontmódosításra irányadók. A viszontmódosítással kapcsolatos problémák időnként annak tudhatók be, hogy egy adóévre vonatkozó elsődleges módosítás első megállapítását csak sok évvel később végzik el. Így néhány ország azt a javaslatot támogatja, hogy a kétoldalú egyezményekbe vegyenek be egy olyan rendelkezést, amely tiltaná az első adómegállapítást egy meghatározott határidő lejárta után. Sok ország azonban ellenvetésekkel élt e megközelítéssel szemben. Az adóhatóságoknak hosszú időre lehet szükségük a módosítás megállapításához szükséges vizsgálatok lefolytatásához. Sok adóhatóság számára nehéz eltekinteni a módosítás szükségességétől függetlenül attól, hogy az mikor válik nyilvánvalóvá, feltéve, ha belföldi időkorlátaik nem akadályozzák meg őket a módosítás elvégzésében. Noha ebben a szakaszban nem lehetséges egy általános időkorlát ajánlása az eredeti adómegállapítás tekintetében, arra bíztatjuk az adóhatóságokat, hogy ezeket saját belföldi időkorlátaikon belül, hosszabbítás nélkül végezzék el. Amennyiben az ügy összetettsége vagy az adóalany együttműködési kézségének hiánya szükségessé teszi a hosszabbítást, azt egy előre meghatározott, minimum időszakra kell megengedni. Továbbá, ha a belföldi időkorlátok csak az adóalany beleegyezésével hosszabbíthatók meg, az ilyen hosszabbítás csak az adóalany valós és önkéntes egyetértése esetén végezhető el. Az adóellenőröket arra bíztatjuk, hogy az adóalanyok felé már a korai szakaszban jelezzék azt a szándékukat, hogy a határokon átnyúló transzferár-képzésre irányuló adómegállapításra készülnek, így az adóalanynak lehetősége van – ha így választ – tájékoztatni a másik érdekelt állam adóhatóságát, hogy a kérdést egy esetleges kölcsönös egyeztető eljárás keretében vizsgálja meg.

4.48. Egy másik figyelembe veendő időkorlát az OECD Modellegyezmény 25. cikke által előírt hároméves időkorlát, amelyen belül egy adóalanynak meg kell indítania a kölcsönös egyeztető eljárást. A hároméves időszak azzal az első értesítéssel kezdődik, amely felhívja a figyelmet arra, hogy az adóztatást eredményező intézkedés nem áll összhangban az Egyezmény rendelkezéseivel, amelynek időpontja lehet az, amikor az adóhatóság először értesíti az adóalanyt a javasolt módosításról („értesítés a módosításról” vagy „adóz-

tatás"), vagy a 25. cikkről szóló szövegmagyarázat 21.–24. bekezdéseiben tárgyalt korábbi időpont. Bár néhány ország túl rövidnek ítéli meg a hároméves időszakot az eljárás megindításához, más országok viszont túl hosszúnak vélik azt, és fenntartásokkal éltek e ponttal kapcsolatban. A 25. cikk szövegmagyarázata jelzi, hogy az időkorlátot „minimumnak kell tekinteni, hogy a szerződő államok kétoldalú egyezményeikben szabadon megállapodhassanak egy hosszabb időszakban adóalanyaik érdekében".

4.49. A hároméves időkorlát felveti a kezdőnap meghatározásának kérdését, amellyel a 25. cikk szövegmagyarázatának 21.–24. bekezdései foglalkoznak. A 21. bekezdés kimondja, hogy a hároméves időszakot „az adóalany számára legelőnyösebb módon kell értelmezni." Az adóztatás időpontjának a meghatározására vonatkozóan a 22. bekezdés tartalmaz útmutatást. A 23. bekezdés az önbevallás eseteit tárgyalja. A 24. bekezdés világossá teszi, hogy „amennyiben a mindkét szerződő államban hozott döntések és intézkedések kombinációja eredményezi az Egyezménnyel ellentétes adóztatatást, az (időszak) csak a legutolsó döntés vagy megkeresés első értesítésétől kezdődik".

4.50. Annak a lehetőségnek a minimalizálása érdekében, hogy az időkorlátok megakadályozhassák a kölcsönös egyeztető eljárást abban, hogy hatékonyan biztosítsa a kettős adóztatás alóli mentesítést vagy annak elkerülését, meg kell engedni az adóalanyoknak, hogy a lehető legkorábbi szakaszban – vagyis mihelyt a módosítás valószínűsíthető – kezdeményezhessék az eljárást. Ha ez történik, akkor a konzultációs folyamat már azelőtt elkezdődhetne, hogy bármelyik adóhatóság visszavonhatatlan lépéseket tenne, és a lehető legkevesebb eljárási akadály állna a tárgyalások kölcsönösen elfogadható eredménye útjában. Azonban egyes illetékes hatóságok esetleg nem szívesen vesznek részt egy ilyen korai szakaszban, mivel egy javasolt módosítás nem feltétlenül végződik megkereséssel vagy indít el viszontmódosítási igényt. Következésképpen a kölcsönös egyeztető eljárás túl korai igénybevétele fölösleges munkát eredményezhet.

4.51. Ennek ellenére a transzferár kérdéseket érintő esetekben az illetékes hatóságoknak késznek kell lenniük a kölcsönös egyeztető eljárás szerinti tárgyalások folytatására az erőforrásaik hatékony kihasználásával összeegyeztethető lehető legkorábbi szakaszban.

C.4.2. A kölcsönös egyeztető eljárás időtartama

4.52. A kölcsönös egyeztető eljárás tárgyalásainak megkezdése után az eljárás hosszúnak bizonyulhat. A transzferár kérdések összetettsége megnehezítheti az adóhatóságok számára a gyors rendezést. A távolság körülményes-

sé teheti az adóhatóságok számára a gyakori találkozást, és a levelezés gyakran nem kielégítő helyettesítője a szemtől-szembeni tárgyalásoknak. Nehézségek merülhetnek fel a nyelv, az eljárások, valamint a jogrendszer és a számviteli rendszerek különbözősége miatt is, és ezek meghosszabbíthatják a folyamatot. Az eljárás akkor is elhúzódhat, ha az adóalany késlekedik minden olyan információ megadásával, amelyet az adóhatóságok kérnek a transzferár kérdés teljes megértése érdekében. Azonban nem minden esetben merülnek fel késedelmek, és a gyakorlatban az egyeztetés gyakran eredményezi a probléma viszonylag rövid időn belüli rendezését.

4.53. Lehetőség nyílhat a kölcsönös egyeztető eljárás lezárásához szükséges idő lerövidítésére. Az eljárás működéséhez szükséges formaságok csökkentése felgyorsíthatja a folyamatot. Ebben a tekintetben a személyes kapcsolatok vagy a konferenciabeszélgetések hasznosak lehetnek annak gyorsabb megállapítására, hogy az egyik ország által végzett módosítás okozhat-e nehézséget egy másik országban. Az ilyen kapcsolatok költségesek ugyan, de hosszú távon költséghatékonyabbnak bizonyulhatnak, mint a formális írásbeli kapcsolattartás időigényes folyamata. Az OECD kidolgozott egy online kézikönyvet az eredményes kölcsönös egyeztető eljárásokról (MEMAP), amelyben meghatározza a kölcsönös egyeztető eljárásaik eredményességét javítani kívánó országok számára ajánlott, követendő gyakorlatoknak a sorát.

4.54. Az előbbieknél is fontosabb, hogy a 25. cikk 5. bekezdésében említetthez hasonló döntőbírósági záradék bevezetése az ügyek két év elteltét követő rendezésére tekintélyes mértékben csökkentheti az elhúzódó kölcsönös egyeztetési eljárások kockázatát.

C.4.3. Az adóalany részvétele

4.55. Az OECD Modellegyezmény 25. cikkének 1. bekezdése feljogosítja az adóalanyokat, hogy kérelmet nyújtsanak be a kölcsönös egyeztető eljárás kezdeményezésére. A 25. cikk szövegmagyarázatának 34. bekezdése előírja, hogy az ilyen kérelmek nem utasíthatók vissza indokolatlanul. Azokat a körülményeket, amikor egy állam esetleg meg kívánja tagadni egy adóalanytól a kölcsönös egyeztető eljárás igénybevételének lehetőségét, valamint e körülmények helyes kezelésének lehetőségeit a 25. cikkről szóló szövegmagyarázat 26.–29. bekezdései elemzik.

4.56. Bár az adóalany jogosult kezdeményezni az eljárást, nincs kifejezett joga az eljárásban való részvételre. Voltak érvelések amellett, hogy az adóalany is legyen jogosult a kölcsönös egyeztető eljárásban való részvételre, ide-

értve legalább azt a jogot, hogy ismertethesse esetét mindkét illetékes hatóság előtt és értesüljön a tárgyalások haladásáról. Meg kell jegyeznünk, hogy e tekintetben a kölcsönös megállapodás gyakorlati megvalósítása annak adóalany általi elfogadásától függ. Néhány adóalany képviselője javasolta, hogy az adóalany legyen jogosult az illetékes hatóságok közötti négyszemközti tárgyalásokon való részvételre. A cél annak biztosítása lenne, hogy elkerüljék az adóhatósági félreértéseket az adóalany ügyére vonatkozó tények és érvek tekintetében.

4.57. Az OECD Modellegyezmény 25. cikkében leírt, és sok kétoldalú megállapodásban megvalósított kölcsönös egyeztető eljárás nem peres eljárás. Míg az adóalany hozzáfűznivalója bizonyos esetekben az eljárás hasznára válhat, az adóalany részvételi lehetőségéről az illetékes hatóságok saját belátásuk szerint kötelesek dönteni.

4.58. Az illetékes hatóságok közötti tényleges tárgyalásoktól függetlenül elengedhetetlen, hogy az adóalany időben az illetékes hatóságok rendelkezésére bocsásson az adott kérdésre vonatkozó minden információt. Az adóhatóságok erőforrásai korlátozottak és az adóalanyoknak mindent meg kell tenniük a folyamat elősegítése érdekében. Továbbá, mivel a kölcsönös egyeztető eljárást alapvetően az adóalany megsegítésére tervezték, az adóhatóságok kötelesek minden lehetőséget megadni az adóalanyok számára, hogy azok bemutassák a releváns tényeket és érveket annak biztosítására, hogy amennyire lehetséges, az ügy ne váljék félreértések áldozatává.

4.59. Sok OECD-tagország adóhatósága rendszeresen biztosít ilyen lehetőségeket az adóalanyoknak, tájékoztatja őket a tárgyalások menetéről, és gyakran megkérdezi őket a tárgyalások során, hogy el tudják-e fogadni az illetékes hatóságok által kidolgozott rendezési tervet. Ezt a gyakorlatot – ami már a legtöbb országban megszokott eljárásnak számít – a lehető legszélesebb körben kellene alkalmazni.

C.4.4. Az alkalmazandó eljárások nyilvánosságra hozatala

4.60. Nagy segítség lenne az adóalanyok számára, ha az illetékes hatóságok kidolgoznák és kiadnák a kölcsönös egyeztető eljárás alkalmazására vonatkozó saját belföldi szabályaikat és eljárásaikat, hogy az adóalanyok könnyebben megérthessék a folyamatot. Az OECD tagországok és több olyan gazdaság, amely nem tagja az OECD-nek, megállapodtak abban, hogy az OECD honlapján található, rendszeresen frissített Vitarendezési Országprofiljaikat kiegészítik a belföldi szabályaikra vagy eljárásaikra történő hivatkozásokkal. Az ilyen szabályok kidolgozása és kiadása az adóhatósá-

gok számára is hasznos lehet, különösen akkor, ha sok vagy növekvő az olyan esetek száma, ahol a más adóhatóságokkal való kölcsönös egyeztetés lenne szükséges vagy kívánatos, így esetleg elkerülhetik azt, hogy különféle megkeresésekre kelljen válaszolniuk vagy minden egyes esetben új eljárást kelljen kidolgozniuk.

4.61. Az ilyen szabályok és eljárások nyilvánossá tételével világossá válna például, hogy egy adóalany miképpen hozhatja problémáját az illetékes hatóság tudomására, hogy az tárgyalást kezdeményezzen a másik ország illetékes hatóságaival. Egy ilyen kiadványban feltüntethetik a hivatalos címet, ahová a kérelmeket továbbítani kell, azt a szakaszt, amelyben az illetékes hatóság kész lenne foglalkozni az üggyel, az illetékes hatóság számára az ügy kezelése során szükséges vagy segítséget nyújtó információ természetét, és így tovább. Az is hasznos lenne, ha útmutatást adna az illetékes hatóság politikájáról a transzferár-képzés és a viszontmódosítások tekintetében. Ezt a lehetőséget az illetékes hatóságok egyoldalúan is megvizsgálhatják, és ahol az helyénvaló, szabályaik és eljárásaik leírásának megfelelő belföldi nyilvánosságot kell biztosítani (az adóalany titkosságának tiszteletben tartásával).

4.62. Nincs szükség arra, hogy az illetékes hatóságok megállapodjanak az eljárási szabályokban vagy irányelvekben, mivel azok korlátozott hatállyal bírnának az illetékes hatóságok saját adóalanyaikkal való belföldi viszonyban. Azonban az illetékes hatóságoknak rendszeresen tájékoztatniuk kell a többi ország illetékes hatóságát – amelyekkel kölcsönös egyeztetési eljárást folytatnak – az ilyen egyoldalú szabályokról és irányelvekről.

C.4.5. Az adóhiányok behajtásával kapcsolatos problémák és a kamatfizetés elhalasztása

4.63. A kettős adóztatás alól viszontmódosítás útján történő mentesítési folyamatot bonyolíthatják az adóhiányok behajtásához és az ilyen adóhiányokra vagy túlfizetésekre számolt kamatokhoz kapcsolódó kérdések. Az első probléma az, hogy az olyan belföldi eljárások hiánya miatt, amelyek a behajtás felfüggesztését jelentik, még az előtt sor kerülhet az adóhiány behajtására, hogy befejeződne a viszontmódosítási eljárás. Ez azt eredményezheti, hogy az MNE csoport kétszer fizeti meg ugyanazt az adót, mielőtt a kérdés megoldódna. Ez a probléma nem csak a kölcsönös egyeztető eljárással összefüggésben merül fel, hanem a belső fellebbezésekre is vonatkozik. Az olyan országoknak, amelyek nem rendelkeznek a kölcsönös egyeztető eljárás idejére behajtás felfüggesztési eljárással, azt javasoljuk,

hogy – ahol azt a belföldi jogszabályok megengedik – vezessenek be ilyeneket, fenntartva azonban a jogot biztosíték bekérésére az adóalany esetleges nemfizetése esetére. Lásd a 25. cikkre vonatkozó szövegmagyarázat 47. és 48. bekezdését.

4.64. Függetlenül attól, hogy a behajtást részben vagy teljesen felfüggesztik-e vagy sem, egyéb bonyodalmak is felmerülhetnek. Sok transzferár esetben a hosszadalmas feldolgozási idő miatt az adóhiányra vagy – ha megengedett a viszontmódosítás – adótúlfizetésre járó kamat megegyezhet magának az adónak az összegével, vagy akár meg is haladhatja azt. Az adóhatóságoknak tudatában kell lenniük annak, hogy a két fennhatóság eltérő kamatszabályai többletköltséget eredményezhetnek az MNE csoport számára, vagy más esetekben olyan előnyhöz juttathatják az MNE csoportot (pl. ha a viszontmódosítást végző országban fizetett kamat meghaladja az elsődleges módosítást végző ország által kivetett kamatot), amely nem következett volna be, ha a kapcsolt ügyletet eredetileg szokásos piaci áron kötötték volna, és ezt figyelembe kell venni a kölcsönös egyeztető eljárás során.

4.65. A kamat összege (szemben a kamatszámításra használt kamatlábbal) valószínűleg jobban kapcsolódik ahhoz az évhez, amelyhez a viszontmódosítást végző adóhatóság a viszontmódosítást rendeli. A viszontmódosítást végző adóhatóság dönthet úgy, hogy abban az évben végzi el a módosítást, amelyben az elsődleges módosítást meghatározták és ilyenkor (a fizetett kamatlábtól függetlenül) viszonylag alacsony kamatfizetési kötelezettség valószínűsíthető, míg az elsődleges módosítást végző adóhatóság törekedhet a bevallott és be nem fizetett adókötelezettségre járó, a valóságosnál kisebb kamat kivetésére attól az évtől kezdve, amikor a kapcsolt ügylet végbement (attól függetlenül, hogy esetleg egy viszonylag alacsony kamatlábat alkalmaz). Azt a kérdést, hogy melyik évben kell elvégezni a viszontmódosítást, a 4.36 bekezdés tárgyalja. Ezért bizonyos esetekben helyénvaló lehet a két illetékes hatóságnak abban megegyezni, hogy a kérdéses módosítással kapcsolatban nem állapítanak meg kamatot az adóalany terhére, és nem is fizetnek kamatot az adóalanynak, ez azonban a vonatkozó kétoldalú egyezményben az ezzel a kérdéssel foglalkozó konkrét rendelkezés hiányában nem feltétlenül lehetséges. Ez a megközelítés egyszerűsítené az adminisztrációt is. Mindazonáltal, mivel a hiányra és a túlfizetésre vonatkozó kamat különböző országokban található különböző adóalanyokra vonatkozik, nincs arra garancia, hogy az ilyen megközelítéssel megfelelő gazdasági eredmény érhető el.

C.5. Másodlagos módosítás

4.66. Nem a viszontmódosítás az egyetlen, amit egy elsődleges transzferár módosítás előidézhet. Az elsődleges transzferár módosítás és annak viszontmódosítása megváltoztatja az MNE csoport adóköteles nyereségének adózási célú elosztását, de nem változtatja meg azt a tényt, hogy a módosítás által érintett nyereség nem felel meg annak az eredménynek, amely akkor keletkezett volna, ha a kapcsolt ügyleteket szokásos piaci áron kötötték volna. Ahhoz, hogy a tényleges nyereségelosztás összeegyeztethető legyen az elsődleges transzferár módosítással, egyes – transzferár módosítást javasló – országok belföldi jogszabályaik szerint egy vélelmezett ügyletet (másodlagos ügyletet) is megállapítanak, amely szerint az elsődleges módosításból származó nyereséget úgy kezelik, mint amelyet valamilyen más formában adtak át, és ennek megfelelően adóztatják azt meg. A másodlagos ügyletek formája általában lehet rejtett osztalék, rejtett saját tőke-hozzájárulás vagy rejtett hitel. Például egy külföldi anyavállalat leányvállalatának jövedelemét elsődlegesen módosító ország kezelheti úgy az anyavállalat kezében lévő többletnyereséget, mintha azt osztalékként utalták volna át, amely esetben az forrásadó köteles lehet. Előfordulhat, hogy a forrásadó elkerülése érdekében a leányvállalat túlzott transzferárat fizetett az anyavállalatnak. Ily módon a másodlagos módosítás megkísérli figyelembe venni az újra meghatározott adóköteles nyereség és az eredetileg könyvelt nyereség közötti különbséget. Egy másodlagos ügylet megadóztatása egy másodlagos transzferár módosítást idéz elő (másodlagos módosítás). Így a másodlagos módosítás az adóelkerülés megakadályozását is szolgálhatja. A másodlagos ügylet és az abból következő másodlagos módosítás pontos formája az adott ügy tényein és a másodlagos módosítást követelő ország adójogszabályain múlik.

4.67. Egy másodlagos ügylet adóhatósági megállapításának másik példája lehet, amikor az elsődleges módosítást végző adóhatóság úgy kezeli a többletnyereséget, mint az egyik kapcsolt vállalkozás által a másik kapcsolt vállalkozásnak nyújtott rejtett hitelt. Ebben az esetben feltételezik, hogy hitel-visszafizetési kötelezettség merül fel. Ezután az elsődleges módosítást végző adóhatóság e másodlagos ügyletben megállapítja a szokásos piaci kamatlábat a szokásos piaci árelv alapján. Általában meg kell vizsgálni az alkalmazandó kamatlábat, a kamatfizetések – ha vannak ilyenek – időzítését, és azt, hogy tőkésíteni kell-e a kamatot. A rejtett hitel vizsgálata nem csak arra az évre lehet hatással, amelyre az elsődleges módosítás vonatkozik, hanem az azt követő évekre is, addig az időpontig, amíg a másodlagos módosítást megállapító adóhatóság a rejtett hitelt visszafizetettnek tekinti.

4.68. A másodlagos módosítás kettős adóztatást eredményezhet, hacsak az abból esetlegesen származó pótlólagos adókötelezettségre a másik ország nem biztosít beszámítást vagy másféle mentesítési formát. Ha egy másodlagos módosítás rejtett osztalék formájában jelenik meg, akkor az arra kivetett forrásadó nem biztos, hogy mentesíthető, ha a másik ország belföldi jogszabályai szerint ott nem jelenik meg rejtett jövedelem.

4.69. Az OECD Modellegyezmény 9. cikke 2. bekezdésének szövegmagyarázata megjegyzi, hogy a cikk nem foglalkozik a másodlagos módosításokkal, és így se nem tiltja, se nem írja elő az adóhatóságok számára a másodlagos módosítások elvégzését. Tágabb értelemben a kettős adóztatási egyezmények célja úgy fogalmazható meg, hogy elkerüljék a kettős adóztatást és megelőzzék az adóelkerülést a jövedelem- és vagyonadók tekintetében. Sok ország bevett gyakorlatként, vagy pedig azért nem végez másodlagos módosításokat, mert a vonatkozó belföldi jogszabályok ezt nem teszik lehetővé számukra. Egyes országok visszautasíthatják a mentesítést a más országok által végzett másodlagos módosítások tekintetében és valójában a 9. cikk nem is írja elő számukra ezt a kötelezettséget.

4.70. Néhány ország a másodlagos módosítást annak gyakorlati nehézségei miatt utasítja el. Például, ha egy elsődleges módosítást testvérvállalatok között állapítják meg, a másodlagos módosítás lehet egy rejtett osztalék fizetése – e társaságok valamelyike fizeti a tulajdonosi láncban felfelé a közös anyavállalatnak –, amelyet rejtett sajáttőke-hozzájárulások követnek a tulajdonosi láncban lefelé, hogy végül elérjék az ügyletben érintett másik társaságot. Sok rejtett ügylet hozható létre, ami felveti a kérdést, hogy vajon szükséges-e, hogy ezeknek a másik – az elsődleges módosítás által érintett ügyletben résztvevő – országban adókövetkezményei legyenek. Ez elkerülhető, ha a másodlagos ügylet egy hitel lenne, de az országok többsége nem alkalmazza a rejtett hitelt erre a célra, és annak is megvan a saját értelmezési problémája a hipotetikus kamat kérdése miatt. Helytelen lenne rejtett osztalék kedvezményezettjének tekinteni azokat a kisebbségi részvényeseket, akik nem vesznek részt a kapcsolt ügyletekben és ennek megfelelően nem kaptak túlzott összegű pénzeket, különösen, ha a nem tulajdonrész-arányos osztalékot a vonatkozó társasági törvény előírásaival összeegyezhetetlennek tekintik. Emellett a külföldi adóbeszámítási rendszer miatt egy másodlagos módosítás túlzottan csökkentheti az MNE csoport teljes adóterhét.

4.71. Az előbbi nehézségek fényében arra bíztatjuk az adóhatóságokat, hogy ha egyáltalán szükségesnek vélik a másodlagos módosítást, úgy állapítsák

meg azokat, hogy az annak következményeként fellépő kettős adóztatás lehetősége a minimálisra csökkenjen, kivéve, ha az adóalany magatartása az osztalék eltitkolására irányuló szándékát sejteti a forrásadó elkerülése érdekében. Az e tárgyra vonatkozó adópolitika kidolgozási vagy átdolgozási folyamatában lévő országoknak javasoljuk a fenti nehézségek figyelembevételét.

4.72. A másodlagos módosítást alkalmazó országok némelyike még egy lehetőséget biztosít az elsődleges módosítással érintett adóalanynak, ami lehetővé teszi a másodlagos módosítás elkerülését: arra készteti az adóalanyt, tegyen lépéseket arra vonatkozóan, hogy az MNE csoport, amelynek a tagja, hazautalja a többletnyereséget, így lehetővé téve az adóalany számára, hogy könyveit összhangba hozza az elsődleges módosítással. A hazautalás elvégezhető egy követelések számla megnyitásával vagy más átutalások – mint például az osztalékfizetés, ha a helyesbítés az anya- és leányvállalat között van – átminősítésével pótlólagos transzferár fizetéssé (ha az eredeti ár túl alacsony volt) vagy transzferár visszatérítéssé (ha az eredeti ár túl magas volt).

4.73. Ha a hazautalás egy osztalékfizetés átminősítését jelenti, az osztalék összege (az elsődleges módosítás összegéig) csökkenti az utalást fogadó fél bruttó jövedelmét (mivel azt már elszámolták az elsődleges módosításon keresztül). Ennek az lenne a következménye, hogy a kedvezményezett elveszítené a közvetett adójóváírást (vagy egy mentesítési rendszerben a kapott osztalék mentesítésének kedvezményét) és az osztalékból levont forrásadó beszámítását.

4.74. Ha a hazautalás követelés létrehozásával jár, a tényleges pénzáram helyesbítését egy bizonyos időszakon keresztül végzik el, bár a belföldi jogszabályok korlátozhatják a számla kiegyenlítésére rendelkezésre álló időszakot. Ez a megközelítés megegyezik azzal, mint amikor rejtett hitelt használnak másodlagos ügyletként a kapcsolt ügyletben részt vevő felek valamelyikénél keletkező többletnyereség elszámolására. Azonban a számlára vonatkozó kamatelhatárolásnak saját adókövetkezményei lehetnek, és ez bonyolultabbá teheti a folyamatot attól függően, hogy a belföldi jogszabályok szerint mikor kezdődik a kamatelhatárolás (mint azt a 4.67. bekezdésben tárgyaltuk). Egyes országok egy illetékes adóhatósági megállapítás részeként hajlandóak az e számlákon felmerülő kamatkötelezettség elengedésére.

4.75. A hazautalási lehetőség esetében felmerül a kérdés, hogy miképpen kell elszámolni az ilyen fizetéseket vagy megállapításokat azon adóalany könyveiben, aki a fizetést kapcsolt vállalkozásának hazautalja, hogy mind ő

maga, mind pedig az adott ország adóhatósága tudatában legyen annak, hogy hazautalás történt vagy lett beállítva a könyvekben. A hazautalás tényleges nyilvántartásba vétele azon vállalkozás könyveiben, amelyiktől a hazautalást várják, végső soron a hazautalás formájától függ. Például, ha az elsődleges módosítást végző adóhatóság és az osztalékot kapó adóalany az osztalékbevételt hazautalásként kötelesek kezelni, akkor az e fajta megállapítást nem feltétlenül kell az osztalékot fizető vállalkozás könyveiben külön elszámolni, mivel az ilyen megállapítás esetleg nem érinti a nála lévő osztalék összegét vagy besorolását. Másrészről, ha kötelezettségek számlát nyitnak erre, mind a kötelezettséget elszámoló adóalanynak, mind pedig az adott ország adóhatóságának tudatában kell lennie annak, hogy az a számla hazautaláshoz kapcsolódik, hogy a számláról teljesített bármely törlesztést, vagy a számla fennálló egyenlegére számolt kamatfizetést világosan azonosíthassák és az adott ország belföldi jogszabályainak megfelelően kezelhessék. Ezen túlmenően felmerülhet az árfolyamnyereség és –veszteség kérdése is.

4.76. Mivel az OECD-tagországok többségének jelenleg nincs sok tapasztalata az ilyen hazautalás alkalmazásában, azt javasoljuk, hogy a hazautalás létrejöttére vonatkozó megállapításokat az adóalanyok és az adóhatóság között a kölcsönös egyeztető eljárás során vitassák meg, ha az elsődleges módosításra már folyamatban van ilyen eljárás.

D. Egyidejű adóellenőrzések

D.1. Meghatározás és általános leírás

4.77. Az egyidejű adóellenőrzés a nemzetközi kérdések számos területén alkalmazott kölcsönös segítségnyújtás egy formája, amely két vagy több ország számára együttműködést tesz lehetővé az adóellenőrzés terén. Az egyidejű adóellenőrzés akkor lehet különösen hasznos, amikor egy harmadik országban található információ kulcsszerepet játszik az adóellenőrzésben, mivel ez általában gyorsabb és hatékonyabb információcseréhez vezet. Korábban a transzferár-képzési kérdésekhez kapcsolódó egyidejű adóellenőrzések olyan esetekre koncentráltak, ahol az ügyletek valós természetét elhomályosította az adóparadicsomok közbeékelése. Azonban az összetett transzferár-képzési esetekben az egyidejű adóellenőrzések feltehetően nagyobb szerepet tölthetnek be, mivel javíthatják a résztvevő adóhatóságok rendelkezésére álló adatok transzferár-képzési elemzésre való használhatóságát. Az is valószínűsíthető, hogy az egyidejű adóellenőrzések se-

gíthetnek a gazdasági kettős adóztatás lehetőségének csökkentésében, mérsékelhetik az adóalanyok jogkövetési feladatainak költségét és felgyorsítják a problémák megoldását. Amennyiben egyidejű adóellenőrzés során újbóli adókivetés történik, mindkét érintett országnak törekednie kell az olyan eredményre, amely elkerüli az MNE csoport kettős adóztatását.

4.78. Az egyidejű adóellenőrzéseket az OECD Modellegyezmény „Egyidejű adóellenőrzések végrehajtása" című („OECD Modellegyezmény") „A" része határozza meg. A Modellegyezmény szerint az egyidejű adóellenőrzés „két vagy több fél arra vonatkozó megállapodása, hogy egyidejűleg és egymástól függetlenül, mindenki a saját területén vizsgálja az olyan adóalany(ok) adóügyeit, melynek kapcsán közös vagy kapcsolódó érdekük van, azzal a céllal, hogy kicseréljék az így megszerzett információt." A kölcsönös segítségnyújtás e formájának nem célja a kölcsönös egyeztető eljárás kiváltása. Az egyidejű adóellenőrzések eredményeképpen történő információcsere továbbra is az illetékes hatóságokon keresztül történik, alkalmazva az ilyen információcserébe beépített minden óvintézkedést. Az egyidejű ellenőrzésekkel kapcsolatos gyakorlati tudnivalók az Adóügyi Bizottság által 2006. január 23-án elfogadott, információcseréről szóló kézikönyv vonatkozó moduljában találhatók (lásd http://www.oecd.org/ctp/eoi/manual).

4.79. Míg az OECD Modellegyezmény 26. cikkét követő rendelkezések megteremthetik az egyidejű ellenőrzések jogi alapját, az illetékes hatóságok gyakran kötnek munkamegállapodásokat, amelyek meghatározzák az egyidejű adóellenőrzési programjuk célkitűzéseit és az egyidejű adóellenőrzéssel, valamint az információcserével kapcsolatos gyakorlati eljárásokat. Amint megszületett a megállapodás az általánosan követendő irányvonalakról és kiválasztották a konkrét eseteket, az egyes államok adóellenőrei és felügyelői külön-külön, saját országukon belül végzik el az ellenőrzést, belső jogszabályaiknak és adóeljárási gyakorlatuknak megfelelően.

D.2. Az egyidejű adóellenőrzések jogalapja

4.80. Az egyidejű adóellenőrzések az OECD Modellegyezmény 26. cikkén alapuló információcsere hatálya alá tartoznak. A 26. cikk előírja a szerződő államok illetékes hatóságai közötti – információcsere formájában történő – együttműködést, az egyezmény előírásainak vagy az egyezmény hatálya alá tartozó adókra vonatkozó belföldi jogszabályok rendelkezéseinek végrehajtása céljából. A 26. cikk és a szövegmagyarázat a segítségnyújtás lehetőségeit nem korlátozza az információcserének a szövegmagyarázatban említett három módszerére (kérésre, spontán és automatikus információcserére).

4.81. Az egyidejű adóellenőrzések a kettős adóztatási egyezményektől függetlenül is engedélyezhetők. Például az adóügyekben történő kölcsönös segítségnyújtásról szóló Északi Szerződés az északi országok közötti információcserét és adóbehajtási segítségnyújtást szabályozza, és lehetőséget biztosít az egyidejű adóellenőrzésekre. Ez az egyezmény általános irányelveket fogalmaz meg az esetek kiválasztására és az ilyen ellenőrzések végrehajtására. Az Európa Tanács és az OECD adóügyeket érintő kölcsönös adóeljárási segítségnyújtásról szóló közös egyezményének 8. cikke szintén egyértelműen rendelkezik az egyidejű adóellenőrzések lehetőségéről.

4.82. Egy állam adóhatósága által megszerzett információt minden esetben bizalmasan kell kezelni a belföldi jogszabályoknak megfelelően, az csak meghatározott adójogi célokra használható fel és csak az adóegyezményben vagy kölcsönös segítségnyújtási egyezményben megfogalmazott konkrét adóügyekkel foglalkozó személyeknek és hatóságoknak tárható fel. Az érintett adóalanyokat általában értesítik arról a tényről, hogy kiválasztották őket egyidejű adóellenőrzésre, és néhány országban arra is jogosultak lehetnek, hogy tájékoztassák őket az adóhatóság által tervezett egyidejű adóellenőrzés vagy az információ 26. cikknek megfelelő elküldésének időpontjáról. Ilyen esetekben az illetékes hatóság köteles a másik állambeli hatóságot értesíteni arról, hogy sor fog kerülni ilyen közlésre.

D.3. Egyidejű adóellenőrzések és transzferár-képzés

4.83. A transzferár esetek egyidejű adóellenőrzésre való kiválasztása során alapvető akadályok merülhetnek fel az ellenőrzések végzésére vagy adókivetésre vonatkozó korlátozások egyes országok közötti különbözősége, valamint az ellenőrizhető adóidőszakok (elévülési időszakok) eltérése miatt. Ezek a problémák azonban enyhíthetők, ha az ellenőrzési menetrendet az érintett illetékes hatóságok között idejekorán kicserélik annak megállapítására, hogy mely esetekben esnek egybe az adóellenőrzési időszakok, valamint annak érdekében, hogy a jövőbeni ellenőrzési időszakokat szinkronba hozzák. Míg első látásra az ellenőrzési menetrendek korai kicserélése előnyösnek tűnik, néhány ország úgy találta, hogy jóval nagyobb eséllyel fogadja el az egyezménybeli ország a javaslatot, ha az egyidejű adóellenőrzés indoklására szolgáló kérdéseket átfogóbban képesek bemutatni.

4.84. Az egyidejű adóellenőrzés tárgyát képező eset kiválasztása után megszokott, hogy az adóellenőrök és felügyelők találkoznak, tervet készítenek, összehangolják, és szorosan nyomon követik az egyidejű adóellenőrzés előmenetelét. Különösen bonyolult esetekben az érintett adóellenőrök

vagy revizorok értekezleteibe bevonhatják az adóalanyt is a tények tisztázása céljából. Azokban az országokban, ahol az adóalany jogosult arra, hogy konzultáljanak vele, mielőtt az információt átadják egy másik adóhatóságnak, ezt az eljárást az egyidejű adóellenőrzéssel kapcsolatban is követni kell. Ilyen esetben az érintett adóhatóság még az egyidejű ellenőrzés megkezdése előtt köteles értesíteni egyezménybeli partnereit ez irányú kötelezettségéről.

4.85. Az egyidejű adóellenőrzések hasznos eszközül szolgálhatnak a kapcsolt vállalkozások helyes adókötelezettségének megállapítására olyan esetekben, ha például a költségek megosztása vagy átterhelése és a nyereség allokációja különböző országokban található adóalanyok között történik, vagy – általánosabban – ha transzferár-képzési kérdések merülnek fel. Az egyidejű adóellenőrzések elősegíthetik az információcserét a multinacionális csoportok műveleteiről, összetett ügyletekről, költség-hozzájárulási megállapodásokról és nyereség-allokációs módszerekről az olyan különleges területeken, mint a világméretű kereskedelem és innovatív pénzügyi műveletek. Ennek eredményeképpen az adóhatóságok jobban megérthetik, és nagyobb betekintést nyerhetnek egy MNE csoport tevékenységébe és kiterjedtebb összehasonlíthatósági lehetőségekre tesznek szert a nemzetközi ügyletek vizsgálata terén. Az egyidejű adóellenőrzések támogatást nyújthatnak az egész ágazatra kiterjedő információcseréhez, amelynek célja az adóalany magatartására, gyakorlatára, az ágazatbeli tendenciákra és egyéb olyan információkra vonatkozó tudás felhalmozása, ami a vizsgált konkrét eseten túlmutatóan is hasznos lehet.

4.86. Az egyidejű adóellenőrzések egyik célkitűzése a transzferár szabályok szerinti jogkövető magatartás elősegítése. Egy adóhatóság számára körülményes lehet a szükséges információ megszerzése, és az olyan ügyekkel kapcsolatos tények és körülmények meghatározása, mint a két vagy több országbeli kapcsolt vállalkozások közötti kapcsolt ügyletek transzferár-képzési feltételei, különösen akkor, ha a hozzá tartozó adóalany nem működik együtt vagy elmulasztja a szükséges információ határidőre történő megadását. Az egyidejű adóellenőrzések segítséget nyújthatnak az adóhatóságoknak abban, hogy ezeket a tényeket gyorsabban, hatékonyabban és gazdaságosabban tárják fel.

4.87. Az eljárás során már egy korai szakaszban fény derülhet a potenciális transzferár-képzési problémákra, így elkerülhető az adóalanyokkal való pereskedés. Ez akkor fordulhat elő, ha az egyidejű adóellenőrzés során nyert információ alapján a résztvevő adóellenőröknek vagy revizoroknak

lehetőségük nyílik a kapcsolt vállalkozások között fennálló transzferár-képzési feltételekre vonatkozó esetleges véleménykülönbségek megvitatására és képesek rendezni az ilyen vitákat. Az ilyen eljárás során az érintett adóellenőröknek vagy revizoroknak – amennyire csak lehetséges – törekedniük kell arra, hogy azonos megállapításokra jussanak a kapcsolt vállalkozások közötti kapcsolt ügyletek tényeinek és körülményeinek meghatározását és értékelését illetően, rögzítve a tények értékelésére vonatkozó bármely nézetkülönbséget, valamint a kapcsolt vállalkozások között fennálló transzferár-képzési feltételek jogi megítélését illető különbségeket. Az ilyen megállapítások alapjául szolgálhatnak egy későbbi kölcsönös egyeztető eljárásnak, és esetleg elejét vehetik azoknak a problémáknak, hogy az egyik ország sokkal az után vizsgálja egy adóalany ügyleteit, hogy az egyezménybeli partnerország adóvizsgálattal lezárta a vonatkozó kapcsolt vállalkozás adóévét. Egy ilyen megközelítés minimalizálhatja a kölcsönös egyeztető eljárások információhiányból eredő nehézségeit.

4.88. Bizonyos esetekben az egyidejű adóellenőrzések lehetővé tehetik a résztvevő adóhatóságok számára, hogy megegyezésre jussanak a kapcsolt vállalkozások közötti kapcsolt ügyletek transzferár-képzési feltételeit illetően. Megegyezés esetén már egy korai szakaszban elvégezhetők a viszontmódosítások, így a lehetőségekhez mérten elkerülhetők az időkorlátozási akadályok és a gazdasági kettős adóztatás. Emellett, ha a kapcsolt vállalkozások transzferár-képzését érintő megállapítás az adóalany egyetértésével születik meg, elkerülhető az időigényes és költséges pereskedés.

4.89. Még akkor is, ha az egyidejű adóellenőrzés során nem jön létre megállapodás az adóhatóságok között a kapcsolt vállalkozások transzferár-képzését illetően, az OECD Modellegyezmény feltételezi, hogy bármely kapcsolt vállalkozás már egy korábbi szakaszban benyújthatja a kölcsönös egyeztetési eljárás megindítására vonatkozó igényét a gazdasági kettős adóztatás elkerülése érdekében, mint abban az esetben, ha nem lett volna egyidejű adóellenőrzés. Ha ez az eset áll fenn, az egyidejű adóellenőrzések jelentősen lerövidíthetik azt az időszakot, amely az adóalany adókötelezettségének adóhatósági módosítása és a kölcsönös egyeztető eljárás megvalósítása között telik el. Mi több, az OECD Modellegyezmény arra számít, hogy az egyidejű adóellenőrzések elősegíthetik a kölcsönös egyeztető eljárásokat, mivel az adóhatóságok sokkal teljesebb körű tényeken alapuló bizonyítékokat lesznek képes felépíteni azokra az adómódosításokra vonatkozóan, amelyekkel kapcsolatban az adóalany kérheti a kölcsönös egyeztető eljárás lefolytatását. A kölcsönös egyeztető eljárás gyakorlati működése jelentősen javulhat az adóhatóságok megállapításaiban összegzett és érté-

kelt körülmények, valamint az adott transzferár-képzési kérdés javasolt adómegítélése alapján, lehetővé téve az illetékes hatóságok számára a könnyebb megegyezést.

4.90. A kapcsolt vállalkozások számára szintén előnyös lehet az egyidejű adóellenőrzés az érintett adóhatóságok összehangolt vizsgálódásából és a kétszeres ellenőrzés elkerüléséből eredő idő- és erőforrás-megtakarítás révén. Emellett két vagy több adóhatóság egyidejű részvétele a transzferár-képzés vizsgálatában lehetőséget biztosít az MNE csoport számára, hogy aktívabb szerepet játsszon transzferár-képzési problémái megoldásában. A kapcsolt vállalkozások segíthetnek a félreértések elkerülésében és elősegíthetik, hogy az adóhatóságok azonos módon állapítsák meg és értékeljék transzferár-képzési feltételeiket azzal, hogy az egyidejű adóellenőrzés során a résztvevő adóhatóságok mindegyikének bemutatják a releváns tényeket és előadják érveiket. Így a kapcsolt vállalkozások már egy korai szakaszban bizonyosságot szerezhetnek transzferár-képzésük helyességéről. Lásd a 4.77. bekezdést.

D.4. Javaslat az egyidejű adóellenőrzések alkalmazására

4.91. Az egyidejű adóellenőrzések OECD-tagországok általi egyre elterjedtebb használata miatt az Adóügyi Bizottság úgy döntött, hogy hasznos lenne összeállítani egy OECD modell-megállapodást azon országok számára, amelyek az együttműködés e fajtához képesek és kívánnak folyamodni. 1992. július 23-án az OECD Tanácsa ajánlást tett a tagországoknak e modell-megállapodás használatára, amely ezen együttműködési forma jogi és gyakorlati szempontjaira vonatkozóan nyújt útmutatást.

4.92. A nemzetközi kereskedelem és a multinacionális vállalkozások növekvő szerepe és az MNE csoportok ügyleteinek bonyolultsága egyre fontosabb kérdéssé teszik a transzferár problémát. Az egyidejű adóellenőrzések enyhíthetik, mind az adóalanyok, mind az adóhatóságok által érzékelt azon nehézségeket, amelyek az MNE csoportok transzferár-képzéséhez kapcsolódnak. Ezért ajánlott az egyidejű adóellenőrzések gyakoribb használata a transzferár-képzési esetek vizsgálata során, valamint az információcsere elősegítése és a kölcsönös egyeztető eljárások alkalmazása. Amennyiben egyidejű adóellenőrzés során újbóli adókivetés történik, mindkét érintett országnak törekedni kell arra, hogy elkerüljék az MNE csoport kettős adóztatását.

E. Biztonságos adómenedék (*Safe harbours*)

E.1. Bevezetés

4.93. A szokásos piaci ár elvének alkalmazása a tények és körülmények mély elemzésére támaszkodik, és szükségessé teszi azok megfelelő mérlegelését. Ez bizonytalanságot jelenthet és súlyos adminisztratív terhet róhat az adóalanyokra és az adóhatóságokra egyaránt, amit a jogi és adóeljárási kérdések bonyolultsága tovább súlyosbíthat. Ezek a tényezők arra késztették az OECD-tagországokat, hogy vegyék fontolóra, vajon helyénvalók lennének-e a biztonságos adómenedékre vonatkozó szabályok a transzferár-képzési területén.

E.2. A biztonságos adómenedék meghatározása és fogalma

4.94. A szokásos piaci ár elvének alkalmazása során felmerülő nehézségek enyhíthetők olyan körülmények teremtésével, amelyben az adóalanyok egy egyszerű szabályrendszert követnek, és a szabályok alkalmazása esetén a nemzeti adóhatóságok a transzferárakat automatikusan elfogadnák. Az ilyen rendelkezésekre „biztonságos menedékként" vagy „biztonságos kikötőként" hivatkozunk. Az adójog területén a biztonságos menedék egy jogszabályon alapuló rendelkezés, amely az adóalanyok meghatározott csoportjára vonatkozik, és amely az arra jogosult adóalanyokat felmenti bizonyos – az adójogszabályok által egyébként előírt – kötelezettségek alól, és amelyeket kivételes – általában egyszerűbb – kötelezettségekkel helyettesít. A transzferár-képzés esetében a biztonságos adómenedékre vonatkozó adminisztratív előírások különbözők lehetnek, kezdve azzal, hogy a megcélzott adóalanyok teljes felmentést kapnak a transzferár szabályok és rendelkezések alól, egészen addig, hogy meg kell felelniük a biztonságos adómenedékre való jogosultság feltételeit megfogalmazó eljárási szabályoknak. Ezek a szabályok előírhatják például az adóalany számára, hogy a transzferárakat vagy a nyereséget különleges módon határozzák meg, pl. az adóhatóság által megadott egyszerűsített transzferár-képzési módszer alkalmazásával, vagy hogy különleges beszámolási és nyilvántartási kötelezettségeknek feleljenek meg a kapcsolt ügyletek esetében. Az ilyen megközelítés az adóhatóság jelentősebb részvételét teszi szükségessé, mivel szükség van az eljárási szabályok betartásának figyelemmel kísérésére.

4.95. A biztonságos adómenedéknek két változata lehet az adóalany kapcsolt ügyleteinek feltételei tekintetében: bizonyos ügyleteket kizárnak a transzferár-képzési rendelkezések alkalmazásából (elsősorban küszöbértékek

meghatározásával), vagy a rájuk vonatkozó szabályokat egyszerűsítik (például olyan tartományok meghatározásával, amelybe az áraknak vagy a nyereségnek bele kell esniük). Mindkét esetben az adóhatóságoknak rendszeresen felül kell vizsgálni a feltételeket és azokat nyilvánosságra kell hozni. A biztonságos adómenedékek nem tartalmaznak olyan eljárásokat, amelynek során az adóhatóság és az adóalany előre megegyeznek az ellenőrzött ügyletek transzferár-képzéséről (előzetes árképzési megállapodás), és amelyet e fejezet „F" részében tárgyalunk. E rész témája nem terjed ki azokra az adórendelkezésekre, amelyek célja a külföldi leányvállalat „túlzott" eladósodásának megelőzése („alultőkésítési szabályok"), amivel egy külön OECD jelentés foglalkozik.

4.96. A biztonságos adómenedék lényeges kérdéseket vet fel többek között az arra jogosult adóalanyok transzferár-képzése szabadságfokának mértékéről, az adótervezési lehetőségekről és a biztonságos adómenedékeknek a szokásos piaci ár elvével való esetleges összeférhetetlenségéből eredő potenciális kettős adóztatásról.

E.3. A biztonságos adómenedékek használatát alátámasztó tényezők

4.97. A biztonságos adómenedékek alapvető célkitűzései a következők: a jogkövetés egyszerűsítése az arra jogosult adóalanyok számára a kapcsolt ügyletek szokásos piaci áron alapuló feltételeinek meghatározásában; garanciákat nyújtani az adóalanyok egy csoportjának, hogy az adóhatóság további vizsgálat nélkül elfogadja a kapcsolt ügyletben alkalmazott árat; valamint az adóhatóság felmentése az ilyen adóalanyok transzferár-képzésének további vizsgálata és ellenőrzése alól.

E.3.1. Jogkövetési mentesítés

4.98. A szokásos piaci ár elvének alkalmazása szükségessé teheti esetleg nehezen megszerezhető és/vagy értékelhető adatok begyűjtését és elemzését. Bizonyos esetekben az ilyen nehézségek aránytalanul nagyok a társaság méretéhez és kapcsolt ügyleteik szintjéhez viszonyítva.

4.99. A biztonságos adómenedékek jelentősen megkönnyíthetik a jogkövetést az az előírások alóli felmentéssel. Kényelmi mechanizmusként tervezve, nagyobb rugalmasságot engednek meg, különösen azokon a területeken, ahol nincsenek összehasonlítható független árak. A biztonságos adómenedék rendszerében az adóalanyok előre ismerik azt az ár- vagy hozamtartományt, amelybe a társaság transzferárainak bele kell esnie ahhoz, hogy jogosult legyen a biztonságos adómenedékre. Az ilyen feltételek teljesítése

esetén az adóalanynak csupán egy egyszerűsített módszert kell alkalmaznia, alapvetően egy nyereségességi követelményt, ami megkímélné az adóalanyt attól, hogy összehasonlítható ügyletek után kutasson, és így megtakaríthatja azt az időt és erőforrást, amit egyébként a transzferárak meghatározására kellene fordítania.

E.3.2. Bizonyosság

4.100. A biztonságos menedék által nyújtott másik előny az a bizonyosság lenne, hogy az adóhatóság elfogadja az adóalanyok transzferárait. A jogosult adóalanyok garanciákat kapnak arra, hogy transzferáraikat nem ellenőrzik, és nem módosítják. Az adóhatóság minden további vizsgálat nélkül elfogad bármely olyan árat vagy hozamot, amely meghaladja a küszöbértéket vagy egy előre meghatározott tartományba esik. Ennek érdekében az adóalanyok rendelkezésére kell bocsátani azokat a vonatkozó feltételeket és küszöbértékeket, amelyek megadják az adóhatóság által helyénvalónak ítélt transzferárat vagy hozamot. Ez lehet például egy sor ágazat-specifikus hozam- vagy nyereségmutató.

E.3.3. Egyszerűsített adminisztráció

4.101. A biztonságos adómenedék az adóhatóság számára az adminisztráció egyszerűsítését eredményezné. Miután megállapították a biztonságos adómenedékre jogosult adóalanyok csoportját, az ilyen adóalanyok kapcsolt ügyleteinek transzferárait csak minimális mértékben kellene ellenőrizni. Így az adóhatóságok több erőforrást rendelhetnének más ügyletek és adóalanyok ellenőrzéséhez.

E.4. A biztonságos adómenedék használatából eredő problémák

4.102. A biztonságos adómenedék elérhetősége az adóalanyok meghatározott csoportja számára számos hátrányos következménnyel járhat, amelyeket az adóhatóságoknak gondosan mérlegelniük kell a várt előnyökkel szemben. Ezek az aggályok a következő körülményekből erednek:

1. a biztonságos adómenedéknek egy adott országban történő bevezetése nem csak abban az országban érintené az adókötelezettséget, hanem hatással lenne a más országokban található kapcsolt vállalkozások adókötelezettségére is, és
2. nehéz kielégítő feltételeket megállapítani a biztonságos adómenedék meghatározásához, következésképpen azok potenciálisan létrehozhat-

nak olyan árakat vagy hozamokat, amelyek nem felelnek meg a szokásos piaci ár elvének.

A kérdés több szempontból vizsgálható.

4.103. A biztonságos adómenedék esetében az adóalanyoknak nem kell követniük egy konkrét árképzési módszert, vagy rendelkezniük egy adójogi célú árképzési módszerrel. Amennyiben a biztonságos adómenedék egy egyszerűsített transzferár-képzési módszert ír elő, nem valószínű, hogy az minden esetben megfelel azon transzferár szabálynak, hogy a tényeknek és körülményeknek legmegfelelőbb legjobb módszert kell alkalmazni. Például a biztonságos adómenedék a nyereség-megosztásos módszer szerint előírhat egy minimális nyereséghányadot, miközben az adóalany használhatta volna az összehasonlítható független árak módszerét, vagy más tranzakció alapú módszereket.

4.104. Ez összeegyeztethetetlennek minősülhet a szokásos piaci ár elvével, hiszen az megköveteli az olyan árképzési módszer alkalmazását, amely megfelel független felek által összehasonlítható ügyletben, hasonló körülmények között a szabadpiacon elfogadott feltételeknek. Az olyan ágazatokban, ahol az áruk, nyersanyagok vagy szolgáltatások szabványosak és a piaci árak széles körben nyilvánosságra kerülnek, mint például az olaj- és bányaiparban, valamint a pénzügyi szolgáltatások ágazatában, feltehetőleg nagyobb pontossággal alkalmazható a biztonságos adómenedék, és így kisebb az elmozdulás a szokásos piaci ár elvétől. De még ezen iparágak eredményei is széles tartományban mozognak, amit egy biztonságos adómenedék nem valószínű, hogy az adóhatóságok megelégedésére lenne képes kezelni. A szabadpiaci árak léte az ügyletalapú módszerek használatát indokolja, és ekkor nincs feltétlenül szükség a biztonságos adómenedékre.

4.105. Még akkor is, ha feltételezzük, hogy egy adott biztonságos adómenedékben előírt árképzési módszer megfelel a konkrét eset tényeinek és körülményeinek, a biztonságos adómenedék alkalmazása ezzel együtt feláldozná a pontosságot a transzferárak alkalmazása során. Ez a biztonságos adómenedékek velejárója, amely szerint a transzferárak meghatározása többnyire egyfajta szabványos keretekben történik, szemben az ügylet egyedi tényeivel és körülményeivel, ahogy azt a szokásos piaci ár elve megkívánná. Ebből az következik, hogy azok az árak vagy hozamok, amelyek teljesítik a szabványos kereteket, nem feltétlenül szokásos piaci árak vagy hozamok.

4.106. A biztonságos adómenedékek inkább egy önkényes meghatározásnak minősíthetők, mivel ritkán illenek pontosan a változó tényekhez és körülményekhez, még az egyazon ágazatban vagy üzletágban működő vállalkozá-

sok esetében is. Az efféle önkényesség csak nagy nehézségek árán csökkenthető, és csak akkor, ha jelentős erőfeszítéseket szentelnek az árakra és árazási fejleményekre vonatkozó információk begyűjtésére, rendszerezésére és folyamatos felülvizsgálatára. A biztonságos adómenedék paramétereinek megállapításához és figyelemmel kíséréséhez szükséges információk beszerzése ezért adminisztratív terheket róhat az adóhatóságokra, mivel az ilyen információk nem feltétlenül állnak rendelkezésre és esetleg csak mélyreható transzferár vizsgálatokon keresztül válnak hozzáférhetővé. Ezért a szokásos piaci ár elvének kielégítéséhez megfelelő pontosságú paramétereket kell meghatározni, de az ehhez szükséges kiterjedt kutatás veszélyeztetné a biztonságos adómenedék egyik célkitűzését, nevezetesen az egyszerű adminisztrációt.

E.4.1. A kettős adóztatás kockázata és a kölcsönös egyeztető eljárás nehézségei

4.107. Gyakorlati szempontból a biztonságos adómenedékkel kapcsolatban felvetődő legfontosabb probléma annak nemzetközi hatása. A biztonságos adómenedékek hatással lehetnek a társaságok árképzési stratégiájára. A biztonságos menedék „küszöbértékei" arra ösztönözhetik az adóalanyokat, hogy módosítsák azokat az áraikat, amelyet egyébként felszámoltak volna kapcsolt partnereiknek, vagy hogy emeljék hozamukat a küszöbérték teljesítése érdekében, így elkerülve a transzferár-képzés tüzetes vizsgálatát egy adóellenőrzés során. Még inkább valószínű a valóságosnál magasabb adóköteles jövedelem bevallása a biztonságos adómenedéket nyújtó országban, ha az adott ország jelentős bírságokat ró ki a valóságosnál alacsonyabb adó bevallásáért vagy a dokumentációs kötelezettségek elmulasztásáért, ami azt eredményezheti, hogy további ösztönzők vannak jelen annak biztosítására, hogy a magasabb transzferárak válnak további vizsgálat nélkül elfogadhatóvá.

4.108. Az adóalanyok oly mértékben érezhetik fontosnak a biztonságos adómenedék által nyújtott védettséget, hogy a jogosultság megszerzése érdekében képesek felemelni a kapcsolt vállalkozásnak felszámított árat annak ellenére, hogy az ilyen transzferárak a konkrét körülmények alapján meghatározható szokásos piaci árak felett lennének. Ebben az esetben a biztonságos adómenedék az azt biztosító adóhatóság előnyére szolgálna, mivel az ilyen belföldi adóalanyok magasabb adóköteles jövedelmet vallanának be. Másrészről, a biztonságos adómenedék a külföldi kapcsolt vállalkozásokat és adóhatóságait egyaránt büntetné, mivel azok országában kevesebb nyereséget és adóköteles jövedelmet vallanának be. Ez gondot okozna az adóbevétel országok közötti helyes megosztásában.

4.109. Valóban, az ilyen esetekben a hátrányosan érintett adóhatóság nincs abban a helyzetben, hogy elfogadja az adóalanyainak a biztonságos adómenedék országában található kapcsolt vállalkozásokkal való ügyleteikre felszámolt árat. A transzferárak különbözhetnek az ilyen ország azon áraitól, amelyeket a szokásos piaci ár elvének megfelelő transzferár-képzés alkalmazásával kaptak. Várható, hogy a külföldi adóhatóság megkérdőjelezi a biztonságos adómenedék alkalmazásával kialakított árakat, és így az adóalany a kettős adóztatás lehetőségével szembesül.

4.110. Felvethető az is, hogy a kettős adóztatás esetleges felmerülése semmissé tenné a biztonságos adómenedéket választó adóalany által eredetileg elérni kívánt célokat, azaz a bizonyosságot és az egyszerűséget. Azonban az adóalanyok vélhetik úgy, hogy egy szerény szintű kettős adóztatás elfogadható ár azért, hogy mentesüljenek a bonyolult transzferár-képzési szabályok teljesítési kényszere alól.

4.111. Ebből az következik, hogy a kettős adóztatás önmagában még nem minősülne a biztonságos adómenedéket kizáró tényezőnek. Egyesek azzal érvelhetnek, hogy kizárólag az adóalanytól lenne elvárható, hogy meghozza saját döntését, vajon a kettős adóztatás felmerülésének lehetősége elfogadható-e számára vagy sem, amikor a biztonságos adómenedék választásáról dönt. Azonban annak biztosítására, hogy az adóalanyok egyértelműen ilyen mérlegelés alapján hozzák meg döntésüket, a biztonságos adómenedéket ajánló országnak ki kell nyilvánítania, hogy szándékában áll-e a biztonságos adómenedék alkalmazásából eredő kettős adóztatás enyhítése, vagy sem. Mivel a biztonságos adómenedék azt az előjogot biztosítja az adóalanyok számára, hogy elkerüljék a biztonságos adómenedék alapján kialakított transzferáraikat érintő minden későbbi vizsgálatot vagy ellenőrzést, és – tekintettel a biztonságos adómenedékek természetére – áraik vagy hozamaik, tudatosan, csak helyettesítői a szokásos piaci árelv szerinti áraknak, több mint helyénvaló, hogy a biztonságos adómenedék választásakor az adóalanynak késznek kell lennie minden későbbi nemzetközi kettős adóztatás elviselésére, ami abból ered, hogy a külföldi adóhatóság nem fogadja el a biztonságos adómenedék szerinti transzferárakat. Ebből logikusan az következne, hogy a biztonságos adómenedéket választó adóalanyoknak általában meg kellene tiltani, hogy a kettős adóztatási kérdéseket az illetékes hatóságok elé vigyék, amennyiben a biztonságos adómenedék alkalmazása nemzetközi kettős adóztatást eredményez. A másik országban csak akkor kellene adómentességet biztosítani az adóalanynak a biztonságos adómenedék választásának tulajdonítható kettős adóztatás alól,

ha az adóalany bizonyítani tudja, hogy a biztonságos adómenedék feltételei szerinti hozamok megfelelnek a szokásos piaci ár elvének.

4.112. Azonban bonyolulttá válik a külföldi adóhatóság transzferár módosítása, ha az MNE azért választotta a biztonságos adómenedéket egy másik országban, mert valószínűsíthető, hogy az adóalany a kettős adóztatás megelőzése érdekében vitatni fogja a módosítást. A kölcsönös egyeztető eljárás általában nem alkalmazható arra, hogy a biztonságos adómenedék rendszerében megállapított árakat vagy hozamokat lefelé módosítsák, és ez hátrányos lehet a külföldi adóhatóság számára.

4.113. A biztonságos adómenedék egyik országban való bevezetése szükségessé teheti, hogy a többi ország adóhatóságai megvizsgálják az összes olyan társaság transzferár-képzési politikáját, amelyeknek biztonságos adómenedéket választó kapcsolt vállalkozásaik vannak, hogy azonosítsák a szokásos piaci árelvtől való minden eltérést. Ennek elmulasztása az adóbevételek ilyen országokból a biztonságos adómenedéket nyújtó országokba való átcsoportosítását eredményezheti. Következésképpen, a biztonságos adómenedék országának adóhatósága által nyert bármely adminisztratív könnyebbség a többi ország hátrányára történne, mivel azok – saját adóalapjuk megóvása érdekében – kénytelenek lennének alapos vizsgálatot lefolytatni, hogy a biztonságos adómenedék szerint megengedett árak vagy hozamok összeegyeztethetők-e azzal, amit saját transzferár-képzési szabályaik alkalmazásával értek volna el. Ezért a biztonságos menedéket nyújtó ország által megtakarított adminisztratív teher valójában áthárul más országokra.

4.114. A kettős adóztatás lehetősége nem csak akkor áll fenn, ha egyetlen ország vezeti be a biztonságos adómenedéket. A biztonságos adómenedék egynél több ország általi bevezetése nem zárná ki a kettős adóztatást, ha minden egyes ország egymással ellentétes megközelítéseket és módszereket alkalmaz. Két ország biztonságos adómenedékének konkrét ágazati szegmensekre alkalmazott paraméterei valószínűleg eltérnének, mivel mindkét ország saját bevételeit kívánná óvni. Elvben a nemzetközi együttműködés képes lenne elérni a nemzeti rendszerek bizonyos fokú összehangoltságát, ami a kettős adóztatás megelőzéséhez nélkülözhetetlen. A gyakorlatban azonban a legkevésbé valószínű, hogy két ország képes lenne összhangba hozni az egymással ellentétes biztonságos adómenedékeket, és így kiküszöbölni a kettős adóztatást.

E.4.2. Adótervezési lehetőségek biztosítása

4.115. A biztonságos adómenedékek adótervezési lehetőségeket is biztosítanak az adóalanyok számára. A vállalkozásokat arra ösztönözhetik, hogy módosítsák transzferáraikat az adóköteles jövedelem más országokba való telepítése érdekében. Ez ösztönözhet az adóelkerülésre is, amennyiben a megállapodások egyedüli célja a biztonságos adómenedékek előnyeinek kihasználása.

4.116. Ha egy biztonságos adómenedék küszöbértékei ágazati átlagon alapulnak, az átlagosnál jobb nyereségességgel rendelkező adóalanyok számára adótervezési lehetőségek nyílnak meg. Például egy szokásos piaci áron értékesítő költséghatékony társaság 15%-os felárat ér el a kapcsolt ügyleteken. Ez a társaság abban lenne érdekelt, hogy egy 10%-os felárat biztosító biztonságos adómenedéket válasszon. A biztonságos adómenedékben a társaságra a csökkentett nyereség után vetnének ki adót attól függetlenül, hogy a kapcsolt ügyletek mögöttes transzferárai jóval a szokásos piaci árak alatt lennének. Következésképpen az adóköteles jövedelem elvándorolna az országból. Ennek nagybani alkalmazása jelentős bevételkiesést jelentene a biztonságos adómenedéket biztosító ország számára. A konstrukció jellegéből adódóan az adóhatóságoknak nincs eszköze a nyereség-allokáció megakadályozására.

4.117. A biztonságos adómenedékek potenciálisan a jövedelmek nemzetközi alul-adóztatását vonhatják maguk után, minthogy olyan árakat és hozamokat eredményeznek, amelyik eltérhetnek a szokásos piaci ár elvétől és megengedik az adóköteles jövedelem alacsony adózású országokba vagy adóparadicsomokba való átcsoportosítását.

4.118. Azt, hogy egy ország a biztonságos adómenedék bevezetésével kész-e elviselni saját adóalapjának bizonyos fokú erodálódását, magának az adott országnak kell eldöntenie. Az ilyen adópolitikai döntés meghozatalakor a mérleg egyik serpenyőjébe az adóalanyoknak nyújtott biztonságos adómenedék kiterjedtsége és vonzósága kerül, a másikba pedig az adóbevétel erodálódása. Minél vonzóbb egy biztonságos adómenedék az adóalanyok számára, annál több adóalany fogja azt választani, ezáltal csökkentve az adóhatóság adminisztratív terheit. Másrészről, minél vonzóbb a biztonságos menedék, annál több adóbevétel-kiesés valószínűsíthető a valóságosnál alacsonyabb jövedelem bevallása miatt. Azonban az adómenedék előnyeit és hátrányait fölösleges mérlegelni, ha az adóhatóság – elvből – nem kész lemondani az adóalanyok adókötelezettségét érintő valamely diszkrecionális jogköréről.

E.4.3. Igazságossági és egységességi problémák

4.119. Végezetül, a biztonságos adómenedékek igazságossági és egységességi problémákat is felvetnek. A biztonságos adómenedék bevezetésével két teljesen különálló szabálykészletet hoznak létre a transzferár-képzés területén; az egyik előírná a szokásos piaci ár elvének betartását, míg a másik ettől különböző és egyszerűsített feltételrendszer betartását követelné meg. Mivel elkerülhetetlenül szükség lenne olyan ismérvekre, amelyek alapján megkülönböztethetők a biztonságos adómenedékre jogosult adóalanyok, a hasonló és esetleg versenyző adóalanyok – bizonyos esetekben – a biztonságos menedék határának két ellentétes oldalán találhatják magukat. Ez azt eredményezné, hogy hasonló adóalanyok különböző adóelbánásban részesülnek: az egyik megfelel a biztonságos adómenedék szabályainak és így mentesül a szokásos jogkövetési rendelkezések alól, míg a másikat arra kötelezik, hogy kizárólag a szokásos piaci ár elvének megfelelően végezze tevékenységét (vagy azért, mert a vállalkozás csak független ügyleteket bonyolít, vagy pedig azért, mert a szokásos piaci ár elvén alapuló transzferár-képzési szabályok vonatkoznak rá). Az adóalanyok bizonyos csoportjának a biztonságos adómenedék rendszerében biztosított kedvezményes adóelbánása hátrányos megkülönböztetést és a szabad verseny torzulását vonhatja maga után.

E.5. Ajánlások a biztonságos adómenedékek alkalmazásához

4.120. Az előbbiekben leírt elemzés azt sugallja, hogy míg a biztonságos adómenedékek képesek elérni a transzferár-képzési rendelkezések teljesítésére és adminisztrációjára vonatkozó számos célkitűzést, ugyanakkor alapvető problémákat vetnek fel. Mesterséges hatásokat fejthetnek ki a kapcsolt ügyletekben résztvevő vállalkozások árképzési döntéseire. Ugyancsak negatív hatással lehetnek a biztonságos adómenedéket bevezető ország adóbevételeire, valamint azokra az országokra, amelyek vállalkozásai olyan adóalanyokkal bonyolítanak kapcsolt ügyleteket, amelyek a biztonságos adómenedéket választották. Ami még fontosabb, hogy a biztonságos adómenedékek alapvetően nem összeegyeztethetők a szokásos piaci ár elvével. E hátrányokat össze kell vetni a biztonságos adómenedékektől várt előnyökkel, azaz az adóalany szempontjából az ellenőrzésekkel szembeni védettséggel és a jogkövetés egyszerűségével, illetve az adóhatóság szempontjából az ellenőrzési tehertől való mentesüléssel.

4.121. Az adóeljárási szabályok általában nem biztosítják az adóalany számára az ellenőrzésekkel szembeni teljes védelmet, mivel a hatóságnak meg kell

őriznie azt a képességét, hogy az adóalany jövedelemadó kötelezettségének bármely elemét vizsgálhassák, ideértve a transzferárak kérdését is. A biztonságos adómenedék bevezetése alapvetően azt jelenti, hogy az adóhatóság lemond diszkrecionális jogkörének egy részéről az automatikus szabályok javára. Az adóhatóságok nem feltétlenül készek ilyen messzire elmenni, és elengedhetetlennek tekinthetik annak a képességüknek a fenntartását, hogy vizsgálhassák az adóalany önbevalláson alapuló adókötelezettségének pontosságát és annak alapját. A jogkövetés egyszerűségét szintén gyakran alárendelhetik más adópolitikai célkitűzéseknek, mint például az ésszerű és megfelelő nyilvántartás és beszámoló, vagy az adóelkerülés megelőzése.

4.122. Másrészről az adóhatóságok jelentős rugalmassággal rendelkeznek az adójogszabályok alkalmazásában. Választhatják azt, hogy több erőforrást biztosítanak a legnagyobb adófizetőket érintő esetekre vagy a kapcsolt ügyletek egy fontos csoportjához, és több türelmet tanúsítanak a kisebb adóalanyok irányában. Míg a kisebb adóalanyok irányában tanúsított rugalmasabb adóeljárási gyakorlat nem helyettesíti a formális biztonságos adómenedéket – noha kisebb mértékben –, ugyanazokat a célokat érheti el, mint a biztonságos adómenedékek. Ezekre a szempontokra tekintettel, a transzferár-képzés esetében általában nem ajánlott a különös adójogi mentességek biztosítása az adóalanyok egyes csoportjai számára, következésképpen nem javasoljuk a biztonságos adómenedékek alkalmazását.

F. Előzetes árképzési megállapodások (*APA*)[1]

F.1. Az előzetes árképzési megállapodások meghatározása és fogalma

4.123. Az előzetes árképzési megállapodás *(„Advance Pricing Arrangements" – APA*) egy olyan megállapodás, amely a kapcsolt ügyletek megkötése előtt meghatároz egy megfelelő feltétellistát (pl. módszer, összehasonlítható ügyletek és azok megfelelő módosítása, a jövőbeni eseményeket illető alapvető feltételezések) az adott ügyletekre vonatkozó, határozott időre szóló transzferárak megállapításához. Az APA eljárást formálisan egy adóalany kezdeményezi és olyan tárgyalásokat tesz szükségessé, amelyben az adóalany, egy vagy több kapcsolt vállalkozás, valamint egy vagy

[1] Az előzetes árképzési megállapodások kölcsönös egyeztetési eljárás keretében történő lefolytatására vonatkozóan további útmutatás található a IV. fejezet mellékletében.

több adóhatóság vesz részt. Az APA eljárások kiegészítik a transzferár-képzési problémák hagyományos adóeljárási, bírósági és egyezményes rendezését. Különösen hasznosak lehetnek, ha a hagyományos mechanizmusok kudarcot vallanak, vagy alkalmazásuk nehézségekbe ütközik. Az előzetes árképzési megállapodások kölcsönös egyeztetési eljárás keretében történő lefolytatására (MAP APA) vonatkozó részletes irányelveket, melyek 1999. októberében kerültek elfogadásra, ennek afejezetnek a melléklete tartalmazza.

4.124. Az APA fogalomkörének egyik fő kérdése, hogy mennyire konkrétan tudja előírni egy adóalany transzferár-képzését többéves időszakra; például hogy csak a transzferár-képzési módszer vagy ennél kézzelfoghatóbb feltételek is rögzíthetők egy adott esetben. Általánosságban elmondható, hogy nagy körültekintéssel kell eljárni, ha az APA túlnyúlik a módszertanon, annak alkalmazásán és a lényeges feltételeken, mivel az ennél konkrétabb következtetések a jövőbeni események előrejelzésére támaszkodnak.

4.125. Az APA megállapodásban használt bármely előrejelzés megbízhatósága az előrejelzés természetén és az annak alapjául szolgáló lényeges feltételezéseken egyaránt múlik. Például nem lenne ésszerű azt állítani, hogy a szokásos rövid lejáratú hitelkamatláb a csoporton belüli hitelezések egy bizonyos csoportjára végig hat százalék marad az elkövetkező három évben. Életszerűbb lenne azt állítani, hogy a kamatláb mértéke LIBOR plusz egy rögzített százalék. Az előrejelzés még megbízhatóbbá válhat, ha azt egy megfelelő további feltételezéssel egészítik ki, amely a társaság hitelképességi besorolásával kapcsolatos (pl. a LIBOR-tól való eltérés a hitelképességi besorolás változásával párhuzamosan módosul).

4.126. További példaként megemlíthető, hogy nem helyénvaló meghatározni kapcsolt vállalkozások közötti nyereségmegosztási képletet, ha a tevékenységek vállalkozások közötti megosztása várhatóan változó lesz. Ugyanakkor elő lehet írni ilyen képletet, ha az egyes vállalkozások szerepét világosan kifejtik a lényeges körülmények között. Bizonyos esetekben azonban ésszerű előrejelzések adhatók egy tényleges nyereségmegosztási arány megbízhatóságára, ha elegendő feltételezés áll rendelkezésre.

4.127. Annak meghatározásakor, hogy egy APA egy adott esetben mennyire lehet konkrét, az adóhatóságoknak fel kell ismerniük, hogy a jövőbeni tényleges nyereségre vonatkozó előrejelzéseket fenntartással kell kezelni. Összehasonlítási célokra felhasználhatók független vállalkozások nyereségarányai, de ezek is gyakran ingadoznak és nehéz előre jelezni azokat. A megfelelő lényeges feltételezések és a tartományok használata javíthatja az

előrejelzések megbízhatóságát. A vizsgált ágazatra vonatkozó múltbeli adatok szintén útmutatóul szolgálhatnak.

4.128. Összefoglalva, az előrejelzések megbízhatósága az adott eset tényeitől és körülményeitől függ. Az adóalanyoknak és az adóhatóságoknak rendkívüli figyelmet kell fordítaniuk egy előrejelzés megbízhatóságára egy APA feltételezéseinek mérlegelésekor. A megbízhatatlan előrejelzéseket nem célszerű az APA megállapodásba foglalni. Nagyobb megbízhatósággal jelezhető előre egy módszer, illetve annak eredménye és állapíthatók meg annak lényeges feltételezései, szemben a jövőbeni eredmények (ár vagy hozamszint) becslésével, amely lényegesen bizonytalanabb.

4.129. Néhány ország megengedi az egyoldalú megállapodásokat az adóhatóság és az ahhoz tartozó adóalany között a többi érdekelt adóhatóság részvétele nélkül. Az egyoldalú APA megállapodások azonban érinthetik a másik országbeli kapcsolt vállalkozások adókötelezettségét is. Amennyiben megengedett az egyoldalú APA, a lehető leghamarabb értesíteni kell az eljárásról a többi érdekelt ország illetékes hatóságát annak eldöntésére, hogy azoknak jogilag lehetőségük van-e és hajlandóak-e fontolóra venni egy kétoldalú megállapodást a kölcsönös egyeztető eljárás keretében. Az adóalanyokkal kötött egyoldalú APA megállapodásokba az országok semmi esetre sem építhetik be azt a követelményt, hogy az adóalany mondjon le a kölcsönös egyeztető eljáráshoz való jogáról abban az esetben, ha transzferár-képzési vita alakul ki, és amennyiben egy másik ország transzferár-módosítást állapít meg egy ügylet vagy az egyoldalú APA által szabályozott valamely kérdés tekintetében, akkor az első országnak meg kell vizsgálnia a viszontmódosítás helyénvalóságát ahelyett, hogy az egyoldalú APA megállapodást megmásíthatatlannak tekintené.

4.130. A kettős adóztatás elkerülése érdekében az országok többsége a kétoldalú vagy többoldalú (azaz a két vagy több ország közti) APA megállapodásokat részesíti előnyben, és valójában egyes országok nem teszik lehetővé a hozzájuk tartozó adóalanyoknak az egyoldalú APA megállapodás megkötését (azaz az adóalany és egy adóhatóság közötti megállapodást). Az a valószínű, hogy a kétoldalú (vagy többoldalú) megközelítés jobban biztosítja a kettős adóztatás kockázatának csökkentését, az minden érintett adóhatóság és adóalany számára igazságosabb lesz, és nagyobb bizonyosságot nyújt az érintett adóalanyok számára. Néhány országban a belföldi jogszabályok nem engedik meg az adóhatóságok számára, hogy közvetlen megállapodásokat kössenek az adóalanyokkal, és az APA megállapodás egy egyezményes ország illetékes hatóságával csak a kölcsönös egyeztető eljá-

rás keretében köthető meg. A téma itteni kifejtésekor az APA-t többoldalú megállapodásnak feltételezzük, kivéve, ha az egyoldalú APA-ra konkrét utalás történik.

4.131. Az adóhatóságok különösen a globális értékpapír- és nyersanyag értékesítési műveletek nyereség-megosztási és jövedelem-allokációs kérdéseiben, valamint a többoldalú költség-hozzájárulási megállapodások esetében találhatják hasznosnak az APA megállapodásokat. Az APA megközelítés hasznos lehet az OECD Modellegyezmény 7. cikkében megfogalmazott olyan kérdéseknél is, mint a telephelyhez és fióktelephez rendelhető jövedelem problémája.

4.132. Az APA megállapodások, ideértve az egyoldalú APA-kat is, bizonyos szempontból különböznek a hagyományos feltételes adómegállapításoktól, amelyeket az adóhatóságok az adóalanyok felé kibocsátanak. Egy APA általában tényszerű kérdésekkel foglalkozik, míg a hagyományos feltételes adómegállapítás rendszerint csak a jogi természetű kérdések megválaszolására korlátozódik az adóalany által bemutatott körülmények alapján. Az adóhatóság nem kérdőjelezheti meg az egyedi feltételes adómegállapítás iránti kérelemben leírt körülményeket, míg az APA esetében általában szükségszerű a tények alapos elemzése és vizsgálata. Emellett egy APA általában több ügyletre és különböző típusú ügyletekre terjed ki folyamatos hatállyal, vagy pedig az adóalany egy bizonyos időszak alatt végzett összes nemzetközi ügyletét magában foglalja. Ezzel szemben egy egyedi feltételes adómegállapítás általában csak egy konkrét ügylet tekintetében kötelező érvényű.

4.133. Egy APA tárgyalás sikeréhez elengedhetetlen a kapcsolt vállalkozások együttműködése. Például a kapcsolt vállalkozásoktól rendszerint elvárják, hogy bocsássák az adóhatóságok rendelkezésére azt a módszertant, amelyet az adott tények és körülmények mellett a legésszerűbbnek tartanak. A kapcsolt vállalkozások szintén kötelesek benyújtani a javaslatuk ésszerűségét alátámasztó dokumentációkat, így például a leendő megállapodás hatálya alá tartozó ágazatra, piacokra és országokra vonatkozó adatokat. Emellett a kapcsolt vállalkozások felkutathatnak független vállalkozásokat, amelyek a végzett tevékenység és a transzferár-képzési feltételek – pl. költségek és vállalt kockázatok – szempontjából azonosak vagy hasonlóak a kapcsolt vállalkozások tevékenységéhez, és elvégezhetik az Irányelvek I. fejezetében ismertetett tevékenységelemzést.

4.134. A kapcsolt vállalkozások számára általában lehetővé teszik, hogy részt vegyenek egy APA eljárási folyamatban, például az eset bemutatásával vagy

annak megvitatásában, a szükséges információk rendelkezésre bocsátásával és a transzferár-képzési kérdésekben elért megállapodásokkal. A kapcsolt vállalkozások szempontjából az ilyen részvételi lehetőség előnyösebbnek tűnhet a hagyományos kölcsönös egyeztető eljárásnál.

4.135. Egy APA tárgyalási folyamat befejezésekor az adóhatóságok kötelesek visszaigazolni a hozzájuk tartozó kapcsolt vállalkozásoknak, hogy nem módosítják a transzferárakat, amennyiben az adóalany követi a megállapodásban előírt feltételeket. Egy APA megállapodás olyan rendelkezést is tartalmaz (esetleg egy tartományra való hivatkozással), amely lehetővé teszi a megállapodás jövőbeni felülvizsgálatát vagy felbontását, ha az üzleti tevékenység jelentősen megváltozik, vagy a független gazdasági körülmények (pl. a devizaárfolyamok jelenős változása) olyan lényegesen befolyásolják a módszertan megbízhatóságát, amit a független vállalkozások már jelentősnek ítélnének a saját árképzésük szempontjából.

4.136. Az APA kiterjedhet egy adóalany összes transzferár-képzési kérdésére (ahogyan azt néhány ország előnyben részesíti), vagy meghagyhatja az adóalanynak azt a rugalmasságot, hogy az APA kérelmet csak meghatározott leányvállatokra és vállalatközi ügyletekre korlátozza. Az APA a jövőbeni évekre és ügyletekre vonatkozik és a tényleges feltételek az érintett ágazattól, termékektől és ügyletektől függnek. A kapcsolt vállalkozások meghatározott jövőbeni időszakra is korlátozhatják kérelmüket. Egy APA megteremtheti annak lehetőségét, hogy az elfogadott transzferár-képzési módszert még nyitott, korábbi években felmerülő hasonló transzferár-képzési kérdések megoldására alkalmazzák, ez azonban az adóhatóság, az adóalany és – ahol az helyénvaló – az egyezménybeli ország jóváhagyását igényli.

4.137. Az APA-ban részt vevő minden egyes adóhatóság természetesen figyelemmel kívánja majd kísérni az APA feltételeinek betartását a hozzájuk tartozó adóalanyoknál, és ez általában két módon történik. Először, előírhatja az APA megállapodást megkötő adóalanynak, hogy éves jelentéseket nyújtson be, amelyben bemutatja, hogy milyen mértékben teljesítette az APA feltételeit és kikötéseit, valamint azt, hogy a lényeges feltételezések továbbra is helytállóak. Másodszor, az adóhatóság továbbra is vizsgálhatja az adóalanyt a rendszeres ellenőrzési ciklus keretében, de a módszertan átértékelése nélkül. Ehelyett az adóhatóság a transzferár-képzés vizsgálatát az APA kérelemre vonatkozó eredeti adatok ellenőrzésére korlátozza, és annak megállapítására, hogy az adóalany teljesítette-e vagy sem az APA feltételeit és kikötéseit. A transzferár-képzésre vonatkozóan az adóhatóság az APA kérelemben és az éves jelentésben tett nyilatkozatok megbízhatóságát és pontossá-

gát is vizsgálhatja, valamint azt, hogy egy adott módszertant mennyire pontosan és következetesen alkalmaztak. Az APA-hoz nem kapcsolódó minden egyéb kérdés a szokásos ellenőrzési szabályok hatálya alá tartozik.

4.138. Az APA-t törölni kell – akár visszamenőleg is – a tárgyalása során történt csalás vagy hamis adatszolgáltatás esetén, vagy ha az adóalany nem teljesíti az APA kikötéseit és feltételeit. Amennyiben egy APA törlését vagy visszavonását indítványozzák, az eljárást kezdeményező adóhatóság köteles e szándékáról, valamint annak okairól a többi adóhatóságot értesíteni.

F.2. Az előzetes árképzési megállapodásokra vonatkozó jogi és eljárási szabályok lehetséges megközelítései

4.139. Egy egyezményes ország illetékes hatóságát érintő APA-t az OECD Modellegyezmény 25. cikke szerinti kölcsönös egyeztető eljárás hatálya alá tartozónak kell tekinteni, még akkor is, ha az ilyen megállapodásokat ott nem említik konkrétan. A cikk 3. bekezdése előírja, hogy az illetékes hatóságok kötelesek törekedni arra, hogy a kölcsönös egyeztetés útján rendezzenek az egyezmény értelmezéséből vagy alkalmazásából eredő minden nehézséget vagy kétséget. Bár a szövegmagyarázat 50. bekezdése jelzi, hogy a bekezdés hatálya alá tartozó ügyek az adóalanyok egy bizonyos csoportját érintő általános jellegű nehézségek, azt is kifejezetten elismeri, hogy konkrét esetekkel kapcsolatban is felmerülhetnek kérdések. Számos alkalommal fordul elő, hogy azért kerül sor az APA megkötésére, mert a transzferár-képzésnek az adóalanyok egy bizonyos csoportjára való alkalmazása kétségeket és nehézségeket támaszt. A 25. cikk 3. bekezdése azt is jelzi, hogy az illetékes hatóságok közös megbeszélést folytathatnak az egyezményben nem szereplő eseteknél felmerülő kettős adóztatás kiküszöbölése érdekében. A kétoldalú APA-knak e rendelkezés hatálya alá kell tartozniuk, mivel egyik célkitűzésük a kettős adózatás kiküszöbölése. Habár az egyezmény rendelkezik a transzferár módosításokról, a 9. cikkben megfogalmazott szokásos piaci ár elvén kívül nem határoz meg konkrét módszertant vagy eljárásokat. Így felfogható úgy, hogy az APA-kat a 25. cikk 3. bekezdése jóváhagyja, mivel az APA alá tartozó konkrét transzferár esetekről nem rendelkezik másképp az egyezmény. A 26. cikkben szereplő, az információcserére vonatkozó rendelkezés szintén az APA-kat támogatja, mivel előírja az illetékes hatóság információcsere formájában történő együttműködését.

4.140. Az APA megállapodás megkötésekor az adóhatóságok az általános belföldi adójogi felhatalmazásukra támaszkodnak. Néhány országban az adóha-

tóságok kiadhatnak konkrét adminisztratív vagy eljárási irányelveket az adóalanyoknak, amelyek leírják az ügyletek helyes adókezelését és a megfelelő árképzési módszertant. Mint azt fentebb említettük, egyes OECD-tagországok adótörvényei tartalmaznak olyan rendelkezéseket, amelyek lehetővé teszik az adóalanyok számára a különböző célokat szolgáló feltételes adómegállapítások megszerzését. Habár az ilyen határozatokat nem konkrétan az APA megállapodásokra tervezték, elég széles hatókörűek lehetnek ahhoz, hogy az APA megállapodásokra is használhatóak legyenek.

4.141. Néhány országban nincs meg a belföldi jogalap az APA-k megkötéséhez. Azonban, ha egy adóegyezmény tartalmaz az OECD Modellegyezmény 25. cikkéhez hasonló kölcsönös egyeztető eljárásról szóló cikket, az illetékes hatóságokat általában fel kell ruházni az APA-k megkötésének jogával, ha a transzferár-képzési kérdések egyébként valószínűsíthetően kettős adóztatást eredményeznének, vagy az egyezmény értelmezésével, illetve alkalmazásával kapcsolatos nehézségeket vagy kétségeket támasztanának. Egy ilyen megállapodás jogilag kötelező erejű lenne mindkét államra, és jogokat hozna létre az érintett adóalanyok számára. Mivel a kettős adóztatási egyezmények elsőbbséget élveznek a belföldi törvényekkel szemben, az APA megkötésére vonatkozó belföldi jogalap hiánya nem akadályozhatja meg az APA-k kölcsönös egyeztető eljárásban való alkalmazását.

F.3. Az előzetes árképzési megállapodások előnyei

4.142. Az APA azzal segítheti az adóalanyokat, hogy javítja a nemzetközi ügyletek adóelbánásának előreláthatóságát, s így kiküszöböli a bizonytalanságot. Feltéve, hogy teljesülnek az alapfeltételezések, az APA bizonyosságot nyújthat az érintett adóalanyoknak az APA hatálya alá tartozó transzferár-képzési kérdések meghatározott időszakon keresztüli adóelbánásában. Egyes esetekben az APA ennek az időbeli hatálynak a meghosszabbítására is lehetőséget adhat. Az APA megállapodás lejártakor fennállhat az a lehetőség az adóhatóságok és adóalanyok számára, hogy újratárgyalják azt. Az APA által nyújtott bizonyosság miatt az adóalany jobb helyzetben lehet adókötelezettségeinek tervezéséhez, ezáltal az adókörnyezet kedvez a befektetéseknek.

4.143. Az APA lehetőséget biztosít mind az adóhatóságok, mind az adóalanyok számára, hogy ellenségességtől mentes szellemben és környezetben egyeztessenek és működjenek együtt. Az a lehetőség, hogy összetett adókérdéseket kevésbé konfrontációs légkörben vitassanak meg, mint egy transzferár ellenőrzés során, elősegítheti az összes érintett fél közötti szabad in-

formációáramlást egy jogi szempontból helyes és a gyakorlatban megvalósítható eredmény elérése érdekében. Az ellenségességtől mentes környezet a benyújtott adatok és információk tárgyilagosabb vizsgálatát is eredményezheti, mint az történne egy kevésbé békés helyzetben (pl. peres eljárás során). Az APA eljárásban az adóhatóságoktól elvárt egymás közötti szoros egyeztetés és együttműködés az egyezménybeli országok szorosabb kapcsolatához is vezet a transzferár-képzési kérdésekben.

4.144. Egy APA megkímélheti az adóalanyokat és adóhatóságokat fontos transzferár-képzési kérdések költséges és időigényes ellenőrzésétől és a velük kapcsolatos jogvitáktól. Amint megszületett egy APA megállapodás, kevesebb erőforrásra lehet szükség az adóalany azt követő bevallásainak ellenőrzésére, mivel az adóalanyról több információ áll rendelkezésre. Még mindig nehézségekbe ütközhet azonban a megállapodás alkalmazásának figyelemmel kísérése. Maga az APA folyamat az adóalany és az adóhatóságok számára egyaránt időmegtakarítást eredményezhet egy hagyományos ellenőrzésre fordított időtartammal összehasonlítva, bár összesítve nem feltétlenül jelenik meg nettó időmegtakarítás, például az olyan országokban, ahol nem létezik ellenőrzési eljárás, és ahol az APA léte nem érinti közvetlenül a jogkövetés ellenőrzésére fordított erőforrásokat.

4.145. A kétoldalú és többoldalú APA-k lényegesen csökkentik, vagy teljesen kiküszöbölik a jogi értelemben vett vagy a gazdasági kettős adóztatást, vagy az adóztatatás elmaradásának lehetőségét, mivel minden érintett ország részt vesz benne. Ezzel szemben az egyoldalú APA nem nyújt bizonyosságot a kettős adóztatás csökkentése tekintetében, mivel az APA hatálya alá tartozó ügyletek által érintett adóhatóságok vélhetik úgy, hogy az alkalmazott módszer nem ad a szokásos piaci ár elvével összeegyeztethető eredményt. Emellett a kétoldalú és sokoldalú APA-k előrelendíthetik a kölcsönös egyeztető eljárást azáltal, hogy jelentősen csökkentik a megegyezés eléréséhez szükséges időt, mivel az illetékes hatóságok folyó adatokkal, és nem előző évi adatokkal dolgoznak, amelyek megszerzése nehézkes és időigényes lehet.

4.146. Az APA eljárás közzétételi és információs szempontjai, valamint az az együttműködési kézség, amelynek szellemében az APA-k tárgyalandók, segítséget nyújthatnak az adóhatóságoknak, hogy betekintést nyerjenek az MNE csoport által végzett bonyolult nemzetközi ügyletekbe. Egy APA eljárás magasabb szintre emelheti az erősen technikai és tényszerű körülmények ismeretét és megértését olyan területeken, mint például a globális kereskedelem és az ahhoz kapcsolódó adójogi kérdések. Az olyan szakmai tapasztalat

megszerzése, amely konkrét ágazatokra vagy ügyletfajtákra vonatkozik, lehetővé teszi az adóhatóságok számára, hogy jobb szolgáltatásokat nyújtsanak a hasonló körülmények között működő adóalanyoknak. Egy APA program keretében az adóhatóságok hasznos ágazati adatokhoz és árképzési módszer-elemzésekhez férnek hozzá egy együttműködő környezetben.

F.4. Az előzetes árképzési megállapodások hátrányai

4.147. Az egyoldalú APA jelentős problémákat okozhat az adóhatóságok és az adóalanyok számára egyaránt. Más országok adóhatóságánál azért merülnek fel problémák, mert nem feltétlenül értenek egyet az APA következtetéseivel. Az érintett kapcsolt vállalkozások szempontjából az egyik probléma a kapcsolt vállalkozások viselkedésére esetlegesen gyakorolt hatás. Szemben a kétoldalú vagy többoldalú APA eljárással, az egyoldalú APA alkalmazása nem feltétlenül eredményez magasabb fokú bizonyosságot az érintett adóalany számára, és a gazdasági vagy jogi kettős adóztatást sem csökkenti az MNE számára. Ha az adóalany elfogad egy olyan megállapodást, amely túlzott mértékben az APA-t megkötő országhoz rendeli a jövedelmet annak érdekében, hogy elkerülje a hosszadalmas és költséges transzferár vizsgálatokat és a túlzott bírságot, az adminisztratív teher áttevődik az APA-t megkötő országból más országokba. Az adóalanyoknak nem szabad úgy érezniük, hogy rákényszerülnek az APA ilyen célú megkötésére.

4.148. Az egyoldalú APA-val kapcsolatos másik probléma a viszontmódosítás kérdése. Egy APA arra késztetheti az adóalanyt és a kapcsolt vállalkozást, hogy árképzésüket az APA-ban megengedett ártartományhoz igazítsák. Egy egyoldalú APA-ban elengedhetetlen, hogy betartsák a szokásos piaci árelvet, mivel nem valószínű, hogy egy külföldi illetékes hatóság megengedné az APA-ból származó viszontmódosítást, ha az – véleménye szerint – nem felel meg a szokásos piaci ár elvének.

4.149. Egy másik elképzelhető hátrány akkor merülhet fel, ha az APA egy nem megbízható feltételezéssel élt a változó piaci körülményekről anélkül, hogy megfelelő alapfeltevéseket vizsgált volna, mint ahogy azt fentebb tárgyaltuk. A kettős adóztatás kockázatát elkerülendő, az APA programnak rugalmasnak kell maradnia, mivel egy statikus APA esetleg nem kielégítően tükrözi a szokásos piaci feltételeket.

4.150. Egy APA program kezdetben feszültséggel terhelheti a transzferár ellenőrzéshez rendelkezésre álló erőforrásokat, és az adóhatóságoknak esetleg át kell irányítani más célokra kijelölt erőforrásokat (pl. ellenőrzés, tanácsadás, peres ügyek) az APA programra. Az adóhatóság erőforrásai iránt fo-

kozott igények merülnek fel, mivel az adóalanyok az APA kérelem mielőbbi lezárására törekednek saját üzleti érdekeiket és határidőiket szem előtt tartva, és mivel az APA programot sokszor az üzleti érdekcsoport igényei irányítják. Ezek az igények nem feltétlenül esnek egybe az adóhatóságok erőforrás felhasználási terveivel, ami megnehezítheti az APA és más ugyanolyan fontos munka hatékony előrehaladását. Egy APA megújítása azonban valószínűleg kevésbé időigényes folyamat, mint egy APA kezdeményezése. A megújítási folyamat a tények, üzleti és gazdasági ismérvek és számítások frissítésére és helyesbítésére összpontosíthat. A kettős adóztatás (vagy a nem-adóztatás) elkerülése érdekében a kétoldalú megállapodások esetében mindkét szerződő állam illetékes hatóságának egyetértése szükséges az APA megújításához.

4.151. Egy másik potenciális hátrány merülhet fel akkor, ha egy adóhatóság több olyan kétoldalú APA-t kötött, amelyek az MNE csoport csak bizonyos kapcsolt vállalkozásaira terjednek ki. Létezhet olyan törekvés, hogy oly módon hangolják össze a később kötendő APA megállapodásokat, hogy azok hasonlítsanak a korábbiakhoz, bár azok nem tükrözik a más piacokon érvényesülő feltételeket. Ezért körültekintéssel kell eljárni, amikor a korábban kötött APA feltételeit úgy értékelik, hogy azok az összes piacra nézve megfelelőek.

4.152. Olyan aggályok is elhangzottak, hogy az APA, annak természetéből következően, a jó önkéntes jogkövetési múlttal rendelkező adóalanyokat teszi érdekeltté. Néhány ország tapasztalata azt mutatja, hogy az APA iránt érdeklődést mutató adóalanyok leggyakrabban jelentős méretű társaságok, amelyeket rendszeresen ellenőriznek, így árképzési módszerüket mindenképpen vizsgálnák. A transzferár-képzésükre irányuló ellenőrzés különbsége inkább az időzítésben, mint annak mértékében nyilvánulna meg. Azonban nem bizonyított, hogy az APA iránt kizárólag és alapvetően az ilyen adóalanyok mutatnak érdeklődést. Néhány visszajelzés azt mutatja, hogy azok az adóalanyok, akiknek nehézségeik merültek fel az adóhatóságokkal transzferár kérdésekben, és ezeket el szeretnék kerülni, gyakran érdekeltek az APA eljárásban. Ekkor viszont az a veszély áll fenn, hogy az ellenőrzési erőforrásokat és tapasztalatot az ilyen adóalanyok felé irányítják, és eltávolodnak a kevésbé jól teljesítő adóalanyok vizsgálatától, ahol pedig ezek az erőforrások előnyösebben lennének felhasználhatók az adóbevétel-kiesés kockázatának csökkentésére. A jogkövetés ellenőrzésére szolgáló erőforrások egyensúlyának megteremtése különösen nehéz lehet, mivel egy APA program általában nagyon tapasztalt és specializált szakembereket igényel. Az APA iránti kérelmek koncentrálódhatnak bizonyos területekre vagy ágazatokra, pl. a

globális kereskedelemmel foglalkozó vállalatokra, és ez túlfeszítheti a hatóságok által már ezekhez a területekhez rendelt, szakosodott erőforrásokat. Az adóhatóságoknak időre van szükségük a szakemberek szakterületekre való kiképzéséhez ahhoz, hogy meg tudjanak felelni az előre nem látható APA kérelmek miatti igényeknek.

4.153. Az előbbi aggályok mellett számos további csapda leselkedhet – ahogy azt alább ismertetjük –, ha egy APA programot helytelenül kezelnek, és az APA gyakorlat elterjedésével az APA-t használó adóhatóságoknak nagy erőfeszítéseket kell tenniük annak érdekében, hogy kiküszöböljék e problémákat.

4.154. Például egy APA-nak részletesebb ágazat- és adóalany-specifikus információra lehet szüksége, mint amilyet egy transzferár ellenőrzés során megkívánnak. Elvben ennek nem kellene előfordulnia, és az APA-hoz megkövetelt dokumentáció nem jelenthet több terhet, mint egy ellenőrzésnél, attól a ténytől eltekintve, hogy egy APA-nál az adóhatóságnak szüksége lesz az előrejelzések részleteire és az azokat megalapozó körülményekre, ami nem feltétel egy – inkább befejezett ügyletekre vonatkozó – transzferár ellenőrzés során. Valójában egy APA-nak a dokumentáció korlátozására kellene törekednie, mint azt fentebb tárgyaltuk, és a dokumentációnak az adóalany üzleti gyakorlatán alapuló kérdésekre kellene erőteljesebben összpontosítania. Az adóhatóságoknak fel kell ismerniük, hogy:

a) a versenytársakról és összehasonlítható ügyletekről nyilvánosan elérhető információ korlátozott;
b) nem minden adóalanynak állnak rendelkezésére erőforrások egy elmélyült piaci elemzés elvégzéséhez; és
c) csak az anyavállalatoknak lehet alapos ismeretük a csoport árképzési politikájáról.

4.155. Egy másik aggály, hogy egy APA lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy – a tényektől és körülményektől függően – tüzetesebben vizsgálja az érintett ügyleteket, mint azt tenné egy transzferár ellenőrzés során. Az adóalanynak részletes információt kell szolgáltatnia a transzferár-képzéséről, és ki kell elégíteni minden egyéb igényt az APA kikötései és feltételei teljesítésének vizsgálatakor. Ugyanakkor más adójogi kérdésekben az adóalany nem védett az adóhatóság rendes és szokásos ellenőrzéseitől. Egy APA nem védi meg az adóalanyt a transzferár-képzési tevékenységének vizsgálatától sem. Az adóalanynak esetleg továbbra is bizonyítania kell, hogy jóhiszeműen teljesítette az APA feltételeit és kikötéseit, hogy az APA-ban szereplő nyilatkozatok továbbra is fennállnak, hogy a módszertan alkalmazása során hasz-

nált háttéradatok helyesek voltak, hogy az APA mögöttes alapfeltételezései még mindig érvényesek és azokat következetesen alkalmazzák, és hogy a módszertant is következetesen alkalmazzák. Ezért az adóhatóságoknak arra kell törekedniük, hogy az APA eljárások ne legyenek szükségtelenül nehézkesek, és ne követeljenek többet az adóalanyoktól, mint amit az APA alkalmazásának hatálya feltétlenül megkíván.

4.156. Akkor is gondok merülhetnek fel, ha az adóhatóságok az ellenőrzési gyakorlatuk során visszaélnek az APA keretében szerzett információkkal. Ha egy adóalany visszavonja APA kérelmét, vagy az összes körülmény mérlegelése után azt elutasítják, az adóalany által az APA kérelemmel kapcsolatos nem adatszerű információk, mint például a beszámítási eljárások, indoklás, vélemények és nyilatkozatok, nem kezelhetők úgy, hogy azok bármilyen szempontból az ellenőrzéshez tartoznak. Emellett annak eldöntésekor, hogy megkezdje-e egy adóalany vizsgálatát, az adóhatóság nem veheti figyelembe az adóalany sikertelen APA kérelmének tényét.

4.157. Az adóhatóságoknak biztosítaniuk kell a kereskedelmi titkok és más védett információk, valamint az APA eljárás során nekik benyújtott dokumentáció bizalmas kezelését. Ezért alkalmazni kell a közzététel tiltására vonatkozó belföldi jogszabályokat. Egy kétoldalú APA-ban az egyezménybeli felekre a titoktartási előírások vonatkoznának, megakadályozva a bizalmas adatok nyilvános közzétételét.

4.158. Egy APA programot nem minden adóalany képes kihasználni, mivel az eljárás költséges és időigényes lehet, és a kisebb adóalanyok általában ezt nem engedhetik meg maguknak. Ez különösen akkor igaz, ha független szakértőket vonnak be. Ezért az APA elsősorban a nagyobb transzferár-képzési esetek megoldásában nyújthat segítséget. Emellett egy APA programhoz szükséges erőforrások megléte korlátozhatja azon kérelmek számát, amelyet az adóhatóság sikeresen tud elbírálni. Az APA értékelésekor az adóhatóságok enyhíthetik az ilyen potenciális problémákat azzal, hogy a vizsgálat szintjét az érintett nemzetközi ügyletek méretéhez igazítják.

F.5. Ajánlások

F.5.1. Bevezető

4.159. Az Irányelvek első változatának 1995-ben történt megjelenése óta nagyon sok OECD-tagország szerzett tapasztalatot az APA alkalmazásával kapcsolatban. A tapasztalattal rendelkező országok eddig elégedettnek tűnnek, így várható, hogy megfelelő körülmények esetén az APA alkalmazási

köre tovább bővül. Az APA programok sikere – az összes félnek a folyamatban tapasztalható rugalmassága és nyitottsága mellett – azon múlik, hogy helyesen és körültekintően határozzák-e meg a megállapodásba foglalt konkrétumok mértékét, illetve az azok alapjául szolgáló alapvető feltételezéseket, megfelelően irányítják-e a programot, és megfelelő óvintézkedéseket tesznek-e az előzőekben ismertetett csapdák elkerülésére.

4.160. Van néhány folyamatosan felmerülő kérdés az APA formáját és hatályát illetően – mint például az egyoldalú APA kérdése –, amelyek teljes megoldásához és a tagországok közötti egyetértés eléréséhez nagyobb tapasztalatra van szükség. Az Adóügyi Bizottság szorosan figyelemmel szándékozik kísérni az APA elterjedtebb alkalmazását és támogatni a gyakorlati problémák csökkentését az APA használata mellett döntő országok között.

F.5.2. A megállapodás hatálya

4.161. Egy APA hatályának mérlegelésekor az adóalanyoknak és az adóhatóságoknak kiemelt figyelmet kell fordítani a előrejelzések megbízhatóságára, hogy kizárhassák a megbízhatatlan feltételezéseket. Általában nagy körültekintéssel kell eljárni, ha az APA túlnyúlik a módszertanon, annak alkalmazásán és a lényeges feltételezéseken. Lásd a 4.123.–4.128. bekezdéseket.

F.5.3. Egyoldalú vagy kétoldalú (többoldalú) megállapodások

4.162. Amikor csak lehetséges, egy APA-t kétoldalú vagy többoldalú alapon kell megkötni az illetékes hatóságok között, a vonatkozó egyezmény kölcsönös egyeztető eljárásán belül. Egy kétoldalú APA kisebb kockázatát jelenti annak, hogy az adóalanyok kényszerítve érezzék magukat egy APA megkötésére, vagy egy szokásos piaci ártól eltérő megállapodás elfogadására pusztán azért, hogy elkerüljék a költséges és hosszadalmas vizsgálatokat és az esetleges bírságokat. Egy kétoldalú APA annak az esélyét is jelentősen csökkenti, hogy valamely nyereséget egyszer sem, vagy kétszer adóztassanak meg. Mi több, az APA kölcsönös egyeztető eljáráson belüli megkötése az egyetlen választható forma lehet az olyan adóhatóságok számára, amelyek belföldi jogszabályai szerint nem jogosultak kötelező érvényű megállapodásokat kötni az adóalannyal.

F.5.4. Az előzetes árképzési megállapodások egyenlő elérhetősége minden adóalany számára

4.163. Mint azt már fentebb tárgyaltuk, az APA eljárások természete *de facto* a nagy adóalanyokra korlátozhatja az APA-hoz való hozzáférhetőséget.

Az APA elérhetőségének nagy adóalanyokra való korlátozása felvetheti az igazságosság és az egységesség kérdését, hiszen az azonos helyzetben lévő adóalanyokat nem volna szabad eltérően kezelni. Az ellenőrzési erőforrások rugalmas elosztása enyhítheti ezeket az aggályokat. Az adóhatóságoknak fontolóra kell venni a kisebb adóalanyokra alkalmazandó egyszerűsített megközelítés lehetőségét is. Az APA eljárásban az adóhatóságoknak gondoskodniuk kell arról, hogy a vizsgálat szintjét az érintett nemzetközi ügyletek méretéhez igazítsák.

F.5.5. A hatóságok közötti munkamegállapodások kidolgozása és más hatékony eljárások

4.164. Az APA gyakorlatának az azt alkalmazó országok közötti nagyobb fokú egységessége az adóhatóságoknak és az adóalanyoknak egyaránt előnyös lenne. Ennek megfelelően az ilyen országok adóhatóságai fontolóra vehetik munkamegállapodások megkötését az APA eljárásokra. Ezek a megállapodások a kölcsönös egyetértés elérését célzó általános irányelveket és feltételeket fogalmaznák meg azokra az esetekre, amikor egy adóalany transzferár kérdéseket érintő APA kérelmet nyújt be.

4.165. Emellett az egyezményes országokkal kötött kétoldalú APA megállapodásoknak meg kell felelniük bizonyos igényeknek. Például ugyanazt a szükséges és témába vágó információt egyazon időben kell biztosítani minden egyes adóhatóság számára, és az elfogadott módszernek ki kell elégítenie a szokásos piaci ár elvét.

G. Döntőbírósági eljárás

4.166. Mivel a kereskedelem és a befektetések egyre inkább nemzetközi jellegűvé váltak, az adóviták – amelyek egyre inkább az ilyen tevékenységekhez kapcsolódnak – hasonlóképpen növekvő mértékben válnak nemzetközivé. Ami még fontosabb: a viták már nem egyszerűen egy adóalany és adóhatósága közötti ellentétet jelentik, hanem magukat az adóhatóságok közötti véleménykülönbségeket is. Számos esetben az MNE csoport elsősorban egy érdekelt fél, míg a tényleges érdekekkel rendelkező felek maguk az érintett államok. A kettős adóztatás problémáját hagyományosan a kölcsönös egyeztető eljárás útján oldották meg, ami azonban nem garantálja a mentesítést akkor, ha az adóhatóságok az egyeztetést követően nem tudnak egymás között megállapodásra jutni, és nem létezik olyan – például a 25. cikk 5. bekezdésében említett döntőbírósági záradékhoz hasonló – me-

chanizmus, amely lehetőséget nyújtana a rendezésre. Ha viszont egy adóegyezmény tartalmaz a 25. cikk 5. bekezdésében említetthez hasonló döntőbírósági záradékot, akkor a kölcsönös egyeztető eljárásnak ez a meghosszabbítása lehetővé teszi az ügy megoldását azáltal, hogy azt a kérdést vagy azokat a kérdéseket, amelyekben az illetékes hatóságoknak nem sikerült megállapodásra jutnia, döntőbíróság elé lehet terjeszteni.

4.167. Az OECD Modellegyezmény 2008-as átdolgozásakor a 25. cikket kiegészítették egy új 5. bekezdéssel, amely szerint azokban az esetekben, amikor az illetékes hatóságoknak nem sikerül két éven belül megegyezést elérniük, az ügyet beterjesztő személy kérésére döntőbírósági eljárás keretében kell rendezni a megoldatlan kérdéseket. A kölcsönös egyeztető eljárásnak ez a meghosszabbítása biztosítja, hogy amennyiben egy ügy rendezését megakadályozza az, hogy az illetékes hatóságok nem tudnak egy vagy több kérdésben megállapodásra jutni, ezeknek a kérdéseknek a döntőbíróság elé terjesztésével rendezhető legyen az ügy. A 25. cikk 5. bekezdése szerinti döntőbírósági eljárás a kölcsönös egyeztető eljárás szerves része, nem pedig egy alternatív lehetőség az államok között kialakuló, adóegyezményekkel kapcsolatos viták megoldására. A kölcsönös egyeztető eljárás döntőbírósági eljárást tartalmazó szakaszára vonatkozó útmutatást lásd a 25. cikk szövegmagyarázatának 63-85. bekezdéseiben.

4.168. A 25. cikk 5. bekezdésében említetthez hasonló döntőbírósági záradék belefoglalása egy adott kétoldalú adóegyezménybe azokban az esetekben is eredményesebbé teszi a kölcsönös egyeztető eljárást, amikor nem szükséges döntőbírósági eljáráshoz folyamodni. Ennek a lehetőségnek a létezése már önmagában is a kölcsönös egyeztető eljárás gyakoribb alkalmazására sarkall, mivel a kormányok és az adóalanyok kezdettől fogva tudatában lehetnek annak, hogy a kölcsönös egyeztető eljárásba fektetett idő és energia valószínűleg kielégítő eredményt hoz majd. A kormányok ösztönzést kapnak továbbá a kölcsönös egyeztető eljárás hatékony lefolytatásának biztosítására, amelynek révén elkerülhetik, hogy kiegészítő eljáráshoz kelljen folyamodni.

V. fejezet

DOKUMENTÁCIÓ

A. Bevezetés

5.1. Ez a fejezet általános útmutatást nyújt az adóhatóságok számára az adóalanyoktól a transzferár-képzés vizsgálatával kapcsolatban bekérendő dokumentációra vonatkozó szabályok és/vagy eljárások kidolgozásához. Emellett útmutatatást nyújt az adóalanyoknak is abban, hogy milyen dokumentáció lehet a leginkább a segítségükre, hogy igazolják, kapcsolt ügyleteik megfelelnek szokásos piaci ár elvének, megkönnyítve ezáltal a transzferár-képzési kérdések megoldását, és az adóellenőrzéseket.

5.2. A dokumentációs kötelezettségeket befolyásolhatják a bizonyítási teherre az adott ország jogrendszerében érvényes szabályok. A legtöbb ország jogrendszerében az adóhatóság viseli a bizonyítás terhét. Tehát az adóalany nem köteles bizonyítani a transzferár helyességét, hacsak az adóhatóság nem tud olyan esetet fölhozni, amely első ránézésre bizonyítja, hogy az árképzés nem felel meg a szokásos piaci ár elvének. Az itt leírt dokumentációs követelményeknek nem az a célja, hogy nagyobb terhet rójon az adóalanyokra, mint a belföldi jogszabályok. Meg kell azonban jegyezni, hogy még ott is, ahol az adóhatóság viseli a bizonyítás terhét, az adóhatóság ésszerű kötelezettségeket állapíthat meg az adóalanyra, hogy dokumentálja transzferárai kialakítását, hiszen megfelelő információ nélkül az adóhatóság nem lenne képes az ügyletet megfelelően kivizsgálni. Valójában, ha az adóalany nem biztosítja a megfelelő dokumentációt, egyes országok jogrendjében a bizonyítás terhe megfordulhat azáltal, hogy az adóhatóság módosítást javasolhat olyan feltételezések alapján, amelyek jogorvoslati eljárásban megtámadhatók. Talán még ennél is fontosabb, hogy az adóhatóság és az adóalany egyaránt kötelesek törekedni annak jóhiszemű bizonyítására, hogy az általuk alkalmazott transzferár-képzés összhangban van a szokásos piaci ár elvével, függetlenül attól, hogy ki viseli a bizonyítás terhét. Az ellenőrzési gyakorlatban az adóhatóság magatartását nem befolyásolhatja, hogy tudja, a helyi szabályozás szerint a bizonyítás terhét az adóalany viseli. A bizonyítás terhét sem az adóhatóságok, sem az adóalanyok nem használhatják föl arra, hogy megalapozatlan vagy ellenőrizhetetlen állításokat tegyenek vagy alkalmazzanak a transzferár-képzésről.

B. Útmutatás a dokumentálási szabályokra és eljárásokra

5.3. Minden adóalany köteles arra törekedni, hogy az adójogi szempontú transzferár-képzését a szokásos piaci ár elvével összhangban határozza meg, az ármeghatározás idején ésszerűen rendelkezésre álló információk alapján. Tehát az adóalanynak általában még az ár meghatározása előtt fontolóra kell vennie, hogy az adójogi szempontból megfelelően jár-e el. Például, az adóalany akkor jár el ésszerűen, ha megvizsgálja, hogy rendelkezésre állnak-e független ügyletekből származó összehasonlítható adatok. Az adóalanytól elvárható az is, hogy – az ésszerűen rendelkezésre álló adatok alapján – megvizsgálja, hogy a korábbi években a transzferár-képzéshez fölhasznált feltételek megváltoztak-e, amennyiben a folyó évben is ugyanazokat a feltételeket kívánja felhasználni.

5.4. Az adóalanynak, amikor mérlegeli, hogy a transzferár-képzése adójogi szempontból megfelelő-e, ugyanolyan körültekintő üzletvezetési elvek szerint kell eljárnia, mint amiket egy hasonlóan összetett és fontos üzleti döntés előkészítése során alkalmazna. Az is elvárható, hogy ezeknek az elveknek az alkalmazásához az adóalany olyan írásos anyagokat készítsen, vagy ilyenekre hivatkozzon, amelyek dokumentálják törekvését arra, hogy megfeleljen a szokásos piaci ár elvének, ideértve a transzferár-képzéshez alapul vett információkat, a figyelembe vett tényezőket és a választott módszert. Az adóhatóságok ésszerűen elvárhatják az adóalanyoktól, hogy egy konkrét üzleti tevékenységre vonatkozó transzferár-képzés során készítsenek vagy szerezzenek be ilyen anyagokat a tevékenység természetéről és a transzferár-képzésről, és őrizzék meg azokat, hogy – szükség esetén – egy későbbi adóellenőrzés során be tudják mutatni. Ez segítséget nyújthat az adóalanyoknak abban, hogy helyes adóbevallásokat nyújtsanak be. Megjegyezzük azonban, hogy nem szükséges előírni, hogy az ilyen dokumentációt az ár meghatározásával vagy az adóbevallás benyújtásával egyidejűleg bemutassák, vagy hogy az adóhatóságnak betekintésre előkészítsék. Azokat a dokumentumokat, amelyeket helyénvaló az adóbevallással együtt bekérni, az 5.15. bekezdésben ismertetjük.

5.5. Tekintve, hogy az adóhatóság alapvető érdeke teljesül azáltal, hogy az adóellenőrzés során a bekért szükséges dokumentációt időben megkapja, a dokumentumok tárolása az adóalany belátása szerint történhet. Például az adóalany dönthet úgy, hogy a vonatkozó dokumentumokat feldolgozatlanul, eredeti példányok formájában vagy egy jól összerendezett dossziéban tárolja, kedve szerinti nyelven, mielőtt a dokumentációt be kellene nyújtania az

adóhatóságnak. Az adóalany azonban köteles a dokumentumok fordításáról gondoskodni, ha azt az adóhatóság – az ésszerűség keretein belül – kéri.

5.6. Amikor azt értékelik, hogy a transzferár-képzés adójogi szempontból megfelelő-e, a körültekintő üzletvezetés alapelveit alkalmazva szükség lehet arra, hogy az adóalany olyan írásos anyagokat készítsen, vagy olyan anyagokra hivatkozzon, amelyekre egyébként, ha az adózási szempontok nem érvényesülnének, nem lenne szükség, ideértve a külföldi kapcsolt vállalkozásoktól származó dokumentumokat is. Az ilyen jellegű dokumentumok bekérésekor az adóhatóságnak nagy körültekintéssel kell eljárnia, hogy egyensúlyban tartsa saját dokumentációs igényét az adóalanyt – azok előállításával vagy megszerzésével kapcsolatban – terhelő költségekkel és adminisztratív teherrel szemben. Például nem várható el az adóalanytól, hogy aránytalanul magas költségeket és terheket viseljen a külföldi kapcsolt vállalkozások dokumentumainak megszerzése miatt, vagy hogy kimerítő kutatásokba kezdjen független ügyletekből származó összehasonlítható információk felderítése érdekében, ha az adóalany az Irányelvek elveit szem előtt tartva okkal feltételezi, hogy nem léteznek összehasonlítható adatok, vagy az összehasonlítható adatok felderítésének költsége aránytalanul magas lenne az ügyleti értékekhez képest. Az adóhatóságoknak annak is tudatában kell lenniük, hogy az ilyen információk megszerzése céljából folyamodhatnak a kétoldalú kettős adóztatási egyezmények információcserére vonatkozó cikkeiben megjelölt szervekhez is, ha várható, hogy az információ időben és hatékonyan megszerezhető.

5.7. Így, miközben az adózási célokra szolgáló szokásos piaci ár meghatározásához jó okkal fölhasználható vagy segítségül hívható dokumentumok egy része lehet olyan, amelyet adózási célokon kívül más célból nem készítettek volna el vagy szereztek volna be, az adóalanytól csak akkor várható el az ilyen dokumentumok előállítása vagy beszerzése, ha azok elengedhetetlenek ahhoz, hogy józanul értékeljük, hogy a transzferár-képzés megfelel-e a szokásos piaci ár elvének, és beszerzésük vagy előállításuk nem jár aránytalanul magas költségekkel. Nem várható el az adóalanytól, hogy a szükséges minimális dokumentáción túlnyúló dokumentációt készítsen vagy szerezzen be annak érdekében, hogy józanul megítélhető legyen, tartja-e magát a szokásos piaci ár elvéhez.

5.8. A fenti útmutatással összhangban, az adóalanyok nem kötelezhetők arra, hogy a belföldi törvények által a hasonló fajtájú dokumentumokra vonatkozóan általánosan előírt ésszerű megőrzési időszakon túl őrizzenek meg olyan dokumentumokat, amelyek olyan korábbi években lezajlott ügyle-

tekkel kapcsolatban készültek, amely ügyletek módosítási lehetősége már elévült. Mi több, az adóhatóságok általában nem kérhetnek be ilyen évekre vonatkozó dokumentációt még akkor sem, ha azt megőrizték. Mindazonáltal az ilyen dokumentumokra időnként szükség lehet egy későbbi évre vonatkozó, még el nem évült transzferár-képzési vizsgálat során, például ha az adóalanyok önként őriznek meg ilyen nyilvántartásokat hosszú lejáratú szerződéseikkel kapcsolatban, illetve annak megállapítása során, hogy a kérdéses későbbi évben teljesülnek-e az adott transzferár-képzési módszer alkalmazására vonatkozó összehasonlíthatósági kritériumok. Az adóhatóságoknak figyelembe kell venniük a korábbi évekre vonatkozó dokumentumok felkutatásának nehézségeit, és célszerű az ilyen kéréseiket olyan esetekre korlátozni, amikor a vizsgált ügylettel kapcsolatban jó okuk van az ilyen dokumentumokba betekinteni.

5.9. Az adóhatóságoknak a kérdéses ügylet felmerülése után elérhetővé vált dokumentumok tekintetében is célszerű azokra a dokumentumokra korlátozniuk igényüket, amelyek nagy valószínűséggel tartalmazhatnak fontos információt a III. fejezetben megfogalmazott, a több évre vonatkozó adatok felhasználására irányadó alapelvek szerint, vagy a transzferár-képzés idején fennálló tényezők vonatkozásában. Amikor az adóhatóság mérlegeli, hogy a dokumentáció elégséges-e, tekintettel kell lennie arra, hogy a transzferár-képzés idején az adott információ milyen mértékben állhatott – az ésszerűség határain belül – az adóalany rendelkezésére.

5.10. Továbbá az adóhatóságok nem kérhetik az adóalanyoktól olyan dokumentumok bemutatását sem, amelyek nincsenek az adóalany tényleges birtokában vagy ellenőrzése alatt, illetve ésszerű keretek között más módon sem elérhetők a számára, pl. olyan információt, amely jogszerűen nem szerezhető be, vagy azért nem érhető el az adóalany számára, mert az a versenytársa bizalmas adata, vagy mert az információk nem nyilvánosak, és nem szerezhető meg a szokásos piaci elemzés útján.

5.11. A külföldi kapcsolt vállalkozásokra vonatkozó információk gyakran elengedhetetlenek a transzferár-képzési vizsgálatokhoz. Az ilyen információk begyűjtése során az adóalanynak azonban olyan nehézségei támadhatnak, amelyekkel saját dokumentumai készítésekor nem találkozik. Ha az adóalany egy külföldi kapcsolt vállalkozás leányvállalata, vagy csak kisebbségi tulajdonos, nehézségekbe ütközhet az információ megszerzése, mivel az adóalany nem gyakorol ellenőrzést a kapcsolt vállalkozás fölött. Egyébként is, a számviteli szabványok és a törvény által előírt dokumentálási kötelezettségek (ideértve a dokumentumok elkészítésére és benyújtásra vo-

natkozó határidőket) országonként változnak. Az adóalany által kért dokumentumok nem feltétlenül olyan jellegűek, amelyeket az üzletvezetés alapelvei alapján a külföldi kapcsolt vállalkozásnak egyáltalán készítenie kellene, és az ilyen dokumentumok előállítása és lefordítása jelentős idő- és költségigénnyel járhat. Ezeket a szempontokat figyelembe kell venni az adóalannyal szemben érvényesíthető dokumentációs kötelezettség meghatározásakor.

5.12. Nem feltétlenül szükséges a kért információt kiterjeszteni a vizsgált ellenőrzött ügyletben részt vevő valamennyi kapcsolt vállalkozásra. Például egy korlátozott tevékenységet végző forgalmazóra megállapítandó transzferárnál elegendő lehet, hogy csak az adott tevékenységről szereznek információt, anélkül, hogy az információkérést az MNE csoport többi tagjára is kiterjesztenék.

5.13. Az adóhatóságoknak gondoskodniuk kell arról, hogy kereskedelmi és tudományos titkok, vagy más bizalmas adatok ne kerüljenek nyilvánosságra. Ezért az ilyen jellegű információ kérésekor az adóhatóságoknak diszkréten kell eljárniuk, és csak akkor célszerű ilyen információt kérniük, ha vállalják, hogy az információ kívülállók előtt titkos marad, kivéve, ha a közzétételt nyilvános bírósági eljárás vagy bírói határozat teszi szükségessé. Minden erőfeszítést meg kell tenni annak biztosítására, hogy az ilyen eljárások és határozatok alkalmával a titkosságot a lehetséges mértékben megőrizzék.

5.14. Az adóalanyoknak tisztában kell lenniük azzal, hogy a dokumentációs igényekre vonatkozó korlátozások ellenére az adóhatóság akkor is köteles meghatározni a szokásos piaci árat, ha a rendelkezésre álló információ hiányos. Következésképpen az adóalanynak figyelembe kell vennie, hogy a megfelelő nyilvántartás és a dokumentumok önkéntes rendelkezésre bocsátása meggyőzőbben igazolhatja a transzferár-képzési módszer helyességét. Ez attól függetlenül igaz, hogy az adott ügylet viszonylag egyértelmű-e vagy pedig összetett, de minél összetettebb és szokatlanabb egy ügylet, annál nagyobb jelentőséggel bír a dokumentáció.

5.15. Az adóhatóságoknak korlátozniuk kell az adóbevallással egyidejűleg bekért információk mennyiségét. Ebben az időszakban még nem kerül sor a konkrét ügyletek transzferár-képzési vizsgálatára. Meglehetősen megterhelő lenne, ha már ebben a szakaszban minden, kapcsolt vállalkozások között végbemenő határon átnyúló ügyletről, és az ilyen ügyletekben részt vevő minden vállalkozásról részletes dokumentációt kérnének be. Ezért ésszerűtlen lenne előírni az adóalany számára, hogy az adóbevallással együtt nyújtson be olyan dokumentumokat, amelyek konkrétan bizonyít-

ják, hogy minden transzferár megfelelő. Ez akadályozhatná a nemzetközi kereskedelmet és a külföldi befektetéseket. Az adóbevallás benyújtásának szakaszában bekért dokumentációnak arra kellene szorítkoznia, hogy ahhoz szolgáltasson információt, hogy az adóhatóság képes legyen meghatározni, hogy mely adóalanyokat kell továbbvizsgálnia.

C. Hasznos információ a transzferár-képzéshez

5.16. Az, hogy egy egyedi transzferár meghatározására irányuló vizsgálathoz milyen információra van szükség, az adott eset tényein és körülményein múlik. Emiatt nem lehet általánosságban meghatározni, hogy pontosan milyen terjedelmű és természetű az az információ, amelyet egy ellenőrzés során az ésszerűség határain belül az adóhatóságok megkövetelhetnek, az adóalanyok pedig rendelkezésre bocsátanak. Vannak azonban bizonyos jellemzők, amelyek minden transzferár-képzési vizsgálatnál közösek, amelyeket az adóalanyra, a kapcsolt vállalkozásokra, az ügylet jellegére és az ügylet árképzésének alapjára vonatkozó információk határoznak meg. A következő rész tartalmazza, hogy az egyedi körülményektől függően milyen információk lehetnek relevánsak. Ezzel azt kívánjuk bemutatni, milyen jellegű információ segítheti a vizsgálatot az esetek túlnyomó részében, de hangsúlyoznunk kell, hogy a következőkben ismertetettek nem tekinthetők minimális dokumentációs követelményeknek. Hasonlóképpen, nem áll szándékunkban kimerítő listát adni arról, hogy egy adóhatóságnak milyen információt áll jogában bekérni.

5.17. Egy szokásos piaci árelvet követő elemzéshez általában szükség van az ellenőrzött ügyletekben résztvevő kapcsolt vállalkozásokra, a szóban forgó ügyletekre és a végzett tevékenységre vonatkozó információkra, a hasonló ügyleteket végző, vagy tevékenységet folytató független vállalkozásokról szóló információkra, és azokra az egyéb tényezőkre, amelyeket az Irányelvek más részei tárgyaltak, figyelembe véve az 5.4. bekezdés útmutatását is. Az adott kapcsolt ügyletre vonatkozó néhány további információ is fontos lehet. Ilyenek lehetnek az ügylet jellegére és feltételeire, a gazdasági feltételekre és az ügyletben érintett eszközökre vonatkozó információk, az, hogy az ellenőrzött ügylet tárgyát képező termékek vagy szolgáltatások hogyan áramlanak a kapcsolt vállalkozások között, a kereskedési feltételek változásai, illetve a fennálló megállapodások újratárgyalása. Ide tartozhat továbbá az adóalany és egy független fél között kötött olyan ismert ügyletek körülményeinek leírása, amelyek hasonlítanak a külföldi kap-

csolt vállalkozással kötött ügylethez, és minden egyéb információ, amely összefüggésben lehet azzal, hogy a szokásos piaci árakon kereskedő független vállalkozások hasonló körülmények között kötöttek-e volna hasonló módon ügyletet. További hasznos információ lehet az olyan ismert összehasonlítható társaságok listája, amelyek az ellenőrzött ügyletekhez hasonló ügyleteket bonyolítanak.

5.18. Bizonyos transzferár-képzési esetekben hasznosak lehetnek a vizsgált ellenőrzött ügyletben résztvevő valamennyi kapcsolt vállalkozásra vonatkozó információk:

a) a vállalkozás körülírása;
b) a szervezet felépítése;
c) az MNE csoporton belüli tulajdonosi kapcsolatok;
d) az ügyletet megelőző néhány év értékesítési árbevétele és üzemi eredményei;
e) az adóalany külföldi kapcsolt vállalkozásokkal folytatott ügyletei, pl. készleten lévő áruk értékesítési volumene, szolgáltatásnyújtás, tárgyi eszközök bérlése, immateriális javak használata és átruházása, a hitelek kamatai.

5.19. Az árképzésre vonatkozó információ, ideértve az üzleti stratégiát és az esetleges különleges körülményeket, szintén hasznos lehet. Ide tartozhatnak olyan tényezők, amelyek befolyásolták az árak megállapítását, vagy az adóalany és az egész MNE csoport árképzési politikájának meghatározását. Ilyen árképzési politika lehet például, hogy felárat számítanak föl a gyártási költségre, hogy a kapcsolódó költségeket levonják a végfelhasználók felé érvényesített eladási árból azon a piacon, ahol a külföldi kapcsolt vállalkozások nagykereskedelmi tevékenységet folytatnak, vagy egy integrált árképzési, illetve költség-hozzájárulási politikát alkalmaznak az egész csoportra vonatkozóan. Azokra a tényezőkre vonatkozó információk, amelyek ezeknek az árpolitikáknak a kidolgozásához vezettek, nagy segítségére lehetnek egy MNE csoportnak abban, hogy meggyőzze az adóhatóságokat, hogy transzferár-képzési politikája összhangban van a szabadpiacon megfigyelhető ügyleti feltételekkel. Hasznos lehet továbbá, ha megvan a magyarázat a transzferár-képzéshez használt árképzési módszer kiválasztására, alkalmazására és a szokásos piaci árelvvel való összhangjára is. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a szokásos piaci áron alapuló árképzés megállapításához felhasznált információ hasznossága az alkalmazott módszertől függően változhat.

5.20. A különleges körülmények közé tartoznak a kapcsolt ügyletekre vonatkozó olyan beszámítások, amelyek befolyásolják a szokásos piaci ár meghatározását. Ilyen esetben a dokumentáció segíthet az érdemi tények feltárásában, az ügyletek közötti kapcsolatok leírásában, és a beszámítás számszerűsítésében. Az egyidejű dokumentálás segít elkerülni az utólagos „okoskodást". Mint azt a III. fejezetben tárgyaltuk, beszámítás például akkor merül föl, ha az eladó alacsonyabb áron adja az árut, mivel a vevő ingyen nyújt neki szolgáltatásokat; vagy ha magasabb jogdíjat állapítanak meg, hogy ellentételezzék a kapcsolódó termék szándékosan alacsonyabban megállapított árát; továbbá ha egy jogdíjmentes licenccsere-megállapodást kötnek ipari jellegű szellemi tulajdon vagy műszaki know-how használatára.

5.21. Az egyéb különleges körülmények közé tartozhat a vezetési stratégia és a vállalkozás típusa. Ilyen körülmény, amikor az adóalany arra törekszik, hogy új piacra törjön be, vagy növelje részesedését egy meglévő piacon, új termékeket vezessen be egy piacra, vagy válaszoljon az erősödő versenyre.

5.22. Az adóalanyt érintő általános kereskedelmi és iparági feltételek is számításba jöhetnek. Fontos információ lehet az aktuális üzleti környezet és annak előre jelzett változásai, valamint az, hogy az előre jelzett események miképpen hatnak az adott iparágra, a piaci méretekre, a verseny feltételeire, a szabályozó rendszerre, a technológiai fejlődésre és a devizapiacra.

5.23. Az ellátott üzleti funkciókra (az igénybe vett eszközökre és a vállalt kockázatokra) vonatkozó információk a szokásos piaci ár elvének alkalmazása céljából készített funkcionális elemzéshez lehetnek hasznosak. Ilyen funkciók a gyártás, az összeszerelés, a beszerzés és anyaggazdálkodás, a nagykereskedelem, a készletgazdálkodás, a jótállások kezelése, a reklám- és marketingtevékenység, a fuvarozási- és raktározási tevékenység, a hitelezési és fizetési feltételek, az oktatás és a személyzeti ügyek.

5.24. A funkcionális elemzés során figyelembe vett kockázatok közé tartozhat a költségek, az árak vagy a készletek változásának kockázata, a kutatás és fejlesztés sikerének vagy kudarcának kockázata, a pénzügyi kockázatok (ideértve az árfolyam- és kamatláb változások kockázatát), a hitelezési- és fizetési feltételekben rejlő kockázatok, a gyártói felelősség kockázata, az eszközök vagy a létesítmények tulajdonjogához kapcsolódó üzleti kockázat.

5.25. A pénzügyi információk is hasznosak lehetnek, ha össze kell hasonlítani azoknak a kapcsolt vállalkozásoknak az eredményét, amelyekkel az adóalany a transzferár-képzési szabályok alá tartozó ügyleteket köt. Ez az információ szerepelhet azokban a dokumentumokban, amelyek megfelelően

megmagyarázzák a nyereséget és veszteséget ahhoz, hogy az MNE csoporton belüli transzferár-képzési politika helyességét értékelni lehessen. Lehetnek ezek olyan dokumentumok is, amelyek a külföldi kapcsolt vállalkozások által viselt költségeket mutatják be, például a promóciós- és reklámköltségeket.

5.26. Egyes fontos pénzügyi információk a külföldi kapcsolt vállalkozás birtokában is lehetnek. Ilyenek például a gyártási költségekről, a kutatási és fejlesztési költségekről és/vagy az általános vagy igazgatási költségekről szóló jelentések.

5.27. A dokumentumok segíthetik azt is, hogy be lehessen mutatni azt a tárgyalási folyamatot, amelynek során az ellenőrzött ügyletek árait meghatározták, vagy felülvizsgálták. Amikor az adóalanyok kapcsolt vállalkozásokkal tárgyalnak az árak megállapításáról vagy felülvizsgálatáról, azok a dokumentumok lehetnek hasznosak, amelyek előrejelzést adnak a külföldi leányvállalatoknál keletkező nyereségről, igazgatási- és értékesítési költségekről (például a személyi jellegű költségekről, az értékcsökkenési-, marketing-, forgalmazási- vagy szállítási költségekről), és amelyek megmagyarázzák a transzferár-képzés módját; például hogy a leányvállalatoknál érvényesülő ár a végfelhasználók felé érvényesített becsült eladási ár csökkentve a bruttó árréssel.

D. A dokumentációra vonatkozó ajánlások összefoglalása

5.28. A transzferár-képzés során az adóalanyok az ésszerűség határain belül kötelesek erőfeszítéseket tenni annak megállapítására, hogy transzferár-képzésük a szokásos piaci ár elvével összhangban megfelel-e adózási célokra. Az adóhatóságoknak joguk van megkapni azokat a dokumentumokat, amelyek e folyamat során készültek vagy amelyekre hivatkoztak, annak érdekében, hogy azokat felhasználhassák a szokásos piaci árelv betartásának ellenőrzésére. Azt azonban, hogy ez mire terjedjen ki, a körültekintő üzletvezetés alapelveivel összhangban kell meghatározni, amelyek egy hasonló összetettségű és fontosságú üzleti döntés értékelésekor irányadóak. Mi több, a dokumentáció iránti igénynek egyensúlyban kell lennie a költségekkel és az adminisztratív terhekkel, különösen akkor, ha ez a folyamat olyan dokumentumok létrehozását feltételezi, amelyekre adójogi előírások hiányában egyébként nem lenne szükség. A dokumentációs igények nem róhatnak az adóalanyokra a körülményekhez képest aránytalanul nagy költségeket és terheket. Mindemellett az adóalanyoknak tudomásul kell

venniük, hogy a megfelelő nyilvántartások vezetése és a dokumentumok önkéntes elkészítése és átadása segíti az adóellenőrzéseket és a felmerülő transzferár-képzési kérdések megoldását.

5.29. Az adóhatóságoknak és az adóalanyoknak egyaránt elkötelezettnek kell lenniük egy magasabb szintű együttműködés mellett a dokumentációval kapcsolatos kérdések megoldása érdekében, elkerülve ezzel a túlzó dokumentációs igényeket, de ugyanakkor biztosítva, hogy elegendő információ álljon rendelkezésre a szokásos piaci ár elvének megbízható alkalmazásához. Az adóalanyoknak készségeseknek kell lenniük a birtokukban lévő információ tekintetében, míg az adóhatóságoknak fel kell ismerniük, hogy bizonyos esetekben folyamodhatnak az információcserére vonatkozó modellegyezményi cikkhez, hogy az ellenőrzéssel kapcsolatban kevésbé legyen szükség az adóalany kikérdezésére. Az Adóügyi Bizottságnak szándékában áll tovább tanulmányozni a dokumentáció kérdését, hogy további olyan útmutatást dolgozzon ki, amely e téren segítséget nyújthat az adóalanyoknak és az adóhatóságoknak.

VI. fejezet

AZ IMMATERIÁLIS JAVAKRA VONATKOZÓ KÜLÖNLEGES SZEMPONTOK

A. Bevezetés

6.1. Ez a fejezet azokat a különleges szempontokat tárgyalja, amelyek annak megállapítása során merülnek fel, hogy a kapcsolt vállalkozások közötti, immateriális javakat érintő ügyletekben teremtett vagy kikötött feltételek független felek közötti ügyleteknek megfelelő feltételeket tükröznek-e. Azért helyénvaló az immateriális javakat érintő ügyleteknek különleges figyelmet szentelni, mert gyakran nehéz őket adózási célokból értékelni. A fejezet az üzleti tevékenységek – ideértve a marketingtevékenységet is – során használt immateriális javak bevonásával zajló ügyletek transzferár-képzésének megállapítását szolgáló, a szokásos piaci ár elvének megfelelő módszerek alkalmazását tárgyalja. Kitér azokra a konkrét nehézségekre is, amelyek akkor jelennek meg, amikor a marketingtevékenységet végző vállalkozások jogilag nem tulajdonosai az olyan marketing célú immateriális javaknak, mint a védjegyek és kereskedelmi nevek. A kapcsolt vállalkozások közötti, kutatási és fejlesztési költségekre vonatkozó költség-hozzájárulási megállapodásokat, amelyek immateriális javakat eredményezhetnek, a VIII. fejezetben tárgyaljuk.

6.2. E fejezet értelmezésében az „immateriális javak” fogalom az olyan ipari javak használati jogát jelenti, mint a szabadalmak, védjegyek, kereskedelmi nevek, tervek vagy modellek. Ide tartoznak az irodalmi és művészeti jellegű vagyoni jogok is, továbbá az olyan szellemi javak, mint a know-how és a kereskedelmi titok. Ez a fejezet az üzleti jogokra összpontosít, azaz az üzleti tevékenységgel – ideértve a marketingtevékenységet is – összefüggő immateriális javakra. Ezek az immateriális javak olyan eszközök, amelyek jelentős értékkel bírhatnak még akkor is, ha esetleg a társaság mérlegében értéken nincsenek nyilvántartva. Ugyanakkor jelentős kockázatok is kapcsolódhatnak hozzájuk (pl. szerződési vagy termékfelelősség és környezeti károk).

B. Immateriális javak

B.1. Áttekintés

6.3. Az immateriális javak közé egy termék előállításához vagy egy szolgáltatás nyújtásához használt szabadalmak, know-how, tervek és modellek tartoznak csakúgy, mint az olyan immateriális jogok, amelyek már maguk is a vevőknek átadott vagy a vállalkozás üzemeltetésében felhasznált (pl. számítógépes szoftver) üzleti vagyont képviselnek. A marketing célú immateriális javak az immateriális javak egy különleges – némileg eltérő jellegű – fajtáját képezik, ahogy azt a későbbiekben tárgyaljuk. A világosság kedvéért a marketing célú immateriális javaktól eltérő immateriális javakra kereskedelmi célú immateriális javakként utalunk. A kereskedelmi célú immateriális javakat gyakran kockázatos és költséges kutatási és fejlesztési (K+F) tevékenységgel hozzák létre, és a fejlesztő általában termékértékesítésre irányuló szolgáltatási szerződések vagy licenc-megállapodások útján kísérli meg elérni a költségek megtérülését és nyereség elérését. A fejlesztő a kutatási tevékenységet végezheti saját nevében, vagyis azzal a céllal, hogy a létrehozott kereskedelmi célú immateriális jószág fölött jogi és gazdasági tulajdonjogot szerezzen; végezheti egy vagy több másik csoporttag nevében kutatási szerződés alapján, ahol a kedvezményezett vagy a kedvezményezettek lesznek a kereskedelmi célú immateriális jószág jogi és gazdasági tulajdonosai, vagy végezheti saját és egy vagy több másik csoporttag nevében, egy olyan megállapodás keretében, ahol az érintett tagok közös tevékenységet folytatnak és közösen lesznek az immateriális jószág tulajdonosai (ahogy azt a költség-hozzájárulási megállapodásokról szóló VIII. fejezet is tárgyalja). Nem ritkák a viszont licencek (keresztlicencek), és előfordulhatnak más, bonyolultabb megállapodások is.

6.4. A marketing célú immateriális javak közé tartoznak azok a védjegyek, kereskedelmi nevek, amelyek segítenek egy termék vagy szolgáltatás kereskedelmi célú kiaknázásában, de ide tartoznak az ügyfélllisták, a forgalmazási csatornák és az érintett áru számára fontos reklámértéket képviselő egyedi nevek, szimbólumok, vagy képek is. Bizonyos marketing célú immateriális javaknak (pl. védjegyeknek) védelmet biztosíthatnak az adott ország törvényei és azokat csak a tulajdonos engedélyével lehet felhasználni. A marketing célú immateriális javak értéke számos tényezőtől függ, ideértve az adott név vagy szimbólum alatt a múltban megjelent áruk vagy nyújtott szolgáltatások minősége révén megalapozott hírnevet és hitelességet, a minőség-ellenőrzés szintjét, a folyamatos K+F-et, a kínált áruk vagy szolgáltatások forgalmazását és elérhetőségét, az áruk vagy szolgáltatások

potenciális vásárlókkal való megismertetését célzó reklámkiadások, költségek mértékét és sikerességét (különösen a forgalmazókkal, ügynökökkel, vagy más népszerűsítő ügynökségekkel való kapcsolathálózat kiépítését szolgáló reklám- és marketing kiadásokat), a marketing célú immateriális javak révén hozzáférhetővé váló piacok értékét, és az immateriális javak formájában létrehozott jogok jellegét.

6.5. A szellemi tulajdonjogok, mint például a know-how és a kereskedelmi titkok, lehetnek kereskedelmi célú vagy marketing célú immateriális javak. A know-how és a kereskedelmi titok egyedi információ vagy tudás, amely segíti vagy javítja a kereskedelmi tevékenységet, de amelyet nem nyilvánítanak védetté úgy, ahogyan azt egy szabadalom vagy védjegy esetében teszik. A know-how kifejezés talán egy kevésbé pontos fogalmat takar. Az OECD Modellegyezmény 12. cikke szövegmagyarázatának 11. bekezdése a következőképpen határozza meg: „[a know-how] általában olyan korábbi tapasztalatokból eredő, ipari, kereskedelmi vagy tudományos jellegű, korábban még nem közölt információknak felel meg, amelyek gyakorlati haszonnal bírnak a vállalkozás működése szempontjából, és amelyek közléséből gazdasági előny nyerhető". Így a know-how tartalmazhat szabadalom alá nem vont ipari, kereskedelmi vagy tudományos tapasztalatokat tükröző titkos eljárásokat vagy képleteket, vagy más titkos információt. A know-how vagy kereskedelmi titok bármilyen felfedése jelentősen csökkentheti a vagyon értékét. A know-how és a kereskedelmi titkok gyakran játszanak jelentős szerepet az MNE csoportok kereskedelmi tevékenységében.

6.6. Körültekintéssel kell eljárni annak meghatározásakor, hogy léteznek-e, illetve, hogy mikor léteznek kereskedelmi- vagy marketing célú immateriális javak. Például nem minden kutatási és fejlesztési kiadás hoz létre értékes kereskedelmi célú immateriális jószágot, és nem minden marketingtevékenység eredményezi marketing célú immateriális jószág létrejöttét. Nehézségekbe ütközhet annak értékelése, hogy egy adott ráfordítás milyen mértékben hozott sikeresen létre üzleti eszközt, valamint annak a kiszámítása, hogy mi ennek az eszköznek az adott évre vonatkozó gazdasági hatása.

6.7. A marketingtevékenységek az üzleti tevékenységek széles skáláját ölelhetik fel, mint például a piackutatás, a piaci igényeket kielégítő termékek formatervezése vagy tervezése, értékesítési stratégiák, közönség kapcsolatok, értékesítés, szolgáltatás és minőségellenőrzés. E tevékenységek közül néhánynak nincsen olyan hatása, amely túlmutatna azon az éven, amelyben azt végezték, ezért azokat folyó költségként számolják el, és nem aktiválható ráfordításként. Más tevékenységeknek rövid és hosszú távú hatá-

sai egyaránt lehetnek. Valószínűsíthető, hogy az ilyen tevékenységek figyelembe vétele fontos szempont az összehasonlíthatóság megállapításához végzett funkcionális elemzés során. Egyes esetekben a marketingtevékenység költségeinek és az üzleti tevékenységet érintő K+F ráfordításoknak a megtérülését az azokhoz kapcsolódó árukért vagy szolgáltatásokért felszámolt díjakon keresztül várják, míg más esetekben létrejöhetett olyan immateriális jószág, amely után külön számolnak fel jogdíjat, vagy előfordulhat a kettő kombinációja is.

B.2. Példák: szabadalmak és védjegyek

6.8. A kereskedelmi és marketing célú immateriális javak közötti különbségek a szabadalmak és védjegyek összehasonlításakor válnak láthatóvá. A szabadalmak alapvetően áruk előállításához kapcsolódnak (amelyek vagy értékesíthetők, vagy szolgáltatás nyújtásához használhatók föl), míg a védjegyeket az áruk vagy szolgáltatások értékesítésének előmozdítására használják. A szabadalom kizárólagos jogot biztosít tulajdonosának egy adott találmány korlátozott időtartam alatti használatára. Egy védjegy a végtelenségig fennállhat; annak védettsége csak különleges körülmények között szűnik meg (önkéntes lemondás, határidőn belüli megújítás elmulasztása, bírósági ítéletet követő törlés vagy érvénytelenítés stb.). A védjegy egy egyedi név, szimbólum vagy kép, amelyet a tulajdonos vagy a jogosult egy adott gyártó vagy kereskedő különleges termékeinek vagy szolgáltatásainak azonosítására használhat, és ebből adódóan a belföldi törvények és nemzetközi egyezmények védelme alatt megtilthatja, hogy azt mások hasonló célokra használják. A védjegyek értékes piaci státusszal ruházhatják fel az őket viselő árukat vagy szolgáltatásokat függetlenül attól, hogy az adott áruk vagy szolgáltatások egyébként egyediek-e. A szabadalmak bizonyos termékekre vagy szolgáltatásokra monopóliumot hozhatnak létre, míg a védjegyek önmagukban erre nem képesek, mivel a versenytársak értékesíthetnek ugyanolyan vagy hasonló termékeket, amennyiben más megkülönböztető jelzéseket alkalmaznak.

6.9. A szabadalmak általában kockázatos és költséges kutatás és fejlesztés eredményeként jönnek létre, és a fejlesztő a költségei megtérülését (és a nyereséget) a szabadalom alá tartozó termékek értékesítésével, a találmány (gyakran egy termék vagy egy eljárás) használatának másoknak való engedélyezésével, vagy a szabadalom azonnali értékesítésével próbálja elérni. Egy új (vagy egy adott piacon újként bevezetett) védjegy jogi értelemben vett létrehozása általában nem költséges dolog. Ezzel szemben nagyon gyakran költséges annak értékessé tétele, valamint annak biztosítása,

hogy ezt az értéket megőrizzék (vagy növeljék). Ez általában intenzív és költséges reklámkampányt, más marketingtevékenységet és a védjeggyel ellátott termék minőségellenőrzésére fordított kiadásokat igényel. Az érték és annak változása bizonyos fokig azon múlik, hogy milyen hatékonyan népszerűsítik a védjegyet azon a piacon, ahol használják. Az érték attól is függ, hogy a tulajdonos milyen hírnévnek örvend a gyártási és a szolgáltatásnyújtási minőség iránti elkötelezettség terén, és hogy e hírnevet hogyan sikerül megőrizni. Bizonyos esetekben az érték – a jogosult erőfeszítései és ráfordításai eredményeként – nőhet a licencbeadó számára. Néhány esetben a szabadalmaknak – kiváló minőségük miatt – is lehet nagyon erős, a védjegyhez hasonló marketinghatásuk, és az ilyen szabadalmak használatáért teljesített kifizetéseket esetleg ugyanolyan megvilágításban kell szemlélni, mint a védjegyek használati jogáért teljesített kifizetéseket.

6.10. Védjegyek létrehozhatók árukra, konkrét termékekre vagy egy termékcsaládra. Ezek talán a fogyasztási cikkek piacán a legismertebbek, de megjelenésük a piac minden szintjén valószínűsíthető. Védjegyek szerezhetők szolgáltatásokra is. A védjegy tulajdona általában egy személyre száll, például egy jogilag független társaságra. A kereskedelmi név (gyakran egy vállalkozás neve) a védjegyéhez hasonló átütőerővel rendelkezhet, és esetleg valamely különleges formában védjegyként is bejegyezhető. A gyógyszeripari vagy elektronikai ágazatokban működő egyes MNE csoportok nevének például kitűnő eladásösztönző értéke van, és számos termék vagy szolgáltatás marketingjében felhasználható. Híres emberek, divattervezők, sportolók, színészek, a show-üzletágban működő emberek stb. neve szintén összekapcsolható kereskedelmi nevekkel vagy védjegyekkel, és ezek gyakran nagyon sikeres marketingeszközöknek bizonyulnak.

6.11. A védjegyek eladhatók, licencbe adhatók vagy más módon is átruházhatók egyik személyről a másikra. A gyakorlatban különböző fajtájú licencszerződéseket kötnek. Egy forgalmazónak megengedhetik, hogy licenc-megállapodás nélkül használjon egy védjegyet a védjegy tulajdonosa által gyártott termékek értékesítése során, de a védjegy licencbeadása is mindennapos gyakorlattá vált, különösen a nemzetközi kereskedelemben. Tehát a védjegy tulajdonosa licencbe adhatja a védjegyet egy másik vállalkozásnak, hogy azt a saját maga által gyártott vagy más forrásokból (vagy például a licencbeadótól, ha az árukat vagy azok összetevőit eredetileg egy másik ügyletben, védjegy nélkül vásárolják) beszerzett árukra használja. A licenc-megállapodások feltételei és kikötései jelentősen eltérhetnek egymástól.

6.12. Néha nehéz egyértelműen megkülönböztetni a kereskedelmi- és a marketing célú immateriális javakból származó jövedelmet. Például a kutatásközpontú ágazatokban a védjegy és a kereskedelmi név elengedhetetlen eszközök ahhoz, hogy elegendő nyereséget biztosítsanak a múltbeli kutatás jutalmazására és az új projektek elindítására, különösen mivel a szabadalmak időben korlátozottak. Ezért a márka iránti bizalom és a védjegy elismertségének megteremtése életbevágóan fontos annak biztosításához, hogy a termék kereskedelmileg életképes maradjon a szabadalom lejárta után is, vagy akkor is, ha nem került sor szabadalom kifejlesztésére. Lásd a „D" részt, amely ismerteti a marketing célú immateriális javakra vonatkozó független megállapodásokat.

C. A szokásos piaci árelv alkalmazása

C.1. Áttekintés

6.13. Az I., II. és III. fejezetben ismertetett, a szokásos piaci árelv alkalmazására vonatkozó általános útmutatás érvényes a kapcsolt vállalkozások immateriális javakra vonatkozó transzferár-képzésére is. Nehézségekbe ütközhet azonban ezen elv alkalmazása az immateriális javakat érintő ellenőrzött ügyletekre, mivel az ilyen javaknak lehetnek olyan különleges jellemzői, amelyek megnehezíthetik az összehasonlítható ügyletek felkutatását, és bizonyos esetekben az üzletkötés időpontjában mutatkozó érték meghatározását. Továbbá, teljesen jogszerű – a közöttük fennálló kapcsolatból eredő – üzleti okok miatt a kapcsolt vállalkozások időnként oly módon is átruházzák ezeket, ahogyan független vállalkozások azt fontolóra sem vennék. (Lásd az 1.11. és 1.64. bekezdést).

6.14. Az immateriális javak szokásos piaci áron alapuló árképzésének az összehasonlíthatóság céljából mind a vagyont átadó személy, mind az átvevő szempontjait figyelembe kell vennie. Az átadó szempontjából a szokásos piaci árelv azt az árat vizsgálja, amelyen egy összehasonlítható, független vállalkozás hajlandó lenne az eszközt átadni. Az átvevő szempontjából pedig egy összehasonlítható független vállalkozás vagy kész megfizetni ezt az árat, vagy nem, attól függően, hogy milyen értékes és hasznos az immateriális eszköz az átvevő gazdasági tevékenysége szempontjából. Az átvevő általában akkor hajlandó megfizetni az ilyen licencdíjat, ha az immateriális javak használatától megalapozottan várható haszon kielégítő, figyelembe véve a reálisan rendelkezésre álló más lehetőségeket is. Tekintve, hogy a jogosultnak befektetéseket is kell végeznie, vagy más ki-

adásokat kell végrehajtania ahhoz, hogy használhassa a licencet, meg kell határozni, hogy egy független vállalkozás kész lenne-e megfizetni az adott összegű licencdíjat, figyelembe véve a pótlólagos befektetésektől és a további várhatóan felmerülő kiadásoktól remélt előnyöket.

6.15. Az ilyen elemzés elvégzése fontos annak biztosításához, hogy egy kapcsolt vállalkozást ne kényszerítsenek olyan összeg megfizetésére, amely lényegesen nagyobb termelékenységen vagy kihasználtságon alapul, miközben az adott kapcsolt vállalkozás számára az eszköz használhatósága – figyelembe véve az üzleti tevékenységet és az egyéb vonatkozó körülményeket – korlátozott. Ilyen esetben az összehasonlíthatóság meghatározásakor figyelembe kell venni az eszköz hasznosságát. A bemutatott elemzés rávilágít arra, hogy milyen fontos, hogy az ügyletek összehasonlítása során minden tényt és körülményt figyelembe vegyünk.

C.2. Az immateriális javak átruházásának feltételei

6.16. Az immateriális javak átruházása és annak feltételei jelenthetik az immateriális jószág azonnali eladását, vagy – gyakrabban – jogdíj kikötését az immateriális jószágra vonatkozó jogokat illető licenc-megállapodás keretében. A jogdíj általában a jogosult termelésén, értékesítésén, vagy – néhány ritka esetben – nyereségén alapuló ismétlődő fizetés. Ha a jogdíj a jogosult termelésén vagy értékesítésén alapul, annak mértéke a jogosult forgalmától függően változhat. Vannak olyan esetek is, amikor a megváltozott tények vagy körülmények (pl. új tervezés, a védjegy erőteljesebb reklámozása a tulajdonos részéről) a díjazás feltételeinek felülvizsgálatát eredményezik.

6.17. Az immateriális jószág használatának díja beépíthető az áru értékesítésekor felszámított árba, ha például az egyik vállalkozás félkész termékeket ad el a másiknak, és ugyanakkor rendelkezésére bocsátja a termékek további feldolgozására vonatkozó tapasztalatát. Az, hogy vajon föltételezhető-e, hogy az áru transzferára licencdíjat is tartalmaz, és következésképpen a vásárló országának általában semmilyen további jogdíjfizetést nem szabadna elismernie, túlnyomó részben az egyes ügyletek körülményeitől függ, és úgy tűnik, hogy nincs általánosan alkalmazható elv, azt leszámítva, hogy ne legyen kétszeres levonás a technológia rendelkezésre bocsátásáért. A transzferár lehet egy csomagért fizetendő ár, azaz az áru és az immateriális jószág együttes ára, amikor is – a tényektől és körülményektől függően – a vásárlónak esetleg nem kell további jogdíjfizetést teljesítenie a műszaki szakértelem rendelkezésre bocsátásáért. Szükségessé válhat

az e fajta csomagár szétbontása, hogy ki lehessen számolni a szokásos piaci áron alapuló jogdíjat azokban az országokban, ahol forrásadót vetnek ki a jogdíjakra.

6.18. Egyes esetekben az immateriális javakat egymással összekötve, egy keretszerződés alapján bocsátják rendelkezésre, amely szabadalmi jogokat, védjegyeket, kereskedelmi titkokat és know-how-t tartalmaz. Például egy vállalkozás licencbe adhatja az összes tulajdonában lévő ipari és szellemi tulajdont. Lehet, hogy a csomag egyes részeit külön kell fontolóra venni, hogy ellenőrizhessük az ügylet független jellegét (lásd a 3.1. bekezdést). Fontos figyelembe venni azoknak a szolgáltatásoknak az értékét is, amelyeket a fejlesztő nyújt az átruházással kapcsolatban (például a műszaki segítség és az alkalmazottak betanítása). Hasonlóképpen figyelembe kell venni a jogosult által a licencbeadónak – a termékek vagy az eljárások tökéletesítése útján – nyújtott szolgáltatásokat. Ezeket a szolgáltatásokat a szokásos piaci árelv alkalmazásával kell értékelni, számításba véve a VII. fejezetben leírt, a szolgáltatásokra vonatkozó különleges szempontokat. E tekintetben fontos lehet különbséget tenni a know-how rendelkezésre bocsátásának különböző módjai között. E kérdések tekintetében az OECD Modellegyezmény 12. cikke szövegmagyarázatának 11.–11.6 bekezdései nyújtanak útmutatást.

6.19. Egy know-how szerződést és egy szolgáltatási szerződést egy adott ország különbözőképpen kezelhet a belső adótörvényeinek vagy a más országokkal kötött adóegyezményeknek megfelelően. Ez az egyik olyan kérdés, amelynek a kettős adóztatással és a kapcsolódó kérdésekkel foglalkozó 1. számú Munkacsoport további figyelmet szentel majd. Például az, hogy a külföldi illetőségű személyeknek teljesített kifizetésekre kivetnek-e forrásadót vagy sem, függhet a szerződés értelmezésétől. Amennyiben a fizetést szolgáltatási díjnak tekintik, akkor azt általában nem adóztatják a forrás-országban, hacsak a díjat fölszámító vállalkozás nem folytat üzleti tevékenységet az országban egy ott található telephelye útján, és a díj e telephelynek tulajdonítható. Ugyanakkor az immateriális jószág használatáért fizetett jogdíjak egyes országokban forrásadó alá esnek.

C.3. A szokásos piaci áron alapuló ellenérték kiszámítása

6.20. Ha az immateriális javakra vonatkozó ellenőrzött ügyletekre a szokásos piaci árelvet alkalmazzuk, figyelembe kell venni néhány – az ellenőrzött és független ügyletek összehasonlítását érintő – különleges tényezőt. E tényezők közé tartozik az immateriális jószágtól remélt haszon (amely esetleg egy nettó jelenérték számítással határozható meg). Az egyéb tényezők

közé tartozik: a jogok gyakorlásának bármely földrajzi korlátozása; az átruházott jogok útján előállított áruk exportjának korlátozása; az átruházott jogok kizárólagos vagy nem-kizárólagos volta; alapítási költségek és a szükséges piacfejlesztési munka; al-licencbe adási lehetőség; a jogosult forgalmazási hálózata és hogy a jogosultnak van-e joga részt venni az immateriális eszköz licencbeadó általi további fejlesztésében.

6.21. Amikor az érintett immateriális eszköz egy szabadalom, az összehasonlító elemzés során a szabadalom természetét (pl. termék vagy eljárási szabadalom), valamint az adott országok törvényei szerint biztosítható védettség mértékét és időtartamát is figyelembe kell venni, szem előtt tartva azt is, hogy a régi szabadalmak alapján gyorsan kifejleszthetők újak, és így az immateriális jószág tényleges védettsége meghosszabbítható. Nemcsak a jogi védettség időtartama, hanem annak az időszaknak a hosszúsága is fontos, amely alatt a szabadalmak várhatóan megőrzik gazdasági értéküket. Egy teljesen új és egyértelműen „áttörő" szabadalom a meglévőket gyorsan elavulttá teheti, és magasabb ár elérését teszi lehetővé, mint egy olyan, amely egy már létező szabadalom által meghatározott eljárás javítását célozza, vagy egy olyan, amelynek már léteznek helyettesítői.

6.22. A szabadalmakra vonatkozó egyéb tényezők közé tartozik az a gyártási folyamat, amelyre a szabadalmat használják, és az eljárás végtermékhez való hozzájárulásának értéke. Például, ha egy szabadalmaztatott találmány egy szerkezetnek csak egy összetevőjére vonatkozik, helytelen lenne a találmány jogdíját a termék egésze eladási árának arányában meghatározni. Ilyen esetben a jogdíjat az eladási árból az adott összetevőnek a termék többi összetevőjéhez viszonyított értéke alapján kell meghatározni. Továbbá, az immateriális javakat érintő ügyletek funkcionális elemzése (ideértve az igénybevett eszközöket és a vállalt kockázatokat) során a figyelembe vett kockázatoknak tartalmazniuk kell az utóbbi időben egyre fontosabbá váló termék- és környezetvédelmi felelősséget is.

6.23. A szokásos piaci áron alapuló árképzési módszer immateriális jószág értékesítése vagy licencbeadása esetére való megállapításakor alkalmazható az összehasonlítható független árak módszere, ha ugyanaz a tulajdonos hasonló immateriális javakat, hasonló körülmények között ruházott át vagy adott licencbe független vállalkozásoknak. Az ugyanazon ágazatban, összehasonlítható ügyletekben független vállalkozások által felszámított ár vagy díj is szolgálhat útmutatóul – ha rendelkezésre áll ilyen információ – és helyénvaló lehet egy ártartomány alkalmazása is. A független feleknek tett ajánlatok vagy versengő jogosultak valódi ajánlatait szintén figyelembe lehet venni.

Amennyiben a kapcsolt vállalkozás az eszközt független feleknek al-licencbe adja, akkor az ellenőrzött ügylet feltételeinek elemzéséhez esetleg felhasználható a viszonteladási árak módszerének valamely formája is.

6.24. Az immateriális jószágot is magukba foglaló áruk értékesítésekor alkalmazni lehet az összehasonlítható független árak módszerét, vagy a viszonteladási árak módszerét is, a II. fejezetben megfogalmazott elveket követve. Ha marketing célú immateriális javakról (pl. védjegy) van szó, az összehasonlító elemzésnek számolnia kell a védjegy által hozzáadott értékkel, figyelembe véve a fogyasztók részéről mutatkozó elfogadottságot, a földrajzi jelentőséget, a piaci részesedést, az értékesítési volument és más vonatkozó tényezőket. Kereskedelmi célú immateriális javak esetén az összehasonlító elemzésnek ezen kívül figyelembe kell vennie az ilyen immateriális javaknak tulajdonítható értéket (védett szabadalmak vagy más módon kizárólagos immateriális javak) és a folyamatban lévő K+F tevékenység fontosságát is.

6.25. Előfordulhat például, hogy egy ellenőrzött ügyletben értékesített márkás sportcipő mind a minőség, mind pedig magának a cipő specifikációjának a tekintetében, nem különben a fogyasztók körében élvezett elfogadottság és a márkanév más jellemzői szempontjából is összehasonlítható az adott piacon egy másik márkanév alatt, független ügyletben értékesített sportcipővel. Ahol nem lehetséges az ilyen összehasonlítás, ott is kaphatunk némi segítséget megfelelő információk esetén, ha összehasonlítjuk a védjeggyel ellátott termékek értékesítési volumenét, a felszámítható árat és az elért nyereséget a védjegy nélküli hasonló termékek ugyanilyen mutatóival. Így a márka nélküli termékek értékesítése felhasználható lehet összehasonlítható ügyletként márkás termékek értékesítéséhez, de csak akkor, ha elvégezhetők a helyesbítések a védjegy által hozzáadott érték miatt. Például, az „A" márkás sportcipő minden szempontból összehasonlítható lehet egy márka nélküli cipővel (a helyesbítések után), magának a márkanévnek a kivételével. Ilyen esetben a márkának tulajdonítható felár egy független ügyletben értékesített (a kapcsolt ügylettől esetleg eltérő jellemzőkkel rendelkező) márkátlan cipőnek ugyancsak független ügyletben értékesített hasonló, de márkás cipővel való összehasonlítása alapján határozható meg. Így esetleg ez az információ segíthet az „A" márkás cipő árának meghatározásához, bár helyesbítésekre lehet szükség a márka jellegzetességeinek a márka értékére gyakorolt hatásának figyelembe vételére. A helyesbítések azonban különösen nehezek lehetnek, ha a védjeggyel ellátott termék oly mértékben uralja a piacot, hogy a közönséges termék lényegé-

ben egy másik piacon forog, különösen, ha nagy tudást és szakértelmet igénylő termékekről van szó.

6.26. A különösen értékes immateriális jószágot érintő esetekben nehézségekbe ütközhet az összehasonlítható, független ügyletek felkutatása. Ezért körülményes lehet a hagyományos módszerek és az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerek alkalmazása, különösen, ha az ügyletben részt vevő mindkét fél birtokol olyan, az ügyletben felhasznált értékes immateriális jószágot vagy egyedi eszközöket, amelyek megkülönböztetik az ügyletet a potenciális versenytársak ügyleteitől. Ilyen esetekben helyénvaló lehet a nyereség-megosztásos módszer, bár alkalmazása során gyakorlati problémák merülhetnek fel.

6.27. Annak értékelésekor, hogy egy immateriális jószágot érintő ügylet feltételei megfelelnek-e a szokásos piaci árelvnek, az összehasonlíthatóság vagy esetleg az egyes felek viszonylagos hozzájárulásának meghatározását segítendő, megvizsgálható az immateriális jószág kifejlesztése vagy fenntartása során felmerülő költségek összege, természete és gyakorisága, különösen, ha a nyereség-megosztásos módszert alkalmazzuk. Nem feltétlenül van azonban kapcsolat a költségek és az érték között. Különösen mivel az immateriális jószág tényleges, valódi piaci értéke gyakran nem mérhető a kifejlesztéséhez és fenntartásához kapcsolódó költségekhez viszonyítva. Ennek egyik oka, hogy az immateriális jószág, mint például a szabadalom és a know-how, hosszadalmas és költséges K+F eredménye. A K+F költségvetés tényleges nagysága számos tényezőn múlik, ideértve a versenytársak vagy potenciális versenytársak politikáját, a kutatási tevékenységtől remélt nyereséget, a nyereségtendenciákat; a költségvetést befolyásolják továbbá az értékesítéssel kapcsolatos megfontolások is, illetve a múltbeli K+F tevékenységből származó haszon értékelése (mint a jövőbeni ráfordítási szintek meghatározásának kiindulópontja). Elképzelhető, hogy a K+F költségvetést termékértékesítésből kívánják fedezni, még akkor is, ha a kérdéses termék esetleg nem a K+F közvetlen, vagy talán még csak nem is közvetett eredménye. Egy másik ok az lehet, hogy az immateriális eszköz folyamatos kutatást és fejlesztést, valamint minőségellenőrzést igényelhet, amelyből több termék is hasznot húzhat.

C.4. A szokásos piaci ár alkalmazása, amikor az értékelés az ügylet megvalósulása idején erősen bizonytalan[1]

6.28. Mint azt már e rész elején kijelentettük, az immateriális jószágnak lehet olyan különleges tulajdonsága, amely megnehezíti az összehasonlítható ügyletek felkutatását, és egyes esetekben nehézkessé teszi az érték meghatározását az ellenőrzött ügylet megkötésekor. Amikor az immateriális jószág értékelése az ügylet megvalósulása idején erősen bizonytalan, felmerül a kérdés, hogy miképpen határozzuk meg a szokásos piaci árat. A kérdést – az adóalanyoknak és az adóhatóságoknak egyaránt – úgy kell megoldaniuk, hogy azt veszik alapul, mit tettek volna hasonló körülmények között a független vállalkozások az ügylet árképzése során fellépő értékelési bizonytalanság áthidalása céljából.

6.29. A tényektől és a körülményektől függően több olyan megoldás is létezik, amelyekhez a független vállalkozások folyamodnának, hogy az ügylet beárazása során kezelni tudják a nagyfokú értékelési bizonytalanságot. Az egyik lehetőség, hogy az ügylet megkezdésekor a várt előnyöket mérik fel (minden vonatkozó gazdasági tényező figyelembevételével). A várt előnyöket független vállalkozások az elkövetkező fejlesztések várható és előre jelezhető hatása szerint vennék figyelembe. Egyes esetekben a független vállalkozások úgy találhatják, hogy a várt előnyökre vonatkozó előrejelzések elég megbízhatóak ahhoz, hogy azok alapján már az ügylet megkezdésekor meghatározzák az árakat anélkül, hogy fönntartanák a jogot a jövőbeli módosításokra.

6.30. Más esetekben a független vállalkozások arra a következtetésre juthatnak, hogy csupán a várt előnyökre alapozott árképzés nem biztosít elegendő védelmet az immateriális jószág értékelésénél fellépő nagyfokú bizonytalanság okozta kockázatok ellen. Ilyen esetekben a független vállalkozások esetleg rövidebb lejáratú megállapodásokat kötnek, vagy ármódosítási záradékokat foglalnak a megállapodás feltételeibe, hogy megóvják magukat az előre nem jelezhető esetleges fejleményektől. Például a jogdíj százalékos mértékét úgy állapítják meg, hogy a jogosult bevételeivel párhuzamosan emelkedjen.

6.31. A független vállalkozások dönthetnek úgy is, hogy egy bizonyos fokig viselik az előre nem látható későbbi fejlemények kockázatát, de azzal a közös egyetértéssel, hogy az árképzés alapjául szolgáló alapvető feltételezé-

[1] VI. fejezet függeléke tartalmaz egy példát, amely a szokásos piaci ár elvének alkalmazását illusztrálja olyan immateriális jószág esetén, melynek értékelése erősen bizonytalan.

seket megváltoztató nagy horderejű, előre nem látott fejlemények esetén a felek az árképzési megállapodást közös megegyezéssel újratárgyalják. Ilyen újratárgyalás például akkor merülhet fel független körülmények között, ha egy szabadalmaztatott gyógyszer árbevételen alapuló jogdíjának mértéke erősen túlzottnak bizonyul egy alternatív, alacsony költségű gyógymód váratlan megjelenése miatt. A túlzott jogdíj teljesen megszűntetheti a jogosult számára a gyógyszer gyártásának gazdaságosságát, amely a megállapodás újratárgyalásához vezethet (habár az, hogy ez ténylegesen meg is történik-e, az összes tényezőtől és körülménytől függ).

6.32. Amikor az adóhatóságok olyan immateriális jószágra vonatkozó ellenőrzött ügylet árképzését értékelik, ahol az értékelés az ügylet megkezdésekor erősen bizonytalan volt, akkor a független vállalkozások által hasonló körülmények között alkalmazott megoldásokat kell alapul venni. Így, ha független vállalkozások egy adott előrejelzés alapján rögzítették volna az árazás módját, az adóhatóságnak az árképzés értékelésekor ugyanezt a megközelítést kell alkalmaznia. Ilyen esetben az adóhatóság vizsgálhatja például, hogy a kapcsolt vállalkozások készítettek-e megfelelő előrejelzéseket, figyelembe véve minden ésszerűen előrelátható fejleményt, de elkerülve az utólagos „okoskodás” problémáját.

6.33. Ismert, hogy az adóhatóságok nehézségekbe ütközhetnek – különösen az együttműködést megtagadó adóalanyok esetében – annak megállapítása során, hogy az ügylet megkötése idején milyen nyereség volt ésszerűen előrelátható. Egy adóalany például már egy korai fázisban átruházhatja az immateriális jószágot egy leányvállalatára és megállapíthat olyan jogdíjat, amely nem tükrözi az immateriális jószág szokásos piaci értékét, majd később azzal érvelhet, hogy az átruházás idején nem volt lehetséges megjósolni a termék jövőbeni sikerét. Ilyen esetben a későbbi fejlemények arra késztethetik az adóhatóságot, hogy megvizsgálja, mit tettek volna a független vállalkozások az ügylet megkötése idején ésszerűen rendelkezésre álló információk alapján. Konkrétan, figyelmet kell fordítani arra, hogy a kapcsolt vállalkozásoknak szándékukban állt-e és készítettek-e olyan előrejelzéseket, amelyeket független vállalkozások megfelelőnek tartottak volna, számolva az ésszerűen előre látható fejleményekkel és az előre nem látható fejlemények kockázatával, továbbá hogy független vállalkozások ragaszkodtak volna-e az értékelést illető erős bizonytalanságból eredő kockázatok elleni külön szerződési feltételekhez.

6.34. Amennyiben a független vállalkozások hasonló körülmények között ragaszkodtak volna az ár kiigazítására vonatkozó záradékhoz, az adóhatóságnak jogot kell adni arra, hogy az árazást egy ilyen záradék alapján határozza

meg. Hasonlóképpen, ha független vállalkozások az előre nem látható későbbi fejleményeket olyan horderejűnek ítélték volna meg, hogy azok bekövetkezésére az ügylet árképzésének újratárgyalását helyezték volna kilátásba, ilyen fejleményeknek a kapcsolt vállalkozások közötti összehasonlítható ellenőrzött ügyleteinél is az árképzés módosításhoz kell vezetniük.

6.35. Ismert, hogy az adóhatóságok esetleg csak több évvel az adóalany bevallásának benyújtása után tudnak ellenőrzést végezni. Ilyen esetben az adóhatóságnak jogában állna módosítani az ellenérték összegét minden nyitott évre, egészen az ellenőrzés időpontjáig, azon információk az alapján, amelyet a független vállalkozások használtak volna az ár megállapításához hasonló körülmények között.

D. Védjegyekkel vagy kereskedelmi névvel nem rendelkező vállalkozások által végzett marketing tevékenység

6.36. Komoly transzferár-képzési problémák merülhetnek fel, amikor olyan vállalkozások végeznek marketingtevékenységeket, amelyek nem tulajdonosai az általuk népszerűsített védjegyeknek vagy kereskedelmi neveknek (mint például a márkás termékek forgalmazója). Ilyen esetben is meg kell határozni, hogy a kereskedőt milyen díjazás illeti meg ezekért a tevékenységekért. A kérdés az, hogy a kereskedőt, mint szolgáltatót kell-e díjazni, nevezetesen a reklámszolgáltatás nyújtásáért, vagy vannak-e olyan esetek, amikor a kereskedőnek részesedést kell biztosítani a marketing célú immateriális jószágnak betudható többlethozamból. Ehhez kapcsolódó kérdés, hogy hogyan lehet a marketing célú immateriális jószágnak betudható többlethozamot meghatározni.

6.37. Ami az első kérdést illeti – azaz, hogy a kereskedő jogosult-e részesedni a rendes marketingtevékenység hasznán túl a marketing célú immateriális jószágnak betudható nyereségből – az elemzéshez szükség van a felek közötti kötelezettségek és jogok értékelésére. Gyakran az az eredmény, hogy a marketingtevékenységre jutó hozam elégséges és megfelelő. Viszonylag egyértelmű eset, amikor a forgalmazó pusztán ügynökként jár el, és a marketing célú immateriális jószág tulajdonosa megtéríti a reklámköltségeit. Ebben az esetben a forgalmazó kizárólag az ügynöki tevékenység megfelelő díjazására lenne jogosult, és nem részesedhetne a marketing célú immateriális jószágnak tulajdonítható semmiféle nyereségből.

6.38. Ha a forgalmazó ténylegesen maga viseli a marketingtevékenysége költségeit (azaz nincs megállapodás arra vonatkozóan, hogy a tulajdonos megtéríti a ráfordításokat), akkor az a kérdés merül fel, hogy a forgalmazó milyen mértékben részesedhet az ilyen tevékenységből származó esetleges haszonból. Független üzletkötések során az a fél, aki nem tulajdonosa a marketing célú immateriális jószágnak, de tevékenységével hozzájárul az immateriális jószág értékének növekedéséhez, jogosulttá válhat az ilyen marketing célú tevékenység jövőbeni hasznára, de ez alapvetően az adott fél szerződésben rögzített jogainak tartalmától függ. Például egy forgalmazó képes lehet forgalma és piaci részesedése révén hasznot húzni a védjegy értékének növelését célzó befektetéseiből, ha hosszú távú kizárólagos forgalmazási jogokkal bír a védjeggyel ellátott termékekre. Ilyen esetekben a forgalmazó nyereségrészesedését annak alapján kell meghatározni, hogy egy független forgalmazó hasonló körülmények között milyen hasznokra tenne szert. Bizonyos esetekben a forgalmazónak rendkívüli marketingköltségei merülhetnek fel azokon a költségeken felül, amiket egy hasonló jogokkal rendelkező független forgalmazó viselne saját forgalmazási tevékenysége érdekében. Egy független forgalmazó ilyen esetben többlet jövedelemre tarthat igényt a védjegy tulajdonosával szemben, például a termék beszerzési árának csökkentése vagy a jogdíj mértékének mérséklése révén.

6.39. A másik kérdés az, hogy miképpen azonosítható be a marketingtevékenységnek tulajdonítható nyereség. Egy marketing célú immateriális eszköz a reklám vagy más, az ismertség növelését célzó ráfordítások révén válhat értékessé, amelyek fontosak lehetnek a védjegy értékének fenntartásában is. Körülményes lehet azonban azt meghatározni, hogy ezek a ráfordítások menynyivel járultak hozzá a termék sikeréhez. Nehéz lehet például meghatározni, hogy a reklám- és marketingköltségek mit tettek hozzá a termeléshez vagy a bevételhez és milyen mértékben. Az is lehetséges, hogy egy új védjegynek vagy egy adott piacra újonnan bevezetett védjegynek nincs vagy csak alacsony értéke van az adott piacon, és értéke csak évek során változhat, ahogy ismertté válik (vagy esetleg elveszti hatását) az adott piacon. Egy meghatározó piaci részesedés elérése bizonyos fokig a forgalmazó erőfeszítéseinek is betudható. Egy védjegy értéke és annak változása bizonyos fokig azon múlik, hogy az adott piacon milyen hatékonysággal népszerűsítik azt. Még fontosabb, hogy gyakran a márkás termékek értékesítéséből származó magasabb haszon éppúgy betudható a termék egyedi tulajdonságainak vagy magas minőségének, mint a reklám és más, az ismertség növelését célzó ráfordítások sikerének. A felek évek során tanúsított tényleges magatartására is jelentős súlyt kell helyezni a marketingtevékenységnek tulajdonítható nyereség értékelésekor. Lásd a 3.75.–3.79. bekezdéseket (több évre vonatkozó adatok).

VII. fejezet

A CSOPORTON BELÜLI SZOLGÁLTATÁSOKRA VONATKOZÓ KÜLÖNLEGES SZEMPONTOK

A. Bevezetés

7.1. Ez a fejezet azokat a transzferár kérdéseket tárgyalja, amelyek egyrészt annak megállapítása során merülnek fel, hogy vajon az MNE csoport egyik tagja nyújtott-e valóban szolgáltatásokat ugyanazon csoport többi tagjának, másrészt azokat a kérdéseket, amelyek az ilyen csoporton belüli szolgáltatásokra vonatkozó szokásos piaci ár meghatározása során vetődnek fel. A fejezet legfeljebb érintőlegesen foglalkozik a költség-hozzájárulási megállapodásokkal (azaz olyan megállapodással, amikor egy MNE csoport tagjai közösen szereznek meg, állítanak elő, vagy biztosítanak árukat, szolgáltatásokat és/vagy immateriális javakat, és az ilyen tevékenység költségeit megosztják a megállapodásban résztvevő tagok között), és ezen belül azzal, hogy ilyen megállapodás keretében nyújtottak-e valóban szolgáltatásokat, és ha igen, a transzferárak megfeleltek-e a szokásos piaci árelvnek. A költség-hozzájárulási megállapodások a VIII. fejezet témáját képezik.

7.2. Majdnem minden MNE csoportnak szolgáltatások széles választékáról kell gondoskodnia a csoport tagjai számára, különösképpen adminisztratív-, technikai-, pénzügyi- és kereskedelmi szolgáltatásokról. Az ilyen szolgáltatások magukba foglalják a csoport egészének biztosított vezetési, koordinálási és ellenőrzési tevékenységeket. E szolgáltatások költségei felmerülhetnek az anyavállalatnál, egy külön erre kijelölt csoporttagnál („szolgáltató-központ”), vagy egy másik csoporttagnál. Egy szolgáltatásokat igénylő független vállalkozás igénybe veheti a szolgáltatásokat az adott szolgáltatásfajtára szakosodott szolgáltatótól, vagy elvégezheti azokat saját maga (házon belül). Hasonlóképpen, egy MNE csoport valamely szolgáltatást igénylő tagja igénybe veheti azt közvetlenül vagy közvetve független vállalkozásoktól, vagy az MNE csoporton belüli egy vagy több kapcsolt vállalkozástól (azaz csoporton belül), vagy elvégezheti azt saját maga. A csoporton belüli szolgáltatások között gyakran vannak olyanok, amelyek tipikusan igénybe vehetők külső, független vállalkozásoktól is

(mint például a jogi vagy számviteli szolgáltatások), azokon túl, amelyeket általában házon belül végeznek el (a vállalkozás a saját maga számára, mint például a központi könyvvizsgálat, pénzügyi tanácsadás vagy a munkatársak oktatása).

7.3. A szolgáltatásokra irányuló csoporton belüli megállapodások esetenként áruk vagy immateriális javak átruházására (vagy licencbe adására) vonatkozó megállapodásokhoz kötődnek. Bizonyos esetekben, mint például egy szolgáltatási elemet is tartalmazó know-how szerződésnél, meglehetősen nehéz lehet meghatározni azt, hogy hol van a pontos határ az immateriális eszköz átruházása vagy licencbeadása és a szolgáltatásnyújtás között. A mellékszolgáltatások gyakran kapcsolódnak a technológia átadásához. Ezért, ha vegyesen történik szolgáltatások és eszközök átadása, szükség lehet az ügyletek összevonására és megbontására vonatkozó – a III. fejezetben ismertetett – alapelvek megfontolására.

7.4. A csoporton belüli szolgáltatási tevékenységek jelentősen eltérhetnek az egyes MNE csoportoknál, csakúgy, mint az, hogy ezek a tevékenységek mekkora hasznot, vagy várt hasznot jelentenek a csoport tagjának vagy tagjainak. Minden egyes eset az adott tényektől és körülményektől, valamint a csoporton belüli megállapodásoktól függ. Például egy decentralizált csoportban lehet, hogy az anyavállalat saját csoporton belüli tevékenységét arra korlátozza, hogy tulajdonosi minőségében figyelemmel kíséri a leányvállalataiba történt befektetéseit. Ezzel szemben egy központosított vagy integrált csoportban lehet, hogy az anyavállalat igazgatótanácsa vagy felső vezetése hoz meg minden, a leányvállalatait érintő fontos döntést, és lehet, hogy maga az anyavállalat végez minden marketing, oktatási és treasury tevékenységet.

B. Fő kérdések

7.5. A csoporton belüli szolgáltatások transzferár-képzésének elemzése során két kérdés merül fel. Az egyik kérdés, hogy történt-e ténylegesen csoporton belüli szolgáltatásnyújtás. A másik kérdés, hogy milyen árat kell felszámítani az ilyen csoporton belüli szolgáltatásokért adójogi szempontból a szokásos piaci ár elvének megfelelően. Mindkét kérdést a következőkben részletesen tárgyaljuk.

B.1. Annak meghatározása, hogy történt-e csoporton belüli szolgáltatásnyújtás

7.6. A szokásos piaci ár elve szerint az a kérdés, hogy történik-e csoporton belüli szolgáltatásnyújtás, amikor egy csoporttag, vagy csoporttagok számára egy másik csoporttag valamilyen tevékenységet végez, attól függ, hogy a tevékenység jelent-e az adott csoporttagnak olyan gazdasági vagy kereskedelmi értéket, amely révén javíthatja üzleti pozícióját. Ez úgy dönthető el, hogy megvizsgáljuk, vajon hasonló körülmények között egy független vállalkozás hajlandó lett volna-e fizetni a tevékenységért, ha azt számára egy független vállalkozás végzi el, vagy elvégezte volna-e azt saját maga házon belül. Ha a tevékenység nem olyan, amiért egy független vállalkozás hajlandó lett volna fizetni, vagy saját maga elvégezni, a tevékenység a szokásos piaci árelv szerint általában nem tekinthető csoporton belüli szolgáltatásnak.

7.7. A fent ismertetett elemzés elég nyilvánvalóan a valós tényektől és körülményektől függ, és nem lehet elvontan, előre meghatározni, hogy melyek azok a tevékenységek, amelyek csoporton belüli szolgáltatásokat képeznek, és melyek azok, amelyek nem. Adható azonban némi útmutatás azt megvilágítandó, hogy miképpen végezhető el az elemzés néhány, az MNE csoportokban általában folytatott tevékenységre.

7.8. Egyes csoporton belüli szolgáltatásokat azért végzi az MNE csoport egy tagja, hogy kielégítse a csoport tagjainak meghatározott szükségletét. Ilyen esetben viszonylag egyszerű meghatározni, hogy történt-e szolgáltatásnyújtás. Összehasonlítható körülmények között egy független vállalkozás általában szintén kielégítette volna az adott szükségletet házon belüli tevékenységgel vagy harmadik féltől igénybe vett szolgáltatással. Így ebben az esetben általában a következtetés az, hogy történt csoporton belüli szolgáltatás. Például általában csoporton belüli szolgáltatásnak minősül, amikor egy kapcsolt vállalkozás megjavít egy, a MNE csoport egy másik tagja által a gyártáshoz használt berendezést.

7.9. Összetettebb elemzésre van szükség, ha egy kapcsolt vállalkozás olyan tevékenységet végez, amely a csoport több tagját, vagy az egész csoportot érinti. Az ilyen esetekben a csoporttagok egy szűk körének olyan csoporton belüli szolgáltatást nyújtanak, amelyre az adott csoporttagoknak talán nincs is szükségük (és nem is lennének hajlandóak fizetni érte, ha független vállalkozások lennének). Ilyen tevékenység az, amelyet egy csoporttag (általában az anyavállalat vagy egy regionális holdingtársaság) kizárólag azért végez, mert tulajdonosi részesedéssel bír az érintett csoporttag(ok)ban, azaz

részvényesi minőségében. Az ilyen jellegű tevékenység esetében nem indokolt, hogy díjat számítsanak föl a szolgáltatásban részesülő társaságoknak. E tevékenység a „részvényesi tevékenység" (*shareholder activity*), ami különbözik az 1979-es Jelentésben használt, szélesebb „gondnoki tevékenység" (*stewardship activity*) fogalomtól. A gondnoki tevékenységek a részvényes által nyújtott szolgáltatások meghatározott körét ölelték föl, köztük más csoporttagoknak nyújtott szolgáltatásokat is, például egy koordinációs központ által nyújtott szolgáltatásokat. Az utóbbi nem-részvényesi típusú tevékenységek közé tartozhatnak a meghatározott műveletekre vonatkozó részletes tervezési szolgáltatások, a vészhelyzetek kezelése, vagy a technikai tanácsadás (problémamegoldás), vagy esetenként a napi irányításban való segítségnyújtás.

7.10. A következő példák (amelyek szerepeltek az 1984-es jelentésben) részvényesi tevékenységnek minősülnének a 7.6. bekezdésben[1] leírtak szerint:

a) az anyavállalat jogi szerkezetéhez kapcsolódó tevékenységek költsége, mint például az anyavállalat részvényeseinek közgyűlése, az anyavállalat részvényeinek kibocsátása és a felügyelő bizottság költségei;
b) az anyavállalat beszámolási kötelezettségéhez kapcsolódó költségek, ideértve a beszámolók konszolidálását is;
c) üzletrészeinek megvásárlásához szükséges források megszerzésének költségei.

Ezzel szemben, ha például az anyavállalat egy másik csoporttag nevében szerez forrásokat, amelyeket az egy új társaság megvásárlására fordít, az anyavállalatot általában úgy tekintik, hogy szolgáltatást nyújt a csoporttagnak. Az 1984-es jelentés említette „az üzletrészekbe való befektetések irányításához és megőrzéséhez kapcsolódó irányítási és ellenőrzési (monitoring) tevékenységek költségeit". Azt, hogy ezek a tevékenységek a jelen Irányelvben meghatározott részvényesi tevékenységek körébe tartoznak-e, a szerint határozzuk meg, hogy olyan tevékenységről van-e szó, amelyért hasonló tények és körülmények között egy független vállalkozás hajlandó lett volna fizetni vagy maga elvégezni.

7.11. Általában nem lehet csoporton belüli szolgáltatásnak minősíteni egy csoporttag által végzett azon tevékenységet, amelyek csupán duplikációja egy olyan szolgáltatásnak, amelyet egy másik csoporttag önmagának elvégez, vagy amelyet az adott másik csoporttag elvégeztet egy harmadik féllel. Kivételt képezhet az, amikor a szolgáltatások duplikációja csupán átmeneti,

[1] A lektor megjegyzése: a részvényesi tevékenységet a 7.9. bekezdés írja le.

például, ha egy MNE csoportot az irányítási tevékenység központosítása érdekében átszervezik. Egy másik kivétel lehet, ha a duplikáció a téves üzleti döntés kockázatának csökkentését célozza (pl. egy második jogi vélemény kikérése révén).

7.12. Vannak olyan esetek, amikor egy csoporttag – mint például egy részvényes vagy koordinációs központ – által nyújtott csoporton belüli szolgáltatás csak néhány csoporttagot érint, de „alkalmi" előnyt jelent a többi csoporttag számára is. Példa lehet erre annak a kérdésnek az elemzése, hogy átszervezzék-e a csoportot, vásároljanak-e új tagvállalatokat vagy szüntessenek-e meg egy részleget. Ezek a szolgáltatások csoporton belüli szolgáltatásokat jelenthetnek a konkrétan érintett csoporttagok számára, például azon tagok számára, amelyek megvalósítják a tagvállalat vásárlását, vagy megszüntetik valamely részlegüket, de a hatékonyság növelése, a méretgazdaságosság vagy más szinergiák révén gazdasági hasznot eredményezhetnek a döntéssel nem érintett többi csoporttag számára is. Ez az „alkalmi" előny azonban általában nem jár azzal, hogy a többi csoporttagot is úgy kezeljék, mint amelyek csoporton belüli szolgáltatásban részesülnek, mivel az előnyt eredményező tevékenységek nem olyanok, amikért egy független vállalkozás általában hajlandó lenne fizetni.

7.13. Hasonlóképpen, egy kapcsolt vállalkozás nem tekinthető úgy, hogy csoporton belüli szolgáltatásban részesül, ha csupán az által tesz szert „alkalmi" előnyökre, hogy része egy nagyobb konszernnek, és nem egy konkrétan elvégzett tevékenység miatt. Például nem részesül szolgáltatásban az a kapcsolt vállalkozás, amely csupán a csoporthoz való tartozása miatt rendelkezik magasabb hitelminősítéssel ahhoz képest, mintha egyedülálló lenne, viszont csoporton belüli szolgáltatásról beszélhetünk akkor, ha a magasabb hitelminősítés egy másik csoporttag által nyújtott garanciának tulajdonítható, vagy a vállalkozás a csoport globális marketing és kapcsolatteremtési kampányai révén szerzett jó hírnevének előnyeit élvezi. E tekintetben meg kell különböztetni a passzív társulást az MNE csoport jellemzőinek aktív népszerűsítésétől, amely a csoport egyes konkrét tagjainak nyereségszerzési lehetőségeit növeli. Minden egyes esetet a rá vonatkozó tények és körülmények alapján kell elbírálni.

7.14. Más, a csoport egészéhez kapcsolódó tevékenységek azok lehetnek, amelyek az anyavállalatnál vagy egy csoport szolgáltató-központban (mint például egy regionális központban) központosulnak és a csoport (vagy annak több tagja) rendelkezésére állnak. Az, hogy melyek a központosított tevékenységek, függnek a csoport üzleti tevékenységének fajtájától és

szervezeti felépítésétől, de általában ide tartozhatnak az adminisztratív szolgáltatások (például a tervezés, a koordináció, az üzleti költségvetések ellenőrzése, a pénzügyi tanácsadás, a számviteli-, könyvvizsgálati-, jogi-, faktoring-, és számítástechnikai szolgáltatások), a pénzügyi szolgáltatások (például a cash-flow és a fizetőképesség felügyelete, a tőkeemelések, a hitelszerződések, a kamat- és árfolyamkockázatok kezelése és a refinanszírozás), valamint a gyártást, a beszerzést, a forgalmazást és a marketinget érintő segítségnyújtás csakúgy, mint a humánpolitikai ügyeket érintő szolgáltatások, mint például a munkaerő-toborzás és képzés. Az MNE szolgáltató-központok gyakran végeznek kutatást és fejlesztést is, vagy kezelik és védik az immateriális javakat az MNE csoport egésze vagy egy része számára. Az effajta szolgáltatások általában csoporton belüli szolgáltatásnak tekinthetők, mivel ezek olyan tevékenységek, amelyekért a független vállalkozások készek fizetni vagy saját maguk elvégezni.

7.15. Amikor azt mérlegeljük, hogy a szolgáltatásért független vállalkozások között felszámolnának-e díjat, azt is helyénvaló figyelembe venni, hogy milyen formát öltene a szokásos szolgáltatási díj, ha az ügylet független körülmények között, független vállalkozások között ment volna végbe. Például az olyan pénzügyi szolgáltatások esetében, mint a hitel-, deviza- és fedezeti ügyletek, a díjazást általában az árrésbe építenék be, és ilyen esetekben nem lenne helyénvaló arra számítani, hogy további szolgáltatási díjat számolnak föl.

7.16. A „készenléti” szolgáltatások nyújtásánál egy másik kérdés merül fel. A kérdés az, hogy az ilyen állandó rendelkezésre állás önmagában külön szolgáltatásnak minősül-e, és így erre (a ténylegesen nyújtott szolgáltatások díján túl) meg kell-e határozni egy szokásos szolgáltatási díjat. Egy anyavállalat vagy egy MNE szolgáltató-központ a csoport tagjai rendelkezésére állhat, hogy bármikor szolgáltatásokat, mint például pénzügyi-, vezetési-, technikai szolgáltatásokat, jogi- vagy adótanácsadást, vagy segítséget nyújtson. Ilyen esetben az lehet a szolgáltatás, hogy rendelkezésre állnak a munkatársak, berendezések stb. A csoporton belüli szolgáltatás olyan mértékben van meg, amilyen mértékben hasonló körülmények között ésszerűen elvárható lenne, hogy egy független vállalkozás „készenléti” díjakat viseljen annak biztosítása érdekében, hogy a szolgáltatások azonnal rendelkezésre álljanak, amikor az iránt uk való igény felmerül. Nem ismeretlen az a gyakorlat például, hogy egy független vállalkozás éves „ügyvédi rendelkezésre állási díjat” fizet egy ügyvédi irodának, hogy biztosítsa a jogi tanácsadást és képviseletet arra az esetre, ha peres ügyek

merülnek föl. Egy másik példa lehet a számítógépes hálózat soron kívüli megjavítására kötött szolgáltatási szerződés leállás esetére.

7.17. Ezek a szolgáltatások állandóan rendelkezésre állnak, de kiterjedtségük és fontosságuk évről évre változhat. Nem valószínű, hogy egy független vállalkozás megfizetné a készenléti díjat, ha a szolgáltatás iránti igény felmerülésének esélye csekély, ha az az előny, hogy a szolgáltatások szükség esetén azonnal elérhetők, elhanyagolható, vagy ha a szolgáltatások ugyanúgy azonnal elérhetők más szolgáltatóknál készenléti megállapodás nélkül is. Ezért mielőtt eldöntenénk, hogy történik-e csoporton belüli szolgáltatásnyújtás, azt kell mérlegelni, hogy a csoporton belüli vállalkozásnak származott-e előnye a készenléti megállapodásból. A vizsgálat történhet azon az alapon, hogy megvizsgáljuk, milyen mértékben vették igénybe a szolgáltatást egy több évre kiterjedő időszakban, és nem csak abban az évben, amikor a díjat ténylegesen kiszámlázták.

7.18. Az a tény, hogy egy kapcsolt vállalkozás javára fizetést teljesítettek vélelmezett szolgáltatásokért, hasznos lehet annak megállapításakor, hogy történt-e tényleges szolgáltatásnyújtás, de nem szabad elvárni, hogy pusztán a kifizetés olyan elnevezését, mint például „menedzsment díj”, annak nyilvánvaló bizonyítékaként lehessen kezelni, hogy nyújtottak ilyen szolgáltatásokat. Ugyanakkor a fizetések vagy szerződéses megállapodások hiánya sem vezethet automatikusan ahhoz a következtetéshez, hogy nem történt csoporton belüli szolgáltatásnyújtás.

B.2. A szokásos díjazás meghatározása

B.2.1. Áttekintés

7.19. Amint megállapítottuk, hogy történt csoporton belüli szolgáltatásnyújtás, csakúgy, mint más fajtájú csoporton belüli ügyleteknél, meg kell határozni, hogy a díjazás összege, ha volt ilyen, megfelel-e a szokásos piaci ár elvének. Ez azt jelenti, hogy a csoporton belüli szolgáltatásokért felszámolt díjnak meg kell egyeznie azzal, amit hasonló körülmények mellett független vállalkozások egymás között felszámoltak és elfogadtak volna. Következésképpen az ilyen ügyletek adójogi szempontból nem kezelhetők másként, mint a független összehasonlítható ügyletek, pusztán csak azért, mert olyan vállalkozások között mentek végbe, amelyek történetesen kapcsolt vállalkozások.

B.2.2. A csoporton belüli szolgáltatások díjazására vonatkozó tényleges megállapodások beazonosítása

7.20. A szolgáltatásokért ténylegesen felszámolt összeg (ha volt ilyen) azonosításához az adóhatóságnak fel kell tárnia, hogy a kapcsolt vállalkozások milyen megállapodásokat kötöttek egymással, ha egyáltalán kötöttek ilyet, a nyújtott szolgáltatásokért járó díjak fölszámítása érdekében. Bizonyos esetekben a csoporton belüli szolgáltatások díjának fölszámítására vonatkozó megállapodások egyszerűen beazonosíthatók. Ezek azok az esetek, amikor az MNE csoport a közvetlen számlázás módszerét alkalmazza, azaz amikor a kapcsolt vállalkozásoknak konkrét szolgáltatásokért számítanak föl díjat. A közvetlen számlázás módszere általában a gyakorlatban nagyon kényelmes az adóhatóság számára, mivel lehetővé teszi, hogy a nyújtott szolgáltatást és a fizetés alapját egyértelműen beazonosítsák. Így a közvetlen számlázás módszere elősegíti annak megállapítását, hogy a díj megfelel-e a szokásos piaci ár elvének.

7.21. Egy MNE csoport gyakran képes arra, hogy közvetlen számlázási megállapodásokat alkalmazzon, különösen akkor, ha a kapcsolt vállalkozásoknak nyújtott szolgáltatásokhoz hasonló szolgáltatásokat független feleknek is nyújt. Ha bizonyos szolgáltatásokat nem csak kapcsolt vállalkozásoknak, hanem független vállalkozásoknak is nyújtanak összehasonlítható körülmények között, feltételezhető, hogy az MNE képes bizonyítani, hogy milyen külön tényező(k) szolgált(ak) a díjazás alapjául (pl. nyilvántartást vezetnek az elvégzett munkáról, és a ráfordított költségekről a harmadik felekkel kötött szerződések teljesítése során). Így ilyen esetekben az MNE csoportot arra bátorítjuk, hogy a kapcsolt vállalkozásokkal folyatatott ügyleteikben a közvetlen számlázás módszerét alkalmazzák. El kell azonban fogadni, hogy ez a megközelítés nem mindig helyénvaló, például, ha a független feleknek nyújtott szolgáltatások esetiek vagy nem jelentősek.

7.22. A közvetlen számlázás módszerét a gyakorlatban gyakran nehéz a csoporton belüli szolgáltatásokra alkalmazni, és ezért az MNE csoportok más számlázási módszereket dolgoztak ki az anyavállalat vagy a szolgáltató-központok által nyújtott szolgáltatásokra. A csoporton belüli szolgáltatások számlázási gyakorlata gyakran az, hogy olyan megállapodásokat kötnek, amelyek a) vagy könnyen beazonosíthatók ugyan, de nem a közvetlen számlázás módszerén alapulnak; vagy b) nem minősülnek könnyen beazonosíthatóknak; ekkor vagy beépülnek más ügyletek díjaiba, vagy valamilyen alapon megosztják őket a csoporttagok között, illetve néhány esetben egyáltalán nem osztják fel a csoporttagok között.

7.23. Ilyen esetekben, az MNE csoportok gyakran abban a helyzetben találják magukat, hogy nem marad más választásuk, mint hogy a költségek arányos szétosztásán alapuló módszereket alkalmazzák – amelyek gyakran bizonyos fokú becslést vagy közelítő megoldást tesznek szükségessé – a szokásos piaci díj kiszámításához, az alábbi B.2.3. fejezetben foglalt alapelveket követve. Ezeket a módszereket általában a közvetett számlázás módszereként említik, és alkalmazásukat meg kell engedni, ha megfelelően figyelembe veszik, hogy a szolgáltatások milyen értéket képviselnek az adott csoporttagnál, és hogy független vállalkozások között mennyiben történik ezekkel összehasonlítható szolgáltatások nyújtása. A díjkalkuláció ilyen módszere általában nem fogadható el, ha az adott szolgáltatások a vállalkozás fő gazdasági tevékenységét adják, és ha nem csak kapcsolt vállalkozásoknak, hanem független felek részére is nyújtják azokat. Miközben minden erőfeszítést meg kell tenni annak érdekében, hogy a nyújtott szolgáltatásért tisztességes díjat számítsanak föl, minden díj mögött azonosítható és ésszerűen előrelátható előnynek kell állnia. Bármely közvetett számlázási módszernek figyelembe kell vennie az adott eset üzleti jellemzőit (pl. a felosztási kulcsnak értelmesnek kell lennie az adott körülmények között), óvintézkedéseket kell tartalmaznia a manipulációk ellen, követnie kell a helyes számviteli elveket, és képesnek kell lennie, hogy olyan díjakat vagy költségmegosztást alakítson ki, amelyek arányban állnak azzal az előnnyel, amelyet a szolgáltatás ténylegesen vagy ésszerűen várhatóan jelent az azt igénybevevő számára.

7.24. Egyes esetekben a közvetett számlázás módszerére a nyújtott szolgáltatás természete miatt lehet szükség. Példa erre, amikor a különböző érintett entitásoknak nyújtott szolgáltatások csak közelítő megoldások vagy becslés alapján számszerűsíthetők. Ez merülhet fel például akkor, ha a központilag végzett marketing (pl. nemzetközi vásárokon, nemzetközi sajtóban, vagy más központi reklám kampányokon keresztül) befolyásolják a többi leányvállalat által gyártott vagy eladott áru mennyiségét. Egy másik eset, amikor az adott szolgáltatások igénybevevők szerinti külön nyilvántartása és elemzése olyan adminisztratív teherrel járna, amely a tevékenységhez képest aránytalanul nagy lenne. Ilyen esetekben a díjazás a közvetlenül fel nem osztható költségek – azaz azon költségek, amelyek konkrétan nem rendelhetők hozzá a különböző szolgáltatások tényleges igénybevevőihez – összes szóba jöhető igénybevevő közötti felosztása alapján határozható meg. A szokásos piaci ár elvéből következően a választott költség-allokációs módszernek olyan eredményre kell vezetnie, amely összeegyeztethető azzal, amelyet összehasonlítható független vállalkozások készek lettek volna elfogadni. Lásd az alábbi B.2.3. fejezetet.

7.25. A költség-allokáció alapulhat a forgalmon vagy az alkalmazottak számán, vagy valamilyen más jellemzőn. Az, hogy megfelelő-e a költség-allokációs módszer, a szolgáltatás jellegétől és igénybevételétől függ. Például a bérszámfejtési szolgáltatások igénybevétele vagy nyújtása inkább kapcsolódhat az alkalmazottak számához, mint a forgalomhoz, míg a soron kívüli számítástechnikai támogatás készenléti költségeinek felosztása történhet a csoporttagok számítástechnikai berendezésekkel kapcsolatos költségei arányában.

7.26. Egy kapcsolt vállalkozásnak nyújtott szolgáltatás díja belefoglalható más ügyletek árába is. Például egy szabadalom vagy know-how licencdíja tartalmazhatja a felhasználónak nyújtott technikai segítségnyújtási szolgáltatások vagy a licenccel kapcsolatos központi szolgáltatások, vagy a licenc alapján gyártott termékek marketingjére vonatkozó vezetői tanácsadás díját is. Ilyen esetekben az adóhatóságnak és az adóalanyoknak ellenőrizniük kell, hogy a szolgáltatási díj nem okoz-e duplikációt és nincs-e kétszeres költséglevonás.

7.27. Ha a közvetett számlázás módszerét alkalmazzák, lehet, hogy a díj és a nyújtott szolgáltatások közötti kapcsolat homályos, és nehézségekbe ütközhet a szolgáltatás hasznának értékelése. Valójában ez azt jelentheti, hogy a szolgáltatásért fizető vállalkozás maga sem kapcsolta a díjat a szolgáltatáshoz. Közvetkezésképpen megnövekszik a kettős adóztatás kockázata, mivel nehezebb meghatározni, hogy a szolgáltatás nyújtójánál felmerülő költségek levonhatók-e, ha azok ellenértékét nem lehet egyértelműen beazonosítani, vagy a szolgáltatás igénybevevőjénél nehéz meghatározni, hogy a kifizetett összeg levonható-e, ha nem tudja bizonyítani, hogy történt szolgáltatásnyújtás.

7.28. A „készenléti szolgáltatások" nyújtásáért (mint azt a 7.16. és a 7.17. bekezdésekben tárgyaltuk) felszámított díjra vonatkozó megállapodások megértéséhez szükség lehet a szolgáltatások tényleges használatára vonatkozó feltételek vizsgálatára, mivel ezek olyan rendelkezéseket tartalmazhatnak, hogy a tényleges igénybevételért mindaddig nem számítanak fel díjat, amíg az igénybevétel szintje nem lép át egy előre meghatározott küszöböt.

B.2.3. A szokásos díjazás kiszámítása

7.29. Amikor megpróbáljuk meghatározni a csoporton belüli szolgáltatások szokásos piaci árát, az ügyletet mind a szolgáltató, mind a szolgáltatás igénybevevője szempontjából meg kell vizsgálni. E tekintetben a fontosabb szempontok közé tartozik, hogy a szolgáltatás milyen értéket jelent az igénybeve-

vő számára, és az, hogy az összehasonlítható független vállalkozások hasonló körülmények között mennyit fizettek volna az adott szolgáltatásért, továbbá elemezni kell a szolgáltató oldalán felmerülő költségeket is.

7.30. Például egy szolgáltatást igénylő független vállalkozás szempontjából lehet, hogy az adott piacon föllelhető szolgáltatók hajlandóak és képesek lesznek a szolgáltatást azon az áron nyújtani, amit a független vállalkozás kész megfizetni, de lehet, hogy nem. Amennyiben a szolgáltatók képesek nyújtani az igényelt szolgáltatást a független vállalkozás által megfizethetőnek ítélt ártartományban, akkor létrejön az üzletkötés. A szolgáltató szempontjából az az ár, amely alatt nem vállalná a szolgáltatásnyújtást és annak költségei, fontos szempontok, de nem feltétlenül perdöntőek.

7.31. A csoporton belüli szolgáltatások szokásos piaci áron alapuló transzferár-képzéséhez használatos módszert az I., II. és III. fejezet iránymutatásai alapján kell meghatározni. Ezen iránymutatások alapján, a csoporton belüli szolgáltatások transzferár-képzéséhez kiválasztott módszer gyakran az összehasonlítható független árak módszere vagy a költség és haszon módszer. Várhatóan az összehasonlítható független árak módszere a legalkalmasabb akkor, ha az igénybevevő piacán független vállalkozások is nyújtanak összehasonlítható szolgáltatásokat, vagy ha a szolgáltatást nyújtó kapcsolt vállalkozás hasonló körülmények között független vállalkozásoknak is nyújt ilyen szolgáltatást. Ez az eset áll fenn például, ha számviteli, könyvvizsgálati, jogi vagy számítástechnikai szolgáltatásokról van szó, feltéve, hogy az ellenőrzött és a független ügyletek összehasonlíthatóak. A költség és haszon módszer a legmegfelelőbb akkor, ha az összehasonlítható független árak módszere, ahol az érintett tevékenységek, az igénybevett eszközök és a vállalt kockázatok természete összehasonlítható a független vállalkozások közötti ügyletek ilyen jellemzőivel, nem alkalmazható. Mint azt a II. fejezet II. részében már említettük, a költség és haszon módszer alkalmazásakor következetesnek kell lenni az ellenőrzött és független ügyleteknél számításba vett költségek tekintetében. Ha az eset körülményeit tekintve az a legmegfelelőbb, ügyleti nyereségen alapuló módszer is alkalmazható (lásd a 2.1.–2.11. bekezdéseket). Kivételes esetekben, például ha körülményes lenne az összehasonlítható független árak módszere vagy a költség és haszon módszer alkalmazása, segítségünkre lehet, ha több módszert is fontolóra veszünk (lásd a 2.11. bekezdést).

7.32. Az adott szolgáltatások és a tagok tevékenysége és teljesítménye közötti kapcsolat megállapításához segítséget nyújthat a különböző csoporttagok tevékenységének funkcionális elemzése. Emellett szükség lehet nem csak

a szolgáltatás azonnali, hanem hosszú távú hatásának figyelembevételére is, számolva azzal, hogy bizonyos költségek valójában soha nem eredményezik azt a hasznot, amire fölmerülésükkor ésszerűen számítanak. Például egy marketingművelet előkészítésének költségei első látásra túlságosan súlyosnak tűnhetnek ahhoz, hogy azokat egy tag viselje, tekintettel a rendelkezésére álló erőforrásaira; annak megállapításakor, hogy ilyen esetben a díj megfelel-e a szokásos piaci árelvnek, figyelembe kell venni a művelettől várt hasznot és azt a lehetőséget, hogy egyes független megállapodásokban a díj összege és időzítése a művelet eredményétől függhet. Az adóalanynak ilyen esetekben késznek kell állnia annak bizonyítására, hogy a kapcsolt vállalkozásnak felszámolt díj ésszerű volt.

7.33. A csoporton belüli szolgáltatások szokásos díjának meghatározásához alkalmazott módszertől függően felmerülhet a kérdés, szükséges-e, hogy az alkalmazott díj olyan legyen, amely nyereséget biztosít a szolgáltatónak. Egy független ügyletben a független vállalkozás általában arra törekedne, hogy olyan árat számoljon fel a szolgáltatásért, ami nyereséget eredményez, semmint hogy a szolgáltatást önköltségi áron nyújtsa. A szolgáltatás igénybevevőjének rendelkezésére álló gazdasági alternatívákat szintén figyelembe kell venni a szokásos díj meghatározásakor. Mindazonáltal léteznek olyan körülmények (például, mint azt az I. fejezetben, az üzleti stratégiák tárgyalásánál körvonalaztuk), amikor egy független vállalkozás nem realizál nyereséget pusztán a szolgáltatásnyújtáson, például, ha egy szállító (várt vagy tényleges) költségei meghaladják a piaci árat, de a szállító nyereségessége emelése érdekében vállalja a szolgáltatásnyújtást, esetleg tevékenységi körének kibővítése útján. Ezért a szokásos piaci ár nem feltétlenül biztosít mindig nyereséget a csoporton belüli szolgáltatást végző kapcsolt vállalkozásnak.

7.34. Előfordulhat például az, hogy a csoporton belüli szolgáltatások piaci értéke nem nagyobb, mint a szolgáltató oldalán felmerülő költségek. Ez akkor történhet meg, ha például a szolgáltatás a szolgáltatónak nem egy szokásos vagy ismétlődő tevékenysége, hanem csak mellékesen, kényelmi szolgáltatásként ajánlja azt az MNE csoportnak. Annak meghatározásakor, hogy a csoporton belüli szolgáltatás ugyanazt az értéket képviseli-e, mintha egy független vállalkozástól vették volna igénybe, helyénvaló a tevékenységek és várt hasznok összevetése az ügyletek összehasonlíthatóságának megállapításához. Az MNE csoport számos ok miatt még mindig dönthet úgy, hogy inkább csoporton belüli szolgáltatásokat nyújt, mintsem hogy harmadik fél szolgáltatásait vegye igénybe, esetleg más csoporton belüli előnyök miatt (amelyekre helyénvaló lehet a szokásos piaci díjazás). Ilyen esetben

helytelen lenne a szolgáltatás árát magasabban meghatározni, mint amit az összehasonlítható független árak indokolnak, csak azért, hogy a kapcsolt vállalkozás nyereséget érjen el. Ez ellentmondana a szokásos piaci ár elvének. Fontos azonban biztosítani, hogy az igénybevevő oldalán jelentkező minden előnyt megfelelően figyelembe vegyenek.

7.35. Ha az eset körülményeit tekintve a költség és haszon módszere a legalkalmasabb, az elemzés során meg kell vizsgálni, hogy szükséges-e a csoporton belüli szolgáltatónál felmerülő költségek helyesbítése, hogy az ellenőrzött és a független ügyletek összehasonlítását megbízhatóbbá tegye. Például, ha az ellenőrzött ügyletben a rezsiköltségek közvetlen költségekhez viszonyított aránya magasabb, mint az összehasonlítható ügyletben, lehet, hogy nem helyénvaló az ügyletben elért haszon alkalmazása anélkül, hogy az összehasonlítás pontossága érdekében helyesbítenénk a kapcsolt vállalkozás költségalapját. Időnként azok a költségek, amelyek akkor merülnének fel a szolgáltatás igénybevevőjénél, ha úgy döntene, hogy saját maga végzi el a szolgáltatást, iránymutatást nyújthatnak arra nézve, hogy az igénybevevő független ügyletben milyen megállapodást fogadna el az adott szolgáltatatás tekintetében.

7.36. Ha egy kapcsolt vállalkozás a szolgáltatásnyújtásban csak ügynökként vagy közvetítőként vesz részt, a költség és haszon módszer alkalmazása során fontos, hogy a hozam vagy a haszon az ügynöki funkciónak feleljen meg, semmint magának a szolgáltatásnyújtásnak. Ilyen esetben nem feltétlenül helyes a szokásos piaci árat a szolgáltatás költségeire számított haszon segítségével meghatározni, hanem inkább magára az ügynöki funkció költségeire kell az árrést felszámítani, vagy alternatívaként – az adott összehasonlítható adatok fajtájától függően – a szolgáltatás költségeire alkalmazott haszonnak alacsonyabbnak kell lennie, mint ami magára a szolgáltatásnyújtásra helyénvaló lenne. Például egy kapcsolt vállalkozás viselheti a csoporttagok nevében bérelt reklámfelület bérleti költségeit, azaz olyan költségeket, amelyeket a csoporttagok közvetlenül viseltek volna, ha független felek lettek volna. Ilyen esetben akár helyes is lehet, ha az ilyen költségeket haszon nélkül hárítják át a csoporton belüli kedvezményezettekre, és csak azokra a költségekre alkalmazzák az árrést, amelyek a közvetítőnél merültek fel az ügynöki funkció teljesítése során.

7.37. Bár az adóhatóságoknak és adóalanyoknak kísérletet kell tenniük a helyes, szokásos piaci ár megállapítására, nem hagyható figyelmen kívül, hogy lehetnek olyan gyakorlati okok, amelyek miatt egy adóhatóság saját belátása szerint kivételesen hajlandó eltekinteni attól, hogy kiszámítsa a teljesített

szolgáltatás szokásos piaci árát, azt vegye az adóztatás alapjául, és megfelelő körülmények között megengedi az adóalanynak, hogy csupán ossza föl az ilyen szolgáltatásnyújtás költségeit. Például bizonyos esetekben egy költség-haszon elemzés azt mutathatja, hogy az így beszedett pótlólagos adóbevétel nem igazolja azokat a költségeket és adminisztratív terheket, amelyekkel a helyes szokásos piaci ár meghatározása járna. Ilyen esetekben a szokásos piaci ár helyett az összes vonatkozó költség felszámítása kielégítő eredményt hozhat az MNE csoportok és az adóhatóságok számára. Nem valószínű azonban, hogy az adóhatóságok ilyen engedményt tesznek, ha a szolgáltatásnyújtás egyben a kapcsolt vállalkozás fő tevékenységével azonos, ha a nyereségelem viszonylag jelentős, vagy ha a szokásos piaci ár meghatározásának alapjaként a közvetlen számlázás lehetséges.

C. Néhány példa a csoporton belüli szolgáltatásokra

7.38. A következőkben több példát is bemutatunk a csoporton belüli szolgáltatások során felmerülő transzferár-képzési kérdésekre. A példák bemutatása csak szemléltetés céljából történik. Konkrét esetekben egy adott transzferár módszer alkalmazhatóságához meg kell vizsgálni az esetet jellemző tényeket és körülményeket.

7.39. Az egyik példának a követelés-faktoring tevékenységeket hozzuk fel, ahol egy MNE csoport gazdasági okok miatt úgy dönt, hogy központosítja ezt a tevékenységet. A követelés-faktoring tevékenység központosítása csökkentheti például a deviza- és hitelkockázatokat és az adminisztratív terheket. Az a követelés-faktoring központ, amely magára vállalja ezt a felelősséget, csoporton belüli szolgáltatásokat nyújt, amely után szokásos piaci díjat kell felszámolni. Ebben az esetben az összehasonlítható független árak módszere lenne helyénvaló.

7.40. A szerződéses gyártás egy másik példa olyan tevékenységre, amely csoporton belüli szolgáltatásokat foglalhat magában. Ilyen esetben lehet, hogy a gyártó részletes utasításokat kap arra vonatkozóan, hogy mit, mennyit és milyen minőségben gyártson. A gyártó cég kockázata alacsony, és biztos lehet benne, hogy teljes termelését megvásárolják, feltéve, ha betartja a minőségi előírásokat. Ilyen esetben a gyártó cég tekinthető úgy, hogy szolgáltatást nyújt, amelynél a költség és haszon módszere lehet a helyénvaló a II. fejezet alapelveinek betartásával.

7.41. A szerződéses kutatás példa olyan csoporton belüli szolgáltatásra, amely magas képzettségű alkalmazottakat igényel, és ami gyakran elengedhetetlen a csoport sikeréhez. A tényleges megállapodás számos formát ölthet, kezdve a megbízó fél által meghatározott részletes program végrehajtásától egészen az olyan megállapodásokig, amikor a kutatócég tágan meghatározott feladatokon belül saját belátása szerint dolgozhat. Az utóbbi esetben, ami gyakran alapkutatásokat foglal magába, a kereskedelmileg értékes területek azonosítására és a sikertelen kutatás kockázatának értékelésére irányuló kiegészítő feladatok elvégzése kritikus tényező lehet a csoport egészének teljesítményére nézve. Maga a kutatócég azonban gyakran mentesül a pénzügyi kockázattól, mivel általában abban állapodnak meg, hogy a kutatás sikerétől függetlenül minden költségét megtérítik. Emellett a kutatási tevékenységből származó immateriális javak általában a megbízó társaság tulajdonát képezik, így azok kereskedelmi kiaknázásához kapcsolódó kockázatokat sem maga a kutatócég viseli. Ilyen esetben a költség és haszon módszere lehet a helyénvaló a II. fejezet alapelveinek betartásával.

7.42. A csoporton belüli szolgáltatások egy másik példája a licencek kezelése. Az immateriális javak jogainak kezelését és érvényesítését meg kell különböztetni az ilyen jogok hasznosításától. A licencek ellenőrzését végezheti egy MNE szolgáltató-központ, amely nyomon követi az esetleges licencbitorlásokat és érvényt szerez a licencjogoknak.

VIII. fejezet

KÖLTSÉG-HOZZÁJÁRULÁSI MEGÁLLAPODÁSOK

A. Bevezetés

8.1. Ez a fejezet a két vagy több kapcsolt vállalkozás (és bizonyos esetekben független vállalkozások) közötti költség-hozzájárulási megállapodásokat (*Cost Contribution Arrangements–CCA*) tárgyalja. A CCA számos fajtája létezik, és e fejezet nem szándékozik megvitatni vagy ismertetni minden változat adókövetkezményeit. Célunk inkább az, hogy általános útmutatást adjunk arra, hogy egy CCA megállapodásban a kapcsolt vállalkozások által érvényesített feltételek összeegyeztethetők-e a szokásos piaci ár elvével. A CCA adókövetkezményei attól függnek, hogy a megállapodást az e fejezetben foglalt útmutatások szerint a szokásos piaci ár elvének megfelelően építik-e fel, és megfelelően dokumentálják-e. Ez a fejezet a CCA adminisztrációjának és adókövetkezményeinek nem minden kulcskérdéséhez nyújt eligazítást. Szükség lehet további útmutatásra, például a hozzájárulások értékének mérését illetően – különösen azzal kapcsolatban, hogy mikor helyénvaló a költség illetve a piaci ár alkalmazása – valamint az állami támogatások és adókedvezmények hatásai tekintetében (lásd a 8.15. és a 8.17. bekezdéseket). Hasznosnak ítéljük e fejezet továbbgondolását a hozzájárulások, a kiegyenlítő befizetések, a csatlakozási/kilépési fizetések adójogi jellemzőit illetően (lásd a 8.23., 8.25., 8.33. és 8.35. bekezdéseket), ezért folytatjuk e fejezet szükség szerinti frissítését és bővítését annak megfelelően, ahogy még több tapasztalat áll rendelkezésre a CCA megállapodások tényleges működéséről.

8.2. A CCA fogalmának általános meghatározásával és áttekintésével e fejezet „B" része foglalkozik. A „C" rész ismerteti, hogyan állapítható meg, hogy egy CCA megfelel a szokásos piaci ár elvének, és útmutatást ad arra vonatkozóan, hogy e célból hogyan kell meghatározni a hozzájárulásokat, hogy szükség van-e kiegyenlítő befizetésekre (azaz a résztvevők közötti fizetésekre azért, hogy helyesbítsék hozzájárulásuk arányos részét), valamint hogy miképpen kell értelmezni adójogi szempontból a hozzájárulásokat és a kiegyenlítő befizetéseket. A „C" rész foglalkozik továbbá a részt-

vevők meghatározásával, valamint az egyedi célból létrehozott társaságok kezelésével. A „D" rész azokat a helyesbítéseket tárgyalja, amelyeket akkor kell elvégezni, ha a CCA feltételeit a szokásos piaci ár elvével összeegyeztethetetlennek találják, ideértve a megállapodás szerinti hozzájárulások arányos részének helyesbítését is. Az „E" rész a megállapodás életbelépése után, a CCA-ba való belépéshez vagy abból való kilépéshez kapcsolódó kérdéseket tárgyalja. Az „F" rész a CCA felépítésére és dokumentálására vonatkozó javaslatokat tárgyalja.

B. A CCA fogalma

B.1. Áttekintés

8.3. A CCA üzleti vállalkozások közötti keret-megállapodás arra vonatkozóan, hogy megosszák az eszközök, szolgáltatások vagy jogok kifejlesztésének, előállításának vagy megszerzésének költségeit és kockázatait, és meghatározzák az egyes résztvevők ilyen eszközökben, szolgáltatásokban vagy jogokban való érdekeltségének természetét és mértékét. A CCA inkább egy szerződéses megállapodás, semmint a résztvevők által létrehozott közös jogi entitás vagy telephely. A CCA esetében az egyes résztvevők hasonló arányban részesednek a teljes hozzájárulásból, mint a várt teljes haszonból, nem elfeledkezve arról, hogy a transzferár-képzés nem egzakt tudomány. Továbbá a CCA minden résztvevője tényleges tulajdonosként és nem engedményesként jogosult a CCA-ban való érdekeltségének kiaknázására anélkül, hogy bármelyik félnek jogdíjat vagy más ellenértéket fizetne az ilyen érdekeltségért. Ugyanakkor bármely harmadik fél köteles lenne megfelelő díjat (pl. jogdíjat) fizetni egy résztvevő vagy az összes résztvevő érdekeltségének használatáért.

8.4. A CCA tevékenység bizonyos előnyei előre ismertek lehetnek, míg más előnyök, például a kutatási és fejlesztési tevékenység eredménye, bizonytalanok. Egyes CCA tevékenységfajták rövidtávon hoznak hasznot, míg mások hosszabb időtávot igényelhetnek, vagy sikertelenek lehetnek. Mindazonáltal a CCA-ban mindig van egy várt haszon, amelyet az egyes résztvevők hozzájárulásuk révén kívánnak elérni, ideértve a CCA megfelelő adminisztrálására vonatkozó jogokat. Az elejétől fogva rögzíteni kell minden egyes résztvevőnek a CCA tevékenység eredményében való érdekeltségét, még akkor is, ha az más résztvevők érdekeltségéhez kapcsolódik pl. azért, mert a kifejlesztett immateriális javak jogi tulajdonát csak egyikük birtokolja, de mindegyüknek tényleges tulajdonosi érdekeltsége fűződik azokhoz.

B.2. Kapcsolat a többi fejezettel

8.5. A VI. és VII. fejezetek útmutatást nyújtanak arra vonatkozóan, hogy miképpen kell meghatározni az immateriális javak és szolgáltatások csoporton belüli átruházásának szokásos piaci áron alapuló díját. E fejezet célja, hogy kiegészítő útmutatást adjon arra az esetre, amikor összevonják az erőforrásokat és a szakértelmet, és ellenértékként részben vagy egészben kölcsönös előnyöket várnak el. Így a VI. és a VII. fejezet rendelkezései – és valójában az itt leírt irányelvek összes fejezetének rendelkezései – továbbra is érvényesek, például a CCA-hoz való hozzájárulás konkrét összegének kiszámításakor, ami része annak a folyamatnak, amelyben a hozzájárulások arányait határozzák meg. Javasoljuk az MNE csoportoknak, hogy tartsák be e fejezet útmutatásait annak érdekében, hogy CCA megállapodásaik összhangban legyenek a szokásos piaci ár elvével.

B.3. A CCA megállapodások fajtái

8.6. A CCA megállapodások egyik talán leggyakrabban előforduló fajtája az immateriális javak közös kifejlesztéséről szóló megállapodás, amikor minden egyes résztvevő megkapja a kifejlesztett eszköz jogainak egy részét. Az ilyen CCA megállapodásban minden egyes résztvevő különálló jogot szerez az immateriális javak kiaknázására, például konkrét földrajzi régiókban vagy alkalmazásokban. Általánosabban kifejezve, a résztvevő a saját céljaira, és nem a többi résztvevővel való közös tevékenységben használja az immateriális javakat. A megszerzett különálló jogok képezhetnek tényleges jogi tulajdont, vagy alternatívaként az is előfordulhat, hogy csak az egyik résztvevő az eszköz jogi tulajdonosa, de gazdaságilag az összes résztvevő társtulajdonos. Azokban az esetekben, ahol egy résztvevőnek tényleges tulajdonosi érdekeltsége van a CCA alapján kifejlesztett eszközben, és a hozzájárulások aránya megfelelő, nincs szükség jogdíj vagy más ellenérték fizetésére a résztvevő által megszerzett érdekeltséggel összhangban kifejlesztett eszköz használatáért.

8.7. Noha az immateriális javak kutatására és fejlesztésére vonatkozó CCA megállapodások talán a legelterjedtebbek, a CCA megállapodások nem korlátozódnak csak erre a tevékenységre. Létezhetnek CCA-k a költségek és kockázatok közös finanszírozására vagy megosztására, eszközök kifejlesztésére vagy megszerzésére, vagy szolgáltatások igénybevételére. Például gazdasági társaságok dönthetnek úgy, hogy összevonják erőforrásaikat központi menedzsment szolgáltatások igénybevételére, vagy a résztvevők piacain közös reklámkampányok kidolgozására.

C. A szokásos piaci ár elvének alkalmazása

C.1. Áttekintés

8.8. Ahhoz, hogy egy CCA feltételei kielégítsék a szokásos piaci ár elvét, a résztvevők hozzájárulásainak összeegyeztethetőknek kell lenniük azzal, amivel egy független vállalkozás hasonló körülmények között hajlandó lett volna hozzájárulni, tekintettel a megállapodásból ésszerűen várt haszonra. A CCA-hoz való hozzájárulásokat az különbözteti meg az eszközök vagy szolgáltatások egyszerű csoporton belüli átruházásától, hogy a résztvevők által szándékolt ellenérték részben vagy egészben megegyezik az egyes résztvevők által az erőforrások és a szakértelem összevonásától várt haszonnal. A független vállalkozások akkor kötnek megállapodásokat a költségek és kockázatok megosztására, amikor olyan közös szükséglet merül fel, amelyből a vállalkozások kölcsönösen hasznot húzhatnak. Például független körülmények között működő vállalkozások esetleg meg kívánják osztani a kockázatokat (pl. fejlett technológiai kutatások), hogy minimalizáljanak egy tevékenységből eredő potenciális veszteséget, megállapodhatnak a költségek megosztásában vagy közös fejlesztésben, hogy méretgazdaságosságból eredő megtakarításokat érjenek el, vagy esetleg a különböző egyedi erősségek és szakmai tapasztalatok összevonása útján javítsák a hatékonyságot és termelékenységet. Általánosabban, ilyen megállapodásokkal akkor találkozunk, amikor konkrét tevékenységeket egyformán igénylő társaságok egy csoportja úgy dönt, hogy központosítja vagy közösen végzi el tevékenységeket olyan módon, hogy ez minimalizálja a költségeket és a kockázatokat, és minden egyes résztvevő hasznára váljék.

8.9. A kölcsönös haszon elvárása alapvető szempont a független vállalkozások számára az erőforrások és szakértelem külön díjazás nélküli összevonására irányuló megállapodásokban. A független vállalkozások elvárnák, hogy minden egyes résztvevő részesedése a megállapodáshoz való tényleges teljes hozzájárulásból azonos legyen a résztvevőnek a megállapodástól remélt teljes haszonból való részesedével. Ezért a szokásos piaci ár elvnek a CCA megállapodásra való alkalmazásakor először meg kell vizsgálni, hogy a megállapodásban résztvevő minden félnek vannak-e haszonelvárásai, azután ki kell számolni az egyes résztvevők viszonylagos hozzájárulását (legyen az pénzbeli vagy természetbeni) a közös tevékenységhez, és végül meg kell vizsgálni azt, hogy helyes-e a CCA hozzájárulások felosztása (helyesbítve a résztvevők közötti esetleges kiegyenlítő befizetésekkel). Tudni kell, hogy ezek a szempontok magukban hordoznak egy bizonyos fokú bizonytalanságot. Fennáll annak a lehetősége, hogy a CCA

résztvevők között felosztott hozzájárulások egyes országokban a ténylegesnél magasabb, míg más országokban a ténylegesnél alacsonyabb adóköteles nyereséget eredményeznek a szokásos piaci ár elvéhez képest. Emiatt az adóalanyoknak fel kell készülniük a CCA megállapodásból fakadó követelésük megalapozottságának bizonyítására (lásd az „F" részt).

C.2. A résztvevők meghatározása

8.10. Mivel a kölcsönös haszon fogalma alapvető szempont egy CCA esetében, ebből az következik, hogy egy fél nem tekinthető résztvevőnek, ha nem várja el, hogy ésszerű mértékű haszna származzon magából a CCA tevékenységből (és nem csak az adott tevékenység részének vagy egészének elvégzéséből). Ezért a résztvevőnek haszonhúzói jogot kell adni a CCA tárgyát képező eszközre vagy szolgáltatásokra, és az illetőnek ésszerű elvárásokkal kell rendelkeznie arra vonatkozólag, hogy képes lesz közvetve vagy közvetlenül (pl. licenc-megállapodásokon vagy szolgáltatásokon keresztül, akár kapcsolt vagy független vállalkozás felé is) kiaknázni vagy használni a ráruházott jogot.

8.11. A várt haszon előírása ellenére nem feltétel, hogy a kérdéses tevékenység valóban sikeres legyen. Előfordulhat, hogy a kutatási és fejlesztési tevékenység nem képes kereskedelmileg értékes immateriális javakat létrehozni. Ha azonban a tevékenység azon időszak alatt, amely során rendesen elvárható lenne, hogy a tevékenység hasznot hozzon, továbbra sem képes semmilyen konkrét hasznot felmutatni, az adóhatóságok megkérdőjelezhetik, hogy vajon a felek akkor is folytatnák-e részvételüket, ha független társaságok lennének [lásd az I. fejezetet az üzleti stratégiáról (különösen az 1.63) és a veszteségekről (1.70.–1.72.) részeit].

8.12. Néhány esetben a CCA résztvevői dönthetnek úgy, hogy a megállapodás tárgyát képező tevékenység egy részét vagy egészét egy különálló társaság végzi el, amely a fenti 8.10. bekezdésben megfogalmazott útmutatás szerint nem résztvevő. A szerződéses kutatásért és/vagy termelésért ilyen esetben helyénvaló egy szokásos piaci áron alapuló díj fizetése, a társaság által a CCA résztvevőinek nyújtott szolgáltatások ellenértékeként. Ez a helyzet áll fenn akkor is, ha például ez a társaság egy vagy több CCA résztvevő leányvállalata, és azért hozták létre, hogy biztosítsák a felelősségi kockázat korlátozását egy magas kockázatú kutatási és fejlesztési CCA tevékenység esetén. A társaságnak fizetendő szokásos piaci áron alapuló díjat az I. fejezet általános alapelveivel összhangban kell meghatározni, ideértve többek között a végzett tevékenység, az igénybe vett eszközök és

vállalt kockázatok figyelembevételét, valamint a VII. fejezetben – különösen a 7.29.–7.37 bekezdésekben – ismertetettek szerint a szolgáltatások szokásos piaci áron alapuló díját befolyásoló különleges szempontokat.

C.3. Az egyes résztvevők hozzájárulásának összege

8.13. Annak meghatározása céljából, hogy egy CCA kielégíti-e a szokásos piaci ár elvét – azaz hogy az egyes résztvevők arányos részesedése a CCA-hoz való teljes hozzájárulásból összhangban van-e a résztvevő által várt teljes haszonból való arányos résszel – meg kell mérni az egyes résztvevők megállapodáshoz való hozzájárulásának értékét vagy összegét.

8.14. A szokásos piaci árelv szerint az egyes résztvevők hozzájárulási értékének összeegyeztethetőnek kell lenni azzal az értékkel, amelyet hasonló körülmények között a független vállalkozások a hozzájáruláshoz rendeltek volna. Ezért a CCA-hoz való hozzájárulások értékének meghatározásakor az Irányelvek I–VII. fejezeteiben meghatározott útmutatást kell követni. Például, mint azt az irányelvek I. fejezete kimondja, a szokásos piaci árelv alkalmazásakor figyelembe kell venni többek között az adott CCA-ra konkrétan vonatkozó szerződéses feltételeket és gazdasági körülményeket, így például a kockázatok és költségek megosztását.

8.15. Nem határozható meg konkrét megoldás minden helyzetre, ehelyett a kérdéseket inkább egyedileg kell megoldani, a szokásos piaci árelv általános szempontjaival összhangban. Az országoknak van tapasztalatuk mind a költségek, mind a piaci árak terén a CCA hozzájárulások szokásos piaci áron alapuló értékének mérésében. Kicsi a valószínűsége annak, hogy az egyes résztvevők hozzájárulásának viszonylagos értéke egyértelműen meghatározható, kivéve, ha minden hozzájárulást teljes mértékben készpénzben teljesítenek. Ez történhet például akkor, ha a tevékenységet egy külső szolgáltató végzi, és a költségeket az összes résztvevő közösen finanszírozza.

8.16. Az értékelési folyamat során figyelembe kell venni a résztvevők megállapodáshoz nyújtott minden hozzájárulását, ideértve azon eszközöket és szolgáltatásokat is, amelyeket részben a CCA tevékenységhez, részben a résztvevő saját gazdasági tevékenységéhez is felhasználnak. Nehézséget jelenthet az olyan hozzájárulások mérése, amelyek megosztott eszközöket vagy szolgáltatásokat érintenek, például ha egy résztvevő saját eszközei – mint például épületek és gépek – részleges használatát biztosítja, vagy felügyeleti, irodai és adminisztratív feladatokat teljesít mind a CCA, mind saját vállalkozása számára. Ilyenkor szükség van az igénybe vett eszközök vagy a CCA tevékenységhez kapcsolódó szolgáltatások arányának piaci

szempontokkal alátámasztható meghatározására, figyelembe véve a számviteli alapelveket és a tényleges körülményeket. Lényeges eltérés esetén helyesbítésekre lehet szükség, ha a CCA több országot érint. Amint meghatározták az arányokat, a hozzájárulás összegét a fejezet többi részében ismertetett alapelvekkel összhangban lehet kiszámítani.

8.17. A résztvevők hozzájárulásának meghatározásakor felmerül az esetleges állami támogatásokból vagy adókedvezményekből (ideértve a befektetések miatti beszámításokat) eredő megtakarítások kérdése. Az, hogy ezeket a megtakarításokat figyelembe kell-e venni a résztvevők hozzájárulási értékének kiszámításakor, és ha igen, milyen mértékben, attól függ, hogy hasonló körülmények között a független vállalkozások így tennének-e.

8.18. A résztvevők arányos hozzájárulási értékének helyesbítéséhez szükség lehet kiegyenlítő befizetésekre. A kiegyenlítő befizetés a fizetés összegével növeli a fizetést teljesítő résztvevő hozzájárulását és ugyanennyivel csökkenti a kedvezményezett hozzájárulását. A kiegyenlítő befizetéseknek fenn kell tartaniuk azt a szokásos piaci feltételt, hogy minden egyes résztvevőnek az összes hozzájárulásból való arányos részesedésének összeegyeztethetőnek kell lennie a megállapodástól remélt összes haszonból való arányos részesedéssel. A kiegyenlítő befizetések adójogi megítélését illetően lásd alább a 8.25. bekezdést.

C.4. A megfelelő felosztás

8.19. Nincs olyan szabály, amely általánosan alkalmazható lenne annak megállapítására, hogy az egyes résztvevőknek az összes hozzájárulásból való arányos részesedése összeegyeztethető-e a megállapodástól remélt összes haszonból való arányos részesedéssel. A cél az egyes résztvevők által remélt haszon megállapítása és a hozzájárulások ugyanilyen arányban való felosztása. A megállapodás eredményeképpen remélt hasznot az egyes résztvevők által realizált jövedelemtöbblet vagy megtakarított költség alapján lehet megbecsülni. Bizonyos esetekben hasznosak lehetnek egyéb módszerek is a várt haszon számszerűsítésére (pl. az összehasonlítható eszközök és szolgáltatások eladásakor alkalmazható ár használata). Egy másik, a gyakorlatban gyakran alkalmazott eszköz a résztvevők várt haszonból való arányos részesedésének meghatározására egy felosztási kulcs alkalmazása. A lehetséges felosztási kulcsok közé tartozhat az értékesítési árbevétel, a felhasznált, előállított vagy értékesített egységek, bruttó vagy nettó hozam, alkalmazottak száma, befektetett tőke, és így tovább. Az, hogy egy konkrét felosztási kulcs

helyénvaló-e, a CCA tevékenység természetén valamint a felosztási kulcs és a várt haszon közötti viszonyon múlik.

8.20. Amennyiben a CCA hasznának jelentős része vagy egésze várhatóan a jövőben és nem most realizálódik, a hozzájárulások felosztásánál a résztvevők jövőbeni haszonból való részesedésének előrejelzését kell figyelembe venni. Az előrejelzések használata problémát jelenthet az adóhatóságok számára annak ellenőrzésekor, hogy azokat jóhiszeműen készítették-e, valamint az olyan esetek vizsgálatakor, amikor az előrejelzések szembetűnően eltérnek a tényleges eredményektől. A problémákat tovább súlyosbíthatja az, ha a CCA tevékenység több évvel azelőtt befejeződik, hogy a várt haszon ténylegesen realizálódna. Helyénvaló lehet – különösen, ha a haszon realizálása a jövőben várható –, hogy a CCA tartalékot képezzen az arányos hozzájárulási részesedések esetleges jövőbeni helyesbítésére a CCA időtartama alatt, hogy azok kövessék a körülmények változását a haszonrészesedések változásában is. Azokban a helyzetekben, amikor a tényleges eredmények szembeötlően különböznek az előrejelzésektől, az adóhatóságok megvizsgálhatják, hogy független vállalkozások elfogadták volna-e a megadott előrejelzéseket hasonló körülmények között, figyelembe véve a résztvevők által ésszerűen előrelátható összes fejleményt, elkerülve azonban az utólagos és ezért nem elfogadható „okoskodást".

8.21. Egy új termékcsalád vagy eljárás kidolgozását célzó K+F-től várt haszon becslésekor a vállalkozások esetenként az új termékcsaláddal elérhetőnek tartott árbevételt vagy az új eljárás licencbeadásából befolyó várható jogdíjbevételeket használják mérceként. Ezt a példát csak szemléltetés céljából hoztuk, és nem áll szándékunkban azt sugallni, hogy bármely konkrét esetben az értékesítési adatokra kell alapozni a hozzájárulások kiszámítását. Akármi is legyen a mutató, ha a haszon realizálása a jövőben várható, körültekintéssel kell eljárni annak biztosítására, hogy bármely felhasznált jelenbeli adat megbízható mutatója legyen a haszonrészesedések jövőbeni alakulásának.

8.22. Akármilyen is az elosztási módszer, szükség lehet a kiigazításra, amely során figyelembe vehetők a résztvevőket illető várt haszonbeli különbségek, pl. a várt hasznuk időzítése, az, hogy joguk kizárólagos-e, a haszon realizálásával összefüggő különböző kockázatok, stb. Egy adott CCA-ra leginkább jellemző felosztási kulcs az idők során megváltozhat. Ha egy megállapodás több tevékenységet foglal magában, akkor fontos ezt figyelembe venni a felosztási módszer kiválasztásakor, hogy a felosztás által érintett hozzájárulásokat helyesen rendeljük a résztvevők által várt hasznokhoz.

Az egyik megközelítés (de nem az egyetlen) a több felosztási kulcs alkalmazása lehet. Például ha egy CCA-nak öt résztvevője van, amelyek közül egy nem tud hasznot húzni a CCA-ban végzett bizonyos kutatási tevékenységekből, akkor – a beszámítás valamilyen formájának vagy a hozzájárulás csökkentésének hiányában – az ilyen tevékenységekhez kapcsolódó költségek hozzárendelhetők a másik négy résztvevőhöz. Ebben az esetben két felosztási kulcsot lehetne alkalmazni a költségek felosztására. Ezenkívül az egyezménybeli partnerek közötti információcsere, a kölcsönös egyeztető eljárás, valamint a kétoldalú vagy többoldalú előzetes árképzési megállapodások segíthetnek a felosztási módszer elfogadhatóságának meghatározásában.

C.5. A hozzájárulások és a kiegyenlítő befizetések adójogi kezelése

8.23. Adójogi szempontból egy résztvevő CCA-hoz való hozzájárulásait ugyanúgy kell kezelni, mint ahogy azt az adott résztvevőre érvényes adórendszer általános szabályai szerint tennék, ha a hozzájárulást a CCA-n kívül tették volna a CCA tárgyát képező tevékenységgel megegyező tevékenység folytatására (pl. kutatás és fejlesztés végzésére, a CCA tevékenységhez szükséges eszközre való haszonhúzói jog megszerzésére). A hozzájárulás jellege, pl. a kutatási és fejlesztési költség a CCA tevékenység természetétől függ, és azt is meghatározza, hogy adójogi szempontból hogyan kell azt megítélni. Ezek alapján a hozzájárulásokat gyakran levonható költségként kezelik. Egy CCA hozzájárulásnak semmilyen része sem képezne immateriális javak használatáért járó jogdíjat, kivéve, ha a hozzájárulás a befizetőt csak arra jogosítja fel, hogy használja egy résztvevő (vagy egy harmadik fél) tulajdonát képező immateriális javakat, és a befizető nem szerez magukban az immateriális javakban is haszonhúzói jogosultságot.

8.24. Mivel a résztvevő hozzájárulásának jutalma a megállapodásból származó remélt haszon, és ez a haszon esetleg csak egy későbbi időszakban keletkezik, a hozzájárulás befizetésekor általában nem történik azonnali jövedelem-elszámolás a befizető oldalán. A hozzájárulás hozama a befizetőnél vagy költségmegtakarításként mutatható ki (amely esetben a CCA tevékenység nem feltétlenül hoz közvetlenül létre nyereséget) vagy úgy realizálódik, hogy a tevékenység eredménye nyereséget (vagy veszteséget) termel a résztvevő számára, például kutatás és fejlesztés esetén. Természetesen vannak esetek, mint például a szolgáltatásnyújtás, amikor a megállapodásból származó haszon befolyhat ugyanabban az időszakban, mint amikor a hozzájárulást teljesítették, és ezért az elszámolások ugyanabban az időszakban történnek.

8.25. A kiegyenlítő befizetést úgy kell kezelni, mint a befizető költségeinek növelését, és a költségek kedvezményezettnek való visszatérítését (és így azok csökkentését). Valamely kiegyenlítő befizetés nem tekinthető az immateriális javak használatáért járó jogdíjnak, kivéve, ha a fizetés a befizetőt csak arra jogosítja fel, hogy használja egy résztvevő (vagy egy harmadik) fél tulajdonát képező immateriális javakat, és nem szerez magukban az immateriális javakban is haszonhúzói jogosultságot. Bizonyos esetekben a kiegyenlítő befizetések meghaladhatják a kedvezményezettnek a belföldi adórendszere által meghatározott, adózás szempontjából levonható költségeit vagy ráfordításait, és ekkor a többletet adóköteles nyereségként kell kezelni.

D. A szokásos piaci ártól eltérő CCA adójogi következményei

8.26. Egy CCA akkor tekinthető a szokásos piaci árelvnek megfelelőnek, ha minden egyes résztvevőnek az összes hozzájárulásból való arányos részesedése – helyesbítve az esetleges kiegyenlítő befizetésekkel – megegyezik a várt teljes haszonból való arányos részesedéssel. Ha nem ez a helyzet, akkor legalább egy résztvevő esetében az általa befizetett hozzájárulás haszna kisebb lesz, míg legalább egy másik résztvevő esetében az általa teljesített hozzájárulás haszna túlzott lesz ahhoz képest, amit egy független vállalkozás elért volna. Ilyen esetben a szokásos piaci ár elve alapján kell kiigazítani. A kiigazítás jellege az adott helyzeten és a körülményeken múlik, de leggyakrabban a nettó hozzájárulás kiegészítését jelenti egy kiegyenlítő befizetés teljesítésével vagy beszámításával. Ha a megállapodás kereskedelmi realitása eltér a felek által megállapított feltételektől, helyénvaló lehet a CCA feltételei egy részének vagy az összes feltételnek a figyelmen kívül hagyása. Ezeket a helyzeteket tárgyaljuk a következőkben.

D.1. A hozzájárulások kiigazítása

8.27. Ha egy résztvevő arányos részesedése a megállapodáshoz való összes hozzájárulásból – kiigazítva az esetleges kiegyenlítő befizetésekkel – nem egyezik a résztvevőnek a megállapodásból várt teljes haszonból való arányos részesedésével, az adóhatóságnak jogában áll kiigazítani a résztvevő hozzájárulását (figyelembe véve azt, hogy az adóhatóságoknak jobb tartózkodniuk a kisebb vagy jelentéktelen helyesbítésektől). Lásd a 2.10. bekezdést. Ilyen helyzet akkor merülhet fel, ha a résztvevő arányos eszköz- vagy szolgáltatásbeli hozzájárulásának mértékét helytelenül határozták meg, vagy

ha hibásan becsülték meg a résztvevőre jutó várt hasznot, pl. ha az eredetileg meghatározott vagy a megváltozott körülmények miatt módosított felosztási kulcs nem tükrözte megfelelően az arányos várt hasznot. Lásd a 8.19. bekezdést. A kiigazítás általában egy vagy több résztvevő által egy másiknak teljesített vagy beszámított kiegyenlítő befizetéssel végezhető el.

8.28. Amennyiben egy CCA egyébként elfogadható, és azt megfelelően teljesítik – figyelembe véve az „F" rész ajánlásait – az adóhatóságoknak általában ajánlott tartózkodni olyan kiigazításoktól, amely csak egy adóév tapasztalatain alapul. Fontolóra kell venni, hogy vajon az egyes résztvevők összes hozzájárulásból való arányos részesedése összhangban van-e a résztvevőnek a megállapodásból származó teljes haszonban való arányos részesedésével egy többéves időszakon keresztül (lásd a 3.75.–3.79. bekezdéseket).

D.2. A CCA feltételeinek részbeni vagy teljes figyelmen kívül hagyása

8.29. Bizonyos esetekben a tények és körülmények azt jelezhetik, hogy a megállapodás a valóságban eltér a résztvevők által megállapított feltételektől. Például egy vagy több résztvevőnek nincs ésszerű haszonelvárása a CCA tevékenységből. Habár elvileg egy résztvevő várt haszonból való részesedésének kicsiny mértéke önmagában nem akadálya a jogosultságnak, de ha ugyanez a résztvevő végzi a CCA-hoz tartozó összes tevékenységet, és a teljes várt haszonból annak csak egy töredékére számít, megkérdőjelezhető, hogy az adott fél számára a megállapodás valódi célja a kölcsönös haszonban való osztozás volt-e, vagy pedig a kölcsönös haszonban való osztozás látszatát csak adótervezési szempontok miatt keltették. Ilyen esetekben az adóhatóság úgy állapíthatja meg az adójogi következményeket, hogy olyan feltételeket rendel a megállapodáshoz, amelyek független felek közötti hasonló megállapodásban érvényesültek volna, az 1.36.–1.41. bekezdések útmutatása szerint.

8.30. Az adóhatóság akkor is figyelmen kívül hagyhatja a CCA feltételeinek egy részét vagy mindegyikét, ha egy időszakon keresztül jelentős eltérés tapasztalható a résztvevő hozzájárulása (az esetleges kiegyenlítő befizetésekkel helyesbítve) és a várt haszna között, és a piaci tényleges helyzet azt mutatja, hogy az aránytalanul magas hozzájárulást viselő résztvevő magasabb haszonhúzói jogra lenne jogosult. Ilyen esetben az adott résztvevő esetleg egy szokásos piaci áron alapuló díjazásra lenne jogosult a többi résztvevőtől a jog használatért. A CCA megállapodásokra irányadó szabályok megsértésének kísérletét jelző körülmények esetén helyénvaló az adóhatóság részéről a CCA megállapodás egészének teljes figyelmen kívül hagyása.

E. Belépés, kilépés, megszüntetés

8.31. Egy már aktív CCA-ban résztvevővé váló entitás érdekeltséget szerezhet a korábbi CCA tevékenység bármely eredményében, mint például a CCA megállapodás alapján kifejlesztett immateriális javakban, befejezetlen termelésben és a múltbeli CCA tevékenységből szerzett tudásban. Ilyen esetben a korábbi résztvevők ténylegesen átruházzák a korábbi CCA tevékenység eredményeiben való érdekeltségük egy részét. A szokásos piaci ár elve szerint a korábban létező jogoknak az új belépőkre való átruházásáért az átruházott érdekeltség szokásos piaci árát kell kifizetni. Ezt az ellenértéket „csatlakozási" (*buy-in*) befizetésnek nevezik. A terminológia változó a különböző országokban, így időnként egy már korábban létező eszköz vagy jog átruházása ellenében teljesített bármely hozzájárulást (vagy kiegyenlítő befizetést) csatlakozási befizetésnek neveznek, függetlenül attól, hogy azt egy új CCA belépő teljesítette vagy nem. E fejezet értelmezésében azonban a „csatlakozási befizetés" kifejezést egy már aktív CCA megállapodásba belépő új résztvevőknek a korábbi CCA tevékenységek eredményeiből való részesedés megszerzéséért teljesített befizetéseire korlátozzuk. A többi hozzájárulással, ideértve a kiegyenlítő befizetéseket is, a fejezet más részében külön foglalkozunk.

8.32. A csatlakozási befizetés összegét az új belépő által megszerzendő jogok szokásos piaci ára alapján kell meghatározni, figyelembe véve az új belépőnek a CCA teljes várt hasznából való arányos részesedését. Lehetséges, hogy a korábbi CCA tevékenység eredményének nincs értéke, amely esetben nincs csatlakozási befizetés. Olyan esetek is előfordulhatnak, amikor az új résztvevő egy már létező immateriális eszközt hoz be a CCA-ba, és ilyenkor helyénvaló, ha a többi résztvevő kiegyenlítő befizetéseket teljesít e hozzájárulás elismeréseképpen. Ilyen esetben pénzügyi szempontból nettósítani lehet a kiegyenlítő befizetéseket és a csatlakozási befizetést, azonban az adónyilvántartásokban bruttó módon kell vezetni a különálló fizetéseket.

8.33. Adójogi szempontból a csatlakozási befizetést ugyanúgy kell kezelni, mint ahogy azt az adott résztvevőre érvényes adórendszer általános szabályai (ideértve a kettős adóztatás elkerülését célzó egyezményeket is) előírják arra az esetre, ha a fizetés egy független (CCA-n kívüli) ügyletben történik hasonló jogosultság – pl. a CCA által már kifejlesztett immateriális eszközben való érdekeltség, befejezetlen termelés vagy múltbeli CCA tevékenységből származó tudás – megszerzése érdekében. Egy CCA csatlakozási befizetésnek semmilyen része sem minősül immateriális javak használatáért járó jogdíjnak, kivéve, ha a befizetés a befizetőt csak arra jogosít-

ja fel, hogy használja egy résztvevő (vagy egy harmadik fél) tulajdonát képező immateriális javakat, és a befizető nem szerez magukban az immateriális javakban is haszonhúzói jogosultságot.

8.34. A csatlakozási befizetésekhez hasonló kérdések merülhetnek fel akkor, ha egy résztvevő kilép a CCA-ból. A kilépő résztvevő eladhatja a múltbeli CCA eredményében való érdekeltségét (ideértve a befejezetlen termelést is) a többi résztvevőnek. Amennyiben a résztvevő kilépésekor tényleges jogátruházás történik, az átruházás ellenértékét a szokásos piaci ár elve szerint kell meghatározni. Ezt az ellenértéket „kilépési" (*buy-out*) kifizetésnek nevezik.

8.35. Bizonyos esetekben előfordulhat, hogy a korábbi CCA tevékenység eredményének nincs értéke, amely esetben nincs kilépési kifizetés sem. Emellett a kilépési kifizetés összegének meghatározásakor, a szokásos piaci ár elve szerint, tekintettel kell lenni a bennmaradó résztvevők hozam-várakozásaira. Például bizonyos esetekben egy résztvevő kilépése a folytatódó CCA tevékenység értékének észrevehető és számszerűsíthető csökkenését eredményezi. Ha azonban a kilépés következtében nem nőtt egy bennmaradó résztvevő CCA érdekeltségének értéke, nem lenne helyénvaló az ilyen résztvevőtől kilépési kifizetést követelni. Adójogi szempontból a kilépési kifizetést ugyanúgy kell kezelni, mint ahogy azt az adott résztvevőre érvényes adórendszer általános szabályai (ideértve a kettős adóztatás elkerülését célzó egyezményeket is) előírják arra az esetre, ha a fizetés egy független (CCA-n kívüli) ügyletben történik hasonló jogosultság – pl. a CCA által már kifejlesztett immateriális eszközben való érdekeltség, befejezetlen termelés vagy múltbeli CCA tevékenységből származó tudás – értékesítésekor. A kilépési kifizetésnek semmilyen része sem tekinthető az immateriális javak használatáért járó jogdíjnak, kivéve, ha a kifizetés a fizetőt csak arra jogosítja fel, hogy használja a kilépő résztvevő tulajdonát képező immateriális javakat, és a fizető nem szerez magukban az immateriális javakban is haszonhúzói jogosultságot.

8.36. Előfordulhatnak olyan esetek, amikor a csatlakozási befizetés vagy a kilépési kifizetés hiánya nem jelent problémát. Például nem várhatók el az ilyen fizetések, ha a megállapodás kizárólag olyan szolgáltatásnyújtást jelent, amelyet a résztvevők közösen vesznek igénybe és folyamatosan fizetnek érte, és a szolgáltatások nem hoznak létre semmilyen vagyont vagy jogot.

8.37. Ha egy tag csatlakozik vagy kilép a CCA-ból, arra is szükség lehet, hogy helyesbítsék a hozzájárulásban való arányos részesedést (a várt haszonból

való arányos részesedés változása alapján) a belépés vagy kilépés után maradó, több illetve kevesebb számú résztvevőre tekintettel.

8.38. Előfordulhatnak olyan esetek, amikor bár a CCA nem tartalmaz olyan feltételeket, amelyek a résztvevők belépésének vagy kilépésének következményeivel foglalkoznak, a résztvevők mégis megfelelő csatlakozási befizetéseket és kilépési kifizetéseket teljesítenek, és helyesbítik a hozzájárulásokban való arányos részesedést (tükrözve a várt haszonból való arányos részesedés változását), amikor változás történik a tagságban. Az ilyen feltétel puszta hiánya nem zárja ki azt a következtetést, hogy a múltbeli tevékenységek eredménye indokolhat CCA be- és kifizetéseket, feltéve, hogy a felek szándéka és magatartása egyébként megfelel az e fejezetben ismertetett irányelveknek. Mindazonáltal ideális esetben az ilyen megállapodásokat úgy módosítják, hogy azokba beépítik a jövőbeni tagságváltozás eseteivel foglalkozó rendelkezéseket.

8.39. Ha egy CCA megszűnik, a szokásos piaci ár elve megkövetelné, hogy minden egyes résztvevő haszonhúzói jogot szerezzen a CCA tevékenység eredményeiből a CCA teljes működési időszaka alatti összes hozzájárulásban való részesedés arányában (korrigálva a ténylegesen teljesített kiegyenlítő befizetésekkel, ideértve a megszűnéshez kapcsolódó fizetéseket is). A másik változat az, hogy egy résztvevő a szokásos piaci ár elvének megfelelő ellentételezésben részesül, ha lemond egy vagy több résztvevő javára a CCA eredményéből való részesedési jogáról.

F. Ajánlások a CCA szerkezetére és dokumentálására

8.40. A CCA-t úgy kell összeállítani, hogy az megfeleljen a szokásos piaci ár elvének. Egy szokásos piaci áron alapuló CCA általában a következő feltételeket elégíti ki:

a) a résztvevők közé csak olyan vállalkozások tartoznak, amelyek kölcsönös előnyöket kívánnak elérni magából a CCA tevékenységből (és nem csak a tevékenység egy részének vagy egészének elvégzéséből). Lásd a 8.10 bekezdést;

b) a megállapodás meghatározza az egyes résztvevőknek a CCA tevékenység eredményében való haszonhúzói jogának természetét és mértékét;

c) a CCA hozzájárulásokon, a megfelelő kiegyenlítő befizetéseken és a csatlakozási befizetéseken kívül nem teljesítenek más fizetéseket a CCA-n keresztül megszerzett vagyonban, szolgáltatásban vagy jogokban való haszonhúzói jogért;

d) az egyes hozzájárulások arányát megfelelő módon határozzák meg, egy olyan felosztási módszer alkalmazásával, amely tükrözi a megállapodástól remélt haszonban való osztozást;
e) a megállapodás megengedi a kiegyenlítő befizetések vagy hozzájárulások felosztásának jövőbeni módosítását egy ésszerű időszak eltelte után, hogy azok tükrözzék a résztvevők várt haszonban való arányos részesedéseinek változását; és
f) meghatározzák egy résztvevő belépése vagy kilépése, illetve a CCA megszűnése esetére vonatkozó helyesbítéseket (ideértve a csatlakozási befizetések és a kilépési kifizetések lehetőségét).

8.41. Mint azt a dokumentációról szóló V. fejezetben jeleztük, a megfontolt üzletvezetési elvek alkalmazása (a „jó gazda gondossága") arra készteti a résztvevőket, hogy elemzéseket készítsenek és szerezzenek be a tevékenység természetéről, a megállapodás feltételeiről, és azoknak a szokásos piaci ár elvével való összhangjáról. Ebben a kitételben burkoltan az fogalmazódik meg, hogy minden egyes résztvevő számára teljeskörűen rendelkezésre kell állnia olyan információknak, mint a CCA szerint végzendő tevékenységek részletei, a teljesítendő hozzájárulások és a várt haszon meghatározásának alapját képező előrejelzések, valamint a CCA tevékenység tervezett és tényleges költségei. Ezek a CCA-ra vonatkozó információk relevánsak és hasznosak lehetnek az adóhatóságok számára, és az adóalanyoknak késznek kell lenniük arra, hogy azokat kérés esetén átadják az adóhatóságnak. Az, hogy mi minősül releváns információnak, az adott CCA-t jellemző tényeken és körülményeken múlik. Hangsúlyozni kívánjuk, hogy az ebben a listában leírt információk nem tekinthetők minimum megfelelési kritériumoknak, sem pedig az adóhatóság által jogosan kérhető információk kimerítő listájának.

8.42. A CCA kezdeti feltételeit illetően a következő információk lehetnek relevánsak és hasznosak:
a) a résztvevők felsorolása;
b) minden olyan egyéb kapcsolt vállalkozás felsorolása, amely részt vesz a CCA tevékenységében, vagy amely várhatóan kiaknázza, vagy használja majd a tevékenység eredményeit;
c) a CCA hatálya alá tartozó tevékenységek és a konkrét projektek;
d) a megállapodás időtartama;
e) a résztvevők várt nyereségből való arányos részesedésének számítási módja, és az ehhez felhasznált minden előrejelzés;
f) minden egyes résztvevő kezdeti hozzájárulásának formája és értéke, valamint annak részletes leírása, hogy miképpen határozzák meg a

kezdeti és a folyamatos hozzájárulások értékét, és miképpen alkalmazzák következetesen a számviteli alapelveket minden résztvevőre a ráfordítások és a hozzájárulások értékének meghatározásakor;

g) a CCA tevékenységgel összefüggő kötelezettségek és feladatok várható felosztása a részvevők és más vállalkozások között;

h) egy résztvevő CCA-ba való belépésének, vagy abból való kilépésének illetve a CCA megszüntetésének folyamata és következményei; és

i) a kiegyenlítő befizetésekre, vagy a megállapodás feltételeinek a gazdasági körülményekben végbement változások miatti módosítására vonatkozó rendelkezések.

8.43. A CCA időtartama alatt a következő információk bizonyulhatnak hasznosnak:

a) a megállapodás bármilyen módosítása (pl. feltételek, résztvevők, tevékenységi kör) és az ilyen változások következményei;

b) a CCA tevékenységtől remélt haszon meghatározásához felhasznált előrejelzések összehasonlítása a tényleges eredményekkel (azonban tekintettel kell lenni az 1.51. bekezdésre); és

c) a CCA tevékenység végzése során felmerült éves kiadások, a CCA időtartama alatt az egyes résztvevők által teljesített hozzájárulások formája és értéke, valamint annak részletes leírása, hogy miképpen határozzák meg a hozzájárulások értékét, és hogyan alkalmazzák következetesen a számvitelei alapelveket minden résztvevőre a kiadások és a hozzájárulások értékének meghatározásakor.

IX. fejezet

A SZERVEZETI ÁTALAKÍTÁSOK TRANSZFERÁR-KÉPZÉSI VETÜLETEI

Bevezetés

A. A témakör meghatározása

A.1. A fejezet témáját képező szervezeti átalakítások

9.1. A szervezeti átalakításnak nincs jogilag vagy általánosan elfogadott meghatározása. Ennek a fejezetnek az értelmezésében az üzleti átszervezés egy multinacionális vállalkozás funkcióinak, eszközeinek és/vagy kockázatainak a határokon átnyúló átcsoportosítását jelenti. A szervezeti átalakítás járhat értékes immateriális javak másik országba történő átadásával, bár ennek nem feltétlenül kell mindig így történnie. E mellett – vagy e helyett – a létező megállapodások felbontását vagy érdemi újratárgyalását is takarhatja. Ez a fejezet olyan szervezeti átalakításokkal foglalkozik, amelyek elsősorban a funkciók, eszközök és kockázatok multinacionális vállalatcsoporton belüli újraelosztását foglalják magukban, jóllehet a szervezeti átalakításnak valamely külső féllel (pl. szállítóval, alvállalkozóval, vevővel) fennálló kapcsolat is lehet a kiváltó oka és/vagy lehet hatással a műveletre.

9.2. Az 1990-es évek közepétől megfigyelhető, hogy a szervezeti átalakítás gyakran az immateriális javak és kockázatok nyereségpotenciállal együtt történő központosítását takarta. Ez jellemző módon a következőket jelentette:

- Teljes körű tevékenységet ellátó forgalmazó átalakítása a külföldi kapcsolt vállalkozás – amely fővállalkozóként működik – korlátozott kockázatot viselő forgalmazójává vagy bizományosává,
- Teljes körű tevékenységet ellátó gyártó átalakítása a külföldi kapcsolt vállalkozás – amely fővállalkozóként működik – korlátozott kockázatot viselő gyártójává vagy bérmunkásává,Immateriális javakhoz fűződő jo-

gok átruházása a csoport egy központi egységére (pl. egy szellemi tulajdon birtoklására létrehozott társaságra, „IP társaság").

9.3. A szervezeti átalakításnak olyan formája is létezik, amikor több immateriális jószág és/vagy kockázat operatív vállalkozásokhoz (pl. gyártókhoz vagy forgalmazókhoz) kerül át, továbbá a működés (gyártó üzemek és/vagy folyamatok, kutatási és fejlesztési tevékenységek, értékesítés, szolgáltatások) racionalizálását, specializációját vagy összevonását is jelentheti, beleértve a tevékenységek leépítését vagy megszűntetését is. A szokásos piaci ár elve és az ebben a fejezetben szereplő útmutatás egyformán érvényes a szervezeti átalakítás kategóriájába tartozó ügyletek minden olyan típusára, amely a 9.1. bekezdésben foglalt meghatározásnak megfelel, függetlenül attól, hogy egy többé vagy kevésbé központosított üzleti modellt eredményez-e.

9.4. Az üzleti szféra OECD 2005. és 2009. között lefolytatott konzultációs folyamatában részt vevő képviselőinek elmondása szerint a szervezeti átalakítás okai között a következő törekvések fogalmazódtak meg: a szinergiahatás és a méretgazdaságosság maximalizálása, az üzletágak menedzsmentjének korszerűsítése, valamint az értéklánc hatékonyságának javítása – a globális szervezetek megjelenését elősegítő, internet alapú technológiák fejlődéséből származó előnyök kihasználása mellett. Rámutattak továbbá, hogy gazdasági visszaesés idején a jövedelmezőség megőrzése vagy a veszteségek visszafogása is szükségessé tehet szervezeti átalakításokat, például kapacitástöbblet esetén.

A.2. A fejezetben érintett kérdéskörök

9.5. Ez a fejezet a szervezeti átalakítások transzferár-képzéssel kapcsolatos kérdéseit, azaz az OECD Modellegyezmény 9. cikkének (Kapcsolt vállalkozások) és a jelen Irányelveknek a szervezeti átalakításokkal összefüggésben történő alkalmazását tárgyalja.

9.6. A szervezeti átalakítások általában a nyereség MNE csoport tagjai közötti újraelosztásával járnak, amelyre akár közvetlenül az átalakítást követően vagy akár néhány év alatt valósulnak meg. Ennek a fejezetnek az egyik – 9. cikkel kapcsolatos – fő célja annak bemutatása, hogy a nyereségnek ez az átcsoportosítása hogyan valósítható meg szokásos piaci ár elvével összhangban, és hogy ez az elv általában véve hogyan alkalmazható a szervezeti átalakításokra. Az integrált üzleti modellek megvalósítása és a globális szervezetek kialakulása – a jóhiszemű üzleti eljárásokat tekintve – megnehezíti a szokásos piaci ár elvére épülő elmélet keretei közötti gondolkodást, amely szerint az MNE csoportok tagjait úgy kell kezelni, mintha

azok független felek lennének. A szokásos piaci ár elve gyakorlati alkalmazásának ezen elméleti nehézségeit ezek az Irányelvek is elismerik (lásd 1.10.–1.11. bekezdések). Mindazonáltal az Irányelvek e probléma ellenére is az OECD-tagországok erőteljes támogatását tükrözik a szokásos piaci ár elve mellett és támogatást amellett, hogy megtörténjen a használatának leírására, valamint a gyakorlati alkalmazhatóságának a finomítása (lásd az 1.14.–1.15. bekezdéseket). A szervezeti átalakításokkal összefüggésben felmerülő kérdések feldolgozása során az OECD szem előtt tartotta ezt az elméleti nehézséget, és reális, ésszerűen pragmatikus megközelítéseket próbált kidolgozni.

9.7. Ez a fejezet csak az OECD Modellegyezmény 9. cikkének hatálya alá eső kapcsolt vállalkozások közötti ügyletekkel foglalkozik, a nyereség ugyanazon vállalkozáson belüli megosztása – az OECD Modellegyezmény 7. cikke alapján – kívül esik a keretein, mivel ez a témakör a 6. számú munkacsoport telephelyeknek tulajdonítható nyereség megállapításáról szóló jelentésének a témáját képezi.[1] A 9. cikk szerinti útmutatás kidolgozása a 7. cikkhez kidolgozott, OECD által elfogadott megközelítéstől (Authorised OECD Approach („AOA")) függetlenül történt.

9.8. E fejezet keretein kívül esnek a visszaélések elleni belföldi szabályok és az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó jogszabályok. Ugyancsak nem tartozik e fejezet tárgykörébe a szokásos piaci ár alapú kifizetések belföldi adójogi kezelése, beleértve az ilyen összegek levonhatóságát és a tőke terhére történő szokásos piaci ár alapú kifizetések tőkenyereségre vonatkozó belföldi adórendelkezések általi szabályozásának a módját. A fejezet nem foglalkozik az általános forgalmi adóval és a közvetett adókkal sem, jóllehet ezek fontos kérdéseket vetnek fel szervezeti átalakítások során.

[1] Lásd a telephelyeknek tulajdonítható nyereség megállapításáról szóló jelentést, amelyet 2008. június 24-én fogadott el az Adóügyi Bizottság, kiadását pedig 2008. július 17-én hagyta jóvá a Tanács, valamint a telephelyeknek tulajdonítható nyereség megállapításáról szóló jelentés 2010. évi átdolgozott változatát, amelyet 2010. június 22-én fogadott el az Adóügyi Bizottság, kiadását pedig 2010. július 22-én hagyta jóvá a Tanács.

B. Az OECD Modellegyezmény 9. cikkének és az Irányelveknek az alkalmazása a szervezeti átalakításokra: elméleti keret

9.9. Ez a fejezet abból az alapfeltevésből indul ki, hogy a szokásos piaci ár elvét és a jelen Irányelveket nem szabad eltérően alkalmazni a szervezeti átalakításokra, illetve az átalakítások után zajló ügyletekre, mint azon ügyletek esetében, amelyek egy kezdeti struktúra kialakítást követően zajlanak. Az OECD Modellegyezmény 9. cikkelye és a szokásos piaci ár elve szempontjából a lényeges kérdés, hogy a szervezeti átalakítás során teremtett vagy kikötött feltételek különböznek-e azoktól, amelyekben független vállalkozások állapodtak volna meg. Ennek a fejezetnek az útmutatásai mind ebben az elméleti keretben érvényesek. Ez a fejezet négy részből áll, amelyeket együtt kell értelmezni.

I. rész: A kockázatokkal kapcsolatos különleges megfontolások

A. Bevezetés

9.10. A szervezeti átalakítás szempontjából döntő fontossággal bírnak a kockázatok. A kapcsolt vállalkozások közötti kockázatmegosztás vizsgálata a funkcionális elemzés nélkülözhetetlen eleme. A szabadpiacon a nagyobb kockázat vállalásának fejében általában magasabb az elvárt hozam, bár a tényleges hozam nem feltétlenül a kockázat tényleges megvalósulásának arányától függően nő vagy éppen nem nő (lásd az 1.45. bekezdést). A szervezeti átalakítás gyakran a helyi tevékenységek alacsony kockázatú tevékenységekké (pl. alacsony kockázattal járó forgalmazói tevékenységgé vagy alacsony kockázattal járó bérgyártássá) történő átalakulását eredményezi, amely tevékenységekhez viszonylag alacsony (de általában állandó) hozam párosul azon az alapon, hogy a vállalkozói kockázatokat egy másik fél viseli, aki a reziduális nyereségre jogosult. Ezért az adóhatóságok számára fontos, hogy értékeljék az átalakított vállalkozás jelentős kockázatainak az újraelosztását, és az újraelosztás következményeit a szokásos piaci ár elvének alkalmazására a szervezeti átalakítás, illetve az átalakítás utáni ügyletekre vonatkozóan. Ez a rész a 9. cikkely és különösen az 1.47.–1.53. bekezdések értelmezése és alkalmazása szempontjából tárgyalja a kockázatok kapcsolt vállalkozások közötti megosztását. Célja, hogy általános útmutatást nyújtson azokra a kockázatokra vonatkozóan, amelyek ebben a fejezetben, más részekben jelentőséggel bírnak, úgy mint a II. részben a szervezeti átalakításért járó szokásos piaci ár alapú ellenszolgáltatás, a III. részben a szervezeti átalakítás utáni kapcsolt ügyletek díjazása és a IV. részben azok az ügyletek, amelyet egy adóalany felismer vagy sem.

B. Szerződéses feltételek

9.11. A 7. cikkelyhez kidolgozott, OECD által elfogadott megközelítéstől eltérően a kockázatok 9. cikkelyével összefüggésben történő vizsgálatát a felek közötti szerződéses feltételek elemzésével kell kezdeni, mivel általá-

ban ezek határozzák meg a kockázatok felek közötti megosztását. A szerződéses megállapodások jelentik a kiindulópontot annak megállapításához, hogy az ügylet melyik résztvevője viseli az ügylethez kapcsolódó kockázatot. Ezért a helyes gyakorlat az lenne, ha a kapcsolt vállalkozások írásba foglalnák a jelentős kockázatok megosztására vagy átruházására vonatkozó döntéseiket mindazon ügyleteket megelőzően, amelyekkel kapcsolatban kockázatokat fognak viselni vagy átruházni, és dokumentálnák annak értékelését, hogy a jelentős kockázat-átcsoportosítások, milyen következményekkel járnak a a nyereségpotenciálra. Ahogy az 1.52. bekezdésben már szerepelt, egy ügylet feltételei a felek közötti írásos szerződésben vagy levelezésben és/vagy egyéb kommunikációban találhatók meg. Írásos szerződés hiányában a felek szerződéses kapcsolatát magatartásukból és azokból a gazdasági alapelvekből kell levezetni, amelyek általában független felek kapcsolatát is vezérlik.

9.12. Az adóhatóságnak azonban – az 1.47.–1.53. bekezdésekben leírtak szerint – jogában áll megkérdőjelezni a kapcsolt vállalkozások szerződésben állított kockázat-megosztását, amennyiben az nem áll összhangban az ügylet gazdasági tartalmával. Ezért a kapcsolt vállalkozások közötti kockázatmegosztásnak és a kockázatmegosztás transzferár-képzéssel kapcsolatos következményeinek a vizsgálata során nemcsak a szerződéses feltételeket kell szemügyre venni, hanem a következő kérdéseket is meg kell vizsgálni:

- A kapcsolt vállalkozások magatartása megfelel-e a kockázatok szerződés szerinti megosztásának? (lásd alább a B.1. részt)
- A kockázatok kapcsolt ügyletben alkalmazott megosztása megfelel-e a szokásos piaci ár elvének? (lásd alább a B.2. részt)
- Milyen következményekkel jár a kockázatmegosztás? (lásd alább a B.3. részt).

B.1. A kapcsolt vállalkozások magatartása megfelel-e a kockázatok szerződés szerinti megosztásának?

9.13. A független vállalkozások közötti ügyletek során a felek eltérő érdekei biztosítják azt, hogy a felek általában arra törekeszek, hogy a másik fél betartsa a szerződés feltételeit, és azokat csak akkor hagyják figyelmen kívül, vagy módosítsák a tényeknek megfelelően, ha az mindkét félnek érdekében áll. A kapcsolt vállalkozások esetében nem feltétlenül áll fenn ilyen érdekkülönbség, és ezért fontos annak vizsgálata, hogy a felek magatartása megfelel-e a szerződés feltételeinek, vagy pedig a felek viselkedése azt jelzi, hogy a szerződéses feltételeket nem követték, vagy azok színleltek.

Ilyen esetekben további elemzésre van szükség az ügylet valódi feltételeinek meghatározásához.

9.14. Általában a felek magatartása tekinthető a valódi kockázatmegosztás legjobb bizonyítékának. Az 1.48. bekezdésben szerepel egy példa, amelyben egy gyártó vagyontárgyat értékesít egy másik országban található kapcsolt forgalmazónak, és azt állítja, hogy valamennyi árfolyamkockázatot a forgalmazó visel, de valójában látszik, hogy a transzferárat úgy helyesbítették, hogy a forgalmazót megvédjék az árfolyammozgások minden hatásától. Ilyen esetben az adóhatóságok kétségbe vonhatják az árfolyamkockázat megosztására vonatkozó állítást.

9.15. Egy másik, a szervezeti átalakításokhoz köthető példa az, amikor a szerződés alapján a készletkockázatot teljes mértékben a külföldi kapcsolt vállalkozás viseli. Ilyenkor a kockázatmegosztás vizsgálata során fontos lehet szemügyre venni például azt, hogy hol történik a készletek leírása (azaz a belföldi adóalany valójában a leírt készletek értékét csökkentő tételként veszi figyelembe), és bizonyítékokra lehet szükség annak megerősítésére, hogy a felek magatartása a kockázatok szerződés szerinti megosztását támasztja alá.

9.16. A harmadik példa annak megállapításához kapcsolódik, hogy egy forgalmazási megállapodásban melyik fél viseli a vevői kockázatot. Teljes körű forgalmazói tevékenység végzéséről szóló megállapodás esetén a behajthatatlan tartozásokkal kapcsolatos kockázat általában az értékesítés árbevételét elkönyvelő forgalmazót terheli (minden esetleges kockázatmérséklő vagy kockázatátruházó mechanizmus ellenére). Ezt a kockázatot általában az év végi mérleg is tükrözi. A független forgalmazó által viselt kockázat mértéke azonban eltérő lehet, ha a forgalmazó egy másik féltől (pl. beszállítótól) kártérítést kap a behajthatatlan követelésekre, és/vagy az általa alkalmazott vételi ár megállapítása a viszonteladási ár vagy a ténylegesen teljesített (nem pedig a számlázott) bevétel arányában meghatározott jutalék alapján történik. A felek között végbemenő ügyletek tényleges feltételeinek – többek között az ügylet árképzésének és az esetleges vevői kockázat árképzésre gyakorolt hatásának – a vizsgálata nyújthat bizonyítékot arra, hogy a behajthatatlan tartozásokkal kapcsolatos kockázatot valójában a beszállító vagy a forgalmazó viseli (avagy együttesen viselik).

B.2. A kockázatok kapcsolt ügyletben alkalmazott megosztása megfelel-e a szokásos piaci ár elvének?

9.17. A kockázatok funkcionális elemzés során történő vizsgálatára vonatkozó útmutatást az 1.47.–1.51. bekezdések tartalmazzák.

B.2.1. Az összehasonlítható adatok szerepe

9.18. Ha az adatok azt bizonyítják, hogy az összehasonlítható független ügyletekben is hasonlóan történik a kockázatok megosztása, akkor a kapcsolt felek közötti szerződés szerinti kockázatmegosztás szokásos piaci alapúnak tekinthető. E tekintetben vagy a kapcsolt ügyletben részt vevő egyik fél független féllel megvalósított ügylete ("belső összehasonlítható ügylet") vagy a kapcsolt ügylet résztvevőitől különböző független felek által megvalósított ügylet („külső összehasonlítható ügylet") adatai lehetnek összehasonlíthatók. A kockázatmegosztás szokásos piaci ár elvének való megfelelésének a megítélésére szolgáló összehasonlítható ügyletek keresése általában nem a kockázatok forrását képező ügyletek általános összehasonlító elemzésétől elszigetelten történik. Az összehasonlítható ügyletek adataira azért van szükség, hogy a kapcsolt ügylet – és a szóban forgó ügyletben alkalmazott kockázatmegosztás – szokásos piaci ár elvének való megfelelése megítélhető lehessen.

B.2.2. Ha nincsenek összehasonlítható ügyletek

9.19. Bonyolultabb és vitathatóbb az a helyzet, amikor nem találhatók olyan összehasonlítható ügyletek, amelyek a kapcsolt ügyletben alkalmazott kockázatmegosztás szokásos piaci ár elvének való megfelelését bizonyítanák. Azonban, ha egy kapcsolt vállalkozások közötti megállapodás független vállalkozások között nem fordul elő, az önmagában még nem jelenti azt, hogy a megállapodás nincs összhangban a szokásos piaci ár elvével. Ha a kapcsolt vállalkozások közötti szerződés szerinti kockázatmegosztás nem támasztható alá összehasonlítható ügyletekkel, akkor azt kell megállapítani, hogy olyan kockázatmegosztásról van-e szó, mint amilyenben független felek hasonló körülmények között valószínűleg megállapodtak volna.

9.20. Mivel ennek a megállapítása szubjektív a dolog természeténél fogva, a bizonytalanságból és a kettős adózás lehetőségéből adódó kockázat lehetséges mértékben történő korlátozása miatt kívánatos egyfajta útmutatást adni a megállapítás módjára vonatkozóan. Az egyik segítségül hívható – bár nem perdöntő – tényező annak vizsgálata, hogy melyik fél rendelkezik (mely felek rendelkeznek) viszonylag nagyobb befolyással a kockázat felett, amely kérdés kifejtése alább, a 9.22.–9.28. bekezdésekben található. Továbbá, szokásos piaci körülmények között a kockázatvállalási hajlandóságot befolyásolja a független felek kockázatviselését feltételező pénzügyi kapacitás is. Ezekkel a tényezőkkel a 9.29.–9.32. bekezdések foglalkoznak. E két szóba jöhető tényező azonosításán túl azonban nem lehetséges

olyan szempontokat előírni, amelyek minden helyzetben bizonyosságot nyújtanának. Ezért csak nagyon körültekintően, az egyes eseteket övező tények és körülmények mérlegelését követően lehet megállapítani, hogy egy kapcsolt ügyletben úgy történik a kockázatok megosztása, ahogy független felek megállapodtak volna.

9.21. A „kockázat feletti befolyás" és a „pénzügyi kapacitás a kockázatvállalásra" fogalmaira tett utalásnak nem az a célja, hogy az OECD Modellegyezmény 9. cikkelye alatt egy olyan követelményt vezessen be, amely szerint a kockázatoknak mindig együtt kell mozogni a tőkével vagy az emberi erőforrást igénylő funkciókkal. A 9. cikkely szerinti elemzési háttér különbözik az OECD Modellegyezmény 7. cikkelye alapján kidolgozott, OECD által elfogadott megközelítéstől.

B.2.2.1. A kockázatok megosztása és befolyásolása

A „befolyásolás" fogalmának jelentősége

9.22. A kockázatok megosztása és befolyásolása közötti összefüggéssel mint a gazdasági tartalom szempontjából lényeges tényező kérdésével az 1.49. bekezdés foglalkozik. Az ott szereplő kijelentés tapasztalaton alapul. A kapcsolt ügyletben alkalmazott kockázatmegosztás szokásos piaci ár elvének való megfelelését bizonyító összehasonlítható ügyletek hiányában annak a tényezőnek a vizsgálata segíthet megállapítani, hogy független felek hasonló körülmények között hasonló kockázatmegosztásban állapodnának-e meg, hogy melyik fél rendelkezik nagyobb befolyással a kockázat felett. Ilyen helyzetekben, ha a kockázatokat a kapcsolt ügylet azon résztvevőjéhez rendelik, amelyik kisebb befolyással rendelkezik felettük, akkor az adóhatóság a kockázatmegosztás szokásos piaci jellegének a megkérdőjelezése mellett dönthet.

A „befolyásolás" jelentése ebben az összefüggésben

9.23. Az 1.49. bekezdésben használt értelemben a „befolyásolás" a kockázat vállalására (a tőke kockázatnak való kitételére) és a kockázat kezelésére valamint annak – belső kockázatkezelés vagy külső szolgáltató igénybevétele révén történő – módjára vonatkozó döntések meghozatalának a képességét jelenti. Ehhez a társaságnak azonban olyan emberi erőforrásokra – alkalmazottakra vagy igazgatókra – van szüksége, akik hatáskörrel rendelkeznek ezeknek a befolyásolási feladatoknak az ellátására, és ténylegesen el is látják azokat. Így ha a kockázatot az egyik fél viseli, akkor az a tény, hogy egy másik felet alkalmaz a kockázat napi kezelésére és figyelésére, nem elégséges ahhoz, hogy a kockázat erre a félre szálljon át.

9.24. Tehát a napi kockázatkezelési és kockázatfigyelési teendők végzése nem szükséges a kockázat befolyásolásához (hiszen ezek a tevékenységek kiszervezhetők), a szolgáltató által ellátott napi kockázatkezelési és kockázatfigyelési tevékenységek eredményének az értékelésére való képesség azonban igen (a befolyásolás szükséges szintje és a teljesítményértékelés fajtája az adott kockázat jellegétől függ). Ezt a következőképpen lehet szemléltetni.

9.25. Tegyük fel, hogy egy befektető egy vagyonkezelőt alkalmaz arra, hogy a tőkéjét a nevében befektesse. A befektető és a vagyonkezelő közötti megállapodástól függően a vagyonkezelő felhatalmazást kaphat arra, hogy a befektető nevében meghozza a napi befektetési döntéseket, miközben a befektetések értékvesztésének a kockázatát a befektető viseli. Ebben a példában a befektető rendelkezik befolyással a kockázatok felett, amelyet a következő három kérdésről hozott döntésen keresztül gyakorol: az adott vagyonkezelő alkalmazása (vagy a vele kötött szerződés felbontása), a vagyonkezelőre ruházott hatáskör mértéke és a számára kijelölt célkitűzések meghatározása, valamint a vagyonkezelő gondjaira bízott befektetések összege. Ezen kívül a vagyonkezelőnek általában rendszeres beszámolási kötelezettsége van a befektető felé, mivel az értékelni akarja a vagyonkezelő tevékenységének az eredményét. Ebben az esetben a vagyonkezelő egy szolgáltatást nyújt, és a saját szemszögéből kezeli az általa viselt üzleti kockázatot (pl. a jó hírneve védelme érdekében). A vagyonkezelő működési kockázata – például az ügyfél elvesztése – elkülönül az ügyfél által viselt befektetési kockázattól. Ez arra a tényre világít rá, hogy az a befektető, aki egy másik személyt hatalmaz meg a napi befektetési döntések meghozatalával, nem feltétlenül ruházza át a befektetési kockázatot az e döntéseket meghozó személyre.

9.26. A következő példában tegyük fel, hogy egy fő vállalkozó megállapodást köt egy szerződéses kutatóval arra, hogy a nevében kutatást végezzen. Tételezzük fel, hogy a felek közötti szerződés szerint a kutatás sikertelenségének a kockázatát a megbízó viseli, siker esetén pedig ugyancsak ő lesz a kutatás eredményének a tulajdonosa, míg a szerződéses kutató – a kutatás sikerétől vagy sikertelenségétől függetlenül – garantált díjazásban részesül, míg azonban a kutatás eredményével kapcsolatos tulajdonjog nem illeti meg. Noha a kutatással kapcsolatos napi teendőket a szerződéses kutató tudományos személyzete látja el, a megbízónak számos lényeges döntést kell hoznia az általa viselt kockázatok befolyásolása végett. Ezek közé tartozik például az adott kutatóval történő szerződéskötésre (vagy a vele kötött szerződés felbontására), az elvégzendő kutatás típusára és az ahhoz kapcsolódó

célkitűzésekre, valamint a szerződéses kutató által kezelt költségvetésre vonatkozó döntés. Ezen kívül a szerződéses kutatónak általában rendszeresen – például minden előre meghatározott sarokkő után – be kell számolnia a megbízónak, hogy az értékelhesse a kutatási tevékenységek eredményét. A szerződéses kutató saját működési kockázata – például az ügyfél elvesztése vagy a gondatlanság esetén kirótt büntetés elszenvedése – elkülönül a kutatás sikertelenségének megbízó által viselt kockázatától.

9.27. A harmadik példában tételezzük fel, hogy egy fővállalkozó egy szerződéses gyártót alkalmaz arra, hogy a fővállalkozó tulajdonát képező technológia alkalmazásával termékeket gyártson a nevében. Tegyük fel, hogy a felek közötti megállapodás szerint a megbízó garantálja a gyártónak, hogy a gyártó által a megbízótól kapott műszaki előírások és formatervek alapján, a termékmennyiségeket és a leszállítási határidőket meghatározó termelési tervnek megfelelően gyártott termékek 100%-át megvásárolja, a szerződéses gyártó pedig egy garantált díjazásban részesül függetlenül attól, hogy a megbízó el tudja-e adni, illetve milyen áron tudja eladni a termékeket a piacon. Noha a napi gyártási feladatokat a szerződéses gyártó személyzete látja el, a megbízónak számos lényeges döntést kell hoznia az általa viselt piaci és készletkockázatok kezelése érdekében. Ezek közé tartozik például az adott gyártóval történő szerződéskötésre (vagy a vele kötött szerződés felbontására), a gyártandó termékek típusára és az azokra vonatkozó műszaki előírásokra, a legyártandó mennyiségekre és a szállítási időpontokra vonatkozó döntés. A megbízótól elvárható, hogy értékelje a gyártási tevékenységek eredményét, beleértve a gyártási folyamat és az előállított termékek minőségellenőrzését is. A szerződéses gyártó saját működési kockázata – például az ügyfél elvesztése vagy a gondatlanság, illetve a megbízó által előírt minőségi és egyéb követelményeknek való nem megfelelés esetén kirótt büntetés elszenvedése – elkülönül a megbízó által viselt piaci és készletkockázatoktól.

9.28. Nem szabad megfeledkezni arról, hogy – amint az 1.49. bekezdésben is említésre kerül – olyan kockázatok is léteznek, amelyek felett egyik fél sem gyakorol jelentős ellenőrzést. Egyes kockázatok (pl. gazdasági feltételek, pénz- és értékpapír-piaci feltételek, politikai környezet, társadalmi mintázatok és trendek, verseny, nyersanyagok és munkaerő elérhetősége) jellemzően nem befolyásolhatók a felek által, bár döntéseket hozhatnak arra vonatkozóan, hogy kiteszik-e magukat ezeknek a kockázatoknak vagy sem, és hogy mérséklik-e, illetve hogyan mérséklik ezeket a kockázatokat. Azoknál a kockázatoknál, amelyek felett egyik fél sem gyakorol jelentős

ellenőrzést, nem a kockázat feletti befolyás az a tényező, amely a felek közötti kockázatmegosztás szokásos piaci voltának megállapítását segíti.

B.2.2.2. Pénzügyi kapacitás a kockázatvállalásra

9.29. Annak megítélése során, hogy a kapcsolt ügyletben alkalmazott kockázatmegosztás megfelel-e annak, amiben független felek hasonló körülmények között megállapodtak volna, egy másik figyelembe vehető – bár nem perdöntő – tényező, hogy a kockázatot viselő fél a kockázat hozzárendelésének az időpontjában rendelkezett-e a kockázat viseléséhez (azaz vállalásához) szükséges pénzügyi kapacitással.

9.30. Ha az a fél, akit a szerződés szerint a kockázat terhel (a továbbiakban: „a kockázatvállaló"), a szerződés megkötésének az időpontjában nem rendelkezett a kockázat vállalásához szükséges pénzügyi kapacitással, azaz például előre látható, hogy a kockázat bekövetkezése esetén nem rendelkezne a következmények viseléséhez szükséges erőforrásokkal, és nem is tesz intézkedéseket a kockázat fedezetére, akkor kétségek merülhetnek fel azzal kapcsolatban, hogy a kockázatot független körülmények között is ehhez a félhez rendelték volna. Ilyenkor előfordulhat, hogy a kockázatot – az adott eset tényeitől és körülményeitől függően – valójában a kockázatot átruházó anyavállalat, hitelező vagy egy másik fél viseli, függetlenül attól, hogy a szerződéses feltételek szerint azt állítólag a kockázatvállalóra ruházták.

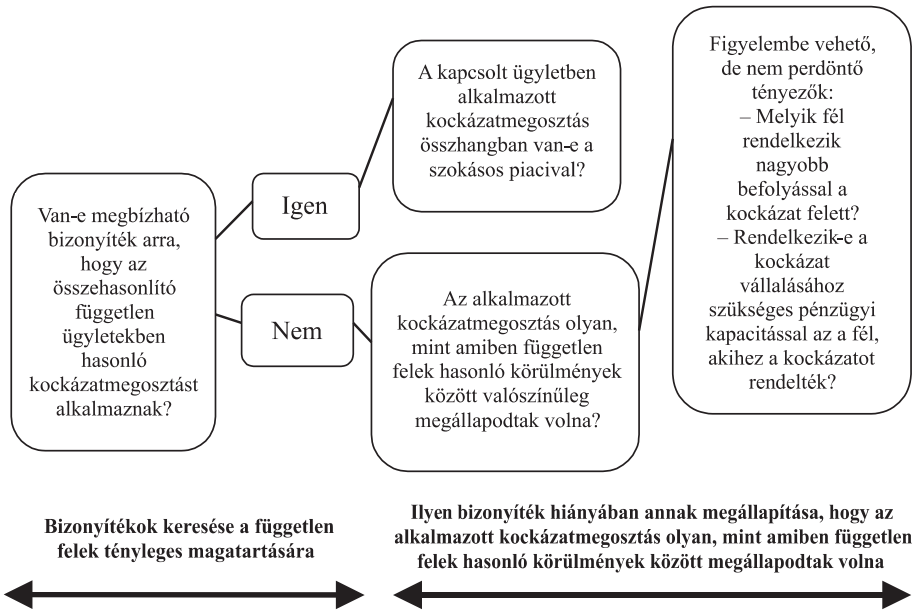
9.31. Ezt a következő példával lehet szemléltetni. Tegyük fel, hogy „A" társaság termékfelelősséget vállal a vevői irányában, majd egy olyan szerződést köt „B" társasággal, amelynek alapján a „B" társaság köteles megtéríteni minden olyan követelést, amely „A" társasággal szemben a felelősségvállalással kapcsolatban felmerül. A szerződés szerint a kockázat „A" társaságról átszáll „B" társaságra. Most tegyük fel, hogy a szerződéskötés időpontjában „B" társaság nem rendelkezik a kockázat vállalásához szükséges pénzügyi háttérrel, azaz követelés esetén előre láthatólag nem lenne képes „A" társaságnak fizetni, továbbá nem is tesz a kockázat bekövetkezésének esetére intézkedéseket annak fedezetére. Az adott eset tényeitől és körülményeitől függően ez azt jelenti, hogy a termékfelelősséggel kapcsolatos kockázat bekövetkeztének a költségeit tulajdonképpen „A" társaság viseli, ami alapján pedig gyakorlatilag nem valósult meg a kockázat „A" társaságról „B" társaságra történő átruházása. A másik lehetőség, hogy a „B" társaság anyavállalata vagy egy másik fél fedezi „A" társaság „B" társasággal szembeni követelését, amely esetben az „A" társaság valóban áthárítaná a kockázatot (jóllehet követelését nem „B" társaság térítené meg).

9.32. A kockázat vállalásához szükséges pénzügyi kapacitás nem feltétlenül ugyanaz, mint a kockázat bekövetkezéséből adódó következmények teljes körű viseléséhez szükséges pénzügyi kapacitás, mivel elegendő lehet, ha a kockázatot viselő fél meg tudja védeni magát a kockázat bekövetkezésének a következményeitől. Azonban a jó tőkeellátottságból önmagában még nem lehet arra következtetni, hogy a jó tőkeellátottsággal rendelkező fél viseli a kockázatot.

B.2.2.3. Illusztráció

9.33. Az alábbi ábra azt az általános eljárást mutatja be, amellyel megállapítható, hogy a kapcsolt ügyletben alkalmazott kockázatmegosztás megfelel-e a szokásos piaci körülményeknek.

Annak megállapítása, hogy a kapcsolt ügyletben alkalmazott kockázatmegosztás összhangban van-e a szokásos piaci ár elvével



B.2.3. Az összehasonlíthatóságot fokozó kiigazítás és a kapcsolt ügyletben alkalmazott kockázatmegosztás elutasítása közötti különbség[1]

9.34. Az összehasonlíthatóságot fokozó kiigazítás és a kapcsolt ügyletben alkalmazott kockázatmegosztás elutasítása közötti különbséget a következő – az 1.69. bekezdésben szereplővel megegyező – példa szemlélteti. Tegyük fel, hogy egy „A" országban található gyártónak kapcsolt forgalmazói vannak „B" országban. Tételezzük fel továbbá, hogy az „A" ország adóhatósága a gyártó kapcsolt ügyleteit vizsgálja, különös tekintettel a fölös készlet felhalmozásából adódó kockázat gyártó és a „B" országban tevékenykedő kapcsolt forgalmazói közötti megosztását. A példa szerint ebben az esetben jelentős a fölös készlet felhalmozásának a kockázata, ami indokolttá teszi egy részletes transzferár-elemzést. Kiindulópontként az adóhatóság a felek közötti szerződés feltételeit vizsgálná, hogy azok tükrözik-e a felek magatartása alapján leszűrhető gazdasági tartalmat és szokásos piaciak-e. Tételezzük fel, hogy ebben a konkrét esetben nem kétséges, hogy a felek magatartása összhangban áll a szerződéses feltételekkel, azaz a kapcsolt forgalmazókkal megvalósított ügyleteiben valóban a gyártó viseli a fölös készlet felhalmozásából adódó kockázatot.

9.35. Az adóhatóság megvizsgálná azt, hogy létezik-e olyan összehasonlítható független ügyletből származó bizonyíték, amely alátámasztja a gyártó kapcsolt ügyleteiben alkalmazott kockázatmegosztást annak meghatározására, hogy a szerződött kockázatmegosztás összhangban van-e a szokásos piaci ár elvével. Ha ilyen bizonyítékok léteznek belső vagy a külső összehasonlítható ügyletek alapján, akkor semmi sem ad okot az adóalany kapcsolt ügyleteiben alkalmazott kockázatmegosztás megkérdőjelezésére.

9.36. Most tegyük fel azt, hogy nem állnak rendelkezésre olyan belső vagy külső összehasonlítható ügyletek, amelyek a gyártó kapcsolt ügyleteiben alkalmazott kockázatmegosztás alátámasztására bizonyítékként szolgálnának. Az 1.69. bekezdés szerinti megállapítás alapján pusztán az a tény, hogy a független vállalkozások nem ugyanúgy osztják meg a kockázatokat, mint ahogy az adóalany által megvalósított kapcsolt ügyletben történik, nem elegendő a kapcsolt ügyletben alkalmazott kockázatmegosztás elutasításához, de okot adhat a kapcsolt forgalmazóval kötött megállapodás gazdasági logikájának az alaposabb vizsgálatára. Ebben az esetben azt kell megállapítani, hogy független felek vajon megállapodnának-e olyan

[1] Ez a rész az 1.49. bekezdésben és az 1.64.–1.69. bekezdésekben szereplő útmutatás összefüggéseivel foglalkozik.

kockázatmegosztásban, mint amit a szerződés szerint a kapcsolt ügyletben alkalmaztak. Ennek meghatározását segítheti annak a vizsgálata, hogy melyik fél rendelkezik (mely felek rendelkeznek) nagyobb befolyással a fölös készlet felhalmozásának a kockázata felett (lásd az 1.49. bekezdést és fentebb a 9.22.–9.28. bekezdéseket). Ahogy a 9.20. bekezdésben szerepel, a független ügyleteknél az a tényező is befolyásolhatja a kockázatmegosztást, hogy a kockázat hozzárendelésének az időpontjában rendelkezik-e az adott fél a kockázat vállalásához szükséges pénzügyi háttérrel.

9.37. Előfordulhat, hogy az adóalany által megvalósított kapcsolt ügyletben alkalmazottal azonos kockázatmegosztást alátámasztó összehasonlítható független ügyletek hiánya ellenére is megállapítást nyer, hogy a szóban forgó kockázatmegosztás gazdasági tartalommal bír, és kereskedelmileg ésszerű, például azért, mert a gyártó viszonylag nagyobb befolyással rendelkezik a fölös készlet felhalmozásának a kockázata felett, mivel ő dönt arról, hogy a forgalmazónak milyen mennyiségű terméket kell vásárolnia. Ebben az esetben a kockázatmegosztást tiszteletben kell tartani, de az összehasonlításba bevont kapcsolt és független ügyletek közötti lényeges eltérés hatásainak a kiküszöbölése érdekében az összehasonlíthatóságot fokozó kiigazításra lehet szükség.

9.38. Most tételezzük fel, hogy az adóhatóság úgy találja, az adóalany kapcsolt ügyletekre vonatkozó megállapodásai és különösen a fölös készlet felhalmozásából adódó kockázat gyártóhoz rendelése eltér attól, amit kereskedelmileg ésszerű magatartást tanúsító független vállalkozások hasonló körülmények között elfogadtak volna, mert egy független gyártó nem állapodna meg abban, hogy a fölös készlet felhalmozásából adódó tetemes kockázatot vállalja például azáltal, hogy a forgalmazóktól teljes áron visszavásárolja az eladatlan készleteket. Ebben az esetben az adóhatóság arra törekedne, hogy az ár módosításán keresztül ésszerű megoldást találjon. Abban a kivételes helyzetben azonban, amikor ármódosítással nem lehet ésszerű megoldást találni, az adóhatóság az 1.47.–1.50. bekezdésekben foglalt útmutatást követve áthárithatja a kockázatmegosztás következményeit a kapcsolt forgalmazókra (pl. azáltal, hogy megkérdőjelezi a gyártó kötelezettségét az eladatlan készletek teljes áron történő visszavásárlására), amennyiben az adott kockázat megosztása a vizsgált kapcsolt ügyletet befolyásoló összemérhetőségi tényezők egyike.

B.3. Milyen következményekkel jár a kockázatmegosztás?

B.3.1. A kockázatmegosztás adózás céljából elismert hatásai

9.39. Amennyiben megállapítást nyer, hogy a kockázatmegosztás megfelel a szokásos piaci ár elvének, akkor a kapcsolt ügylethez kapcsolódó kockázat hozzárendelése általában azzal a következménnyel jár az adott félre nézve, hogy

a) fedeznie kell a kockázatkezelés (belső kockázatkezelés vagy független szolgáltató igénybevételével történő kockázatkezelés) vagy a kockázatmérséklés esetleges költségeit (pl. fedezeti ügyletek költségei vagy biztosítási díj);

b) fedeznie kell a kockázat bekövetkezése esetén felmerülő esetleges költségeket. Ez adott esetben az eszközök értékelésének (pl. a készletek értékelésének) és/vagy a céltartalékok elszámolásának a várható hatásait is magában foglalja az alkalmazandó belföldi számviteli és adózási szabályoktól függően, valamint

c) ellenszolgáltatásként rendszerint magasabb hozamra számíthat (lásd az 1.45. bekezdést).

9.40. A kockázatok kapcsolt vállalkozások közötti újraelosztása mind a kockázatot átadó, mind a kockázatot átvevő fél számára eredményezhet pozitív és negatív hatásokat: az átruházás következtében egyrészt potenciális veszteségek és lehetséges kötelezettségek szállhatnak át a kockázatvállalóra, másrészt az átvállaló az átadott kockázathoz kapcsolódó elvárt hozamot is realizálhatja a kockázatot áthárító fél helyett.

9.41. Fontos kérdés annak értékelése, hogy egy kockázat gazdasági szempontból jelentősnek minősül-e, azaz jelentős nyereségpotenciált rejt-e magában, melynek következtében az adott kockázat megosztásának megváltoztatása a nyereségpotenciál jelentős átrendeződésére adhat magyarázatot. Egy kockázat jelentősége függ az adott kockázat nagyságrendjétől, bekövetkezésének a valószínűségétől, a kockázat kiszámíthatóságától, valamint a mérséklésének lehetőségétől. Ha egy kockázat gazdasági szempontból nem jelentős, akkor annak viselése vagy megosztásának megváltoztatása alapesetben nem magyarázza egy vállalkozás nyereségpotenciáljának tekintélyes összegét vagy éppen csökkenését. Egy független fél nem valószínű, hogy egy gazdasági szempontból jelentéktelen kockázat átadásával hozzájárulna nyereségpotenciáljának drasztikus csökkenéséhez.

9.42. Például, ha egy bizományossá átalakított, beszerzést és értékesítést végző forgalmazó a készletek feletti tulajdonjogát átruházza egy külföldi vállal-

kozóra, és az átruházás a készletkockázat átszállásához vezet, akkor az adóhatóság valószínűleg értékelni kívánja, hogy az átruházott készletkockázat gazdaságilag jelentős-e. A következőkre vonatkozóan kívánhat kérdéseket feltenni:

– a készletekbe történt befektetés szintje,
– a készletek elavulásának múltbeli alakulása,
– a készletekre kötött biztosítás költségei,
– szállítás közben elveszett (ha nem biztosított) készlet értékének múltbeli alakulása.

9.43. A számviteli beszámolók hasznos információkat szolgáltathatnak bizonyos kockázatok (pl. behajthatatlan követelések kockázata, készletkockázat) valószínűségére és mértékére vonatkozóan, de lehetnek olyan, gazdasági szempontból jelentős kockázatok is, amelyek ilyen formában nem jelennek meg a pénzügyi beszámolókban (pl. piaci kockázat).

B.3.2. Teremthet-e alacsony kockázatú környezetet egy transzferár-képzési módszer alkalmazása?

9.44. A szervezeti átalakítás témaköréhez kapcsolódó fontos kérdés a választott transzferár-képzési módszer és az adott módszerrel díjazott vállalkozásnál maradó kockázat szintje közötti összefüggés. Meglehetősen gyakori érv, hogy ha egy megállapodás díjazása a költség és haszon módszerrel vagy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerrel történik, amely módszerek használata bizonyos szintű bruttó vagy nettó nyereséget garantál a felek egyikének, akkor ez a fél alacsony kockázatú környezetben tevékenykedik. E tekintetben azonban különbséget kell tenni egyrészt aközött az árazási megállapodás között, ami alapján a szerződéses árakat és pénzügyi feltételeket a felek meghatározták, illetve aközött a transzferár-képzési módszer között, amely arra szolgál, hogy az ügyletben alkalmazott ár, margin vagy profit szokásos piaci értékének megállapítására szolgál.

9.45. Az előbbit illetően az ügyletben részt vevő fél által viselt kockázat értékelése során nem szabad figyelmen kívül hagyni az érintett fél díjazásának a feltételeit. Az árképzési megállapodás gyakorlatilag közvetlenül befolyásolhatja azt, hogy bizonyos kockázatok hogyan oszlanak meg a felek között, és esetenként alacsony kockázatú környezetet teremthet. Például, ha egy gyártó díjazása költség plusz alapon történik, ahol a költség ténylegesen felmerült költségeket jelenti, akkor ennek következményeként ez a gyártó védve lehet a nyersanyagárak ingadozásának a kockázataival szemben. Másrészt lehetnek olyan kockázatok is, amelyek megosztása nem az

árképzési megállapodásból következik. Például, a gyártási tevékenység költség plusz alapon történő díjazása a dolog természeténél fogva nem feltétlenül érinti a felek közötti gyártási megállapodás megszűnése által jelentett kockázat megosztását.

9.46. Ami az ügyletben alkalmazott ár, árrés vagy nyereség vizsgálatára használt transzferár-képzési módszert illeti, erre a célra mindig az adott eset körülményeinek leginkább megfelelő transzferár-képzési módszert kell választani (lásd a 2.2. bekezdést.), amelynek különösen a kockázat felek közötti megosztása szempontjából kell megfelelőnek lennie (feltéve, hogy az alkalmazott kockázatmegosztás összhangban van a szokásos piaci ár elvével), mivel a kockázatmegosztás fontos részét képezi az ügylet funkcionális elemzésének. Tehát az üzleti tevékenység jellege – azaz alacsony (vagy magas) kockázata – határozza meg a legalkalmasabb módszer kiválasztását, nem pedig fordítva. A szervezeti átalakítás után zajló ügyletek szokásos piaci ár alapú díjazásának a tárgyalását lásd ennek a fejezetnek a III. részében.

C. Jogkövetési kérdések

9.47. A helyes gyakorlat szerint az adóalanyoknak az ügyletek nagyságrendjét, komplexitását, kockázati szintjét és a végrehajtásuk környezetének állandó vagy változó voltát figyelembe véve kell kialakítaniuk az alkalmazott transzferárak megállapításának, nyomon követésének és felülvizsgálatának a folyamatát (lásd a 3.80.–3.83. bekezdéseket). Annak megítélése, hogy az adóalany által alkalmazott kockázatmegosztás összhangban van-e a szokásos piaci ár elvével fáradtságos és költséges folyamat lehet. Ésszerű lenne az elemzés elvárt hatókörét és mélységét a következők függvényében meghatározni:

- a kockázat lényegessége, különös tekintettel arra, hogy jelentős nyereségpotenciál kapcsolódik-e hozzá, valamint
- a kockázat megosztása terén tapasztalható jelentős változások előfordulása – például a kockázati profil szervezeti átalakítás következtében történő jelentős átalakulása.

II. rész: A szervezeti átalakításért járó szokásos piaci ellenszolgáltatás

A. Bevezetés

9.48. A szervezeti átalakítás jelentheti valamilyen érték – például értékes immateriális javak – határon átnyúló átadását, bár nem minden esetben ez történik. E mellett – vagy e helyett – a létező megállapodások, így például gyártási, forgalmazási, licensz, szolgáltatási stb. megállapodások felbontását vagy érdemi újratárgyalását is takarhatja. A transzferár-képzéssel kapcsolatos következményeket az értékátadást illetően ennek a résznek a „D" pontja, a létező megállapodások felbontását vagy érdemi újratárgyalását illetően pedig ennek a résznek az „E" pontja tárgyalja.

9.49. Az OECD Modellegyezmény 9. cikkelye értelmében, amennyiben két különböző országban található kapcsolt vállalkozás között funkciók, eszközök és/vagy kockázatok átadására, illetve a szerződéses kapcsolat felbontására vagy érdemi újratárgyalására kerül sor, és az ennek során teremtett vagy kikötött feltételek különböznek azoktól, mint amiket független vállalkozások teremtenének vagy kötnének ki egymás között, akkor mindaz a nyereség, amely e feltételek hiányában a vállalkozások egyikénél keletkezett volna, de a feltételek miatt nem keletkezett, beszámítható az érintett vállalkozás nyereségébe, és ennek megfelelően megadóztatható.

B. A szervezeti átalakítás értelmezése

9.50. Az, hogy a szervezeti átalakítás során teremtett vagy meghatározott feltételek összhangban vannak-e a szokásos piaci ár elvével összehasonlító elemzéssel – különösen a felek által ellátott funkciók, felhasznált eszközök és vállalt kockázatok, valamint a szerződéses feltételek, a gazdasági körülmények és az üzleti stratégiák vizsgálatával – állapítható meg.

9.51. Ha rendelkezésre állnak a szervezeti átalakítással potenciálisan összehasonlítható független ügyletek, akkor az összehasonlító elemzés során az összehasonlítás megbízhatóságát is értékelni kell, és – amennyiben szükséges és

lehetséges – meg kell határozni azokat az elfogadhatóan pontos, összehasonlíthatóságot fokozó kiigazításokat, amelyekkel az összehasonlítandó helyzetek közötti esetleges különbségek lényeges hatásai kiküszöbölhetők.

9.52. Előfordulhat, hogy nem találhatók olyan független ügyletek, amelyek a kapcsolt vállalkozások által megvalósított szervezeti átalakítással összehasonlíthatók lennének. Ez önmagában még nem jelenti azt, hogy a szervezeti átalakítás nincs összhangban a szokásos piaci ár elvével, de szükségessé teszi annak vizsgálatát, hogy a szervezeti átalakítás valóban megfelel-e a szokásos piaci ár elvének.[1] Ilyen esetekben a következők vizsgálata segíthet megállapítani, hogy független felek hasonló körülmények között valószínűsíthetően hasonló feltételekben állapodtak volna meg:

- A szervezeti átalakítással járó ügyletek, valamint a szervezeti átalakítás előtti és utáni funkciók, eszközök és kockázatok (lásd a B.1. részt);
- A szervezeti átalakítás üzleti okai és várt előnyei, a szinergiák szerepét is beleértve (lásd a B.2. részt);
- A felek reálisan elérhető lehetőségei (lásd a B.3. részt).

B.1. A szervezeti átalakítással járó ügyletek meghatározása: a szervezeti átalakítás előtti és utáni funkciók, eszközök és kockázatok

9.53. A szervezeti átalakítás különféle formákat ölthet, és érintheti egy MNE csoport csak két tagját vagy annál többet. Egy egyszerű, szervezeti átalakítás előtti megállapodás tartalmazhatja például azt, hogy egy teljes körű tevékenységet végző gyártó árukat állít elő és értékesít egy kapcsolt, ugyancsak teljes körű tevékenységet végző forgalmazónak, aki a termékeket továbbértékesíti a piacon. A szervezeti átalakítás állhat ennek a kétoldalú megállapodásnak a módosításából, melynek következtében a forgalmazó korlátozott felelősségű forgalmazóvá vagy bizományossá alakul át, miközben a teljes körű tevékenységet végző forgalmazó által korábban viselt kockázatok a gyártóra szállnak át (lásd a kockázatok tárgyalását ennek a fejezetnek az I. részében). A szervezeti átalakítás gyakran bonyolultabb ennél, és a szervezeti átalakítás előtti megállapodásban részt vevő egyik vagy mindkét fél által ellátott funkciók, alkalmazott eszközök és/vagy vállalt kockázatok csoport egy vagy több további tagjára történő átruházásával jár.

9.54. A szervezeti átalakításkor az MNE csoporton belüli bármely átalakított vállalkozásnak fizetendő, szokásos piaci ellenszolgáltatás, valamint az ellenszolgáltatást nyújtó csoporttag meghatározása során fontos annak azo-

[1] Lásd az 1.11. bekezdést.

nosítása, hogy milyen ügyletre vagy ügyletekre kerül sor az átalakított vállalkozás és a csoport egy vagy több más tagja között. Ez az elemzés jellemzően a szervezeti átalakítás előtti és utáni funkciók, eszközök és kockázatok meghatározását jelenti. Fontos értékelni az átalakított vállalkozás átszervezés előtti megállapodás szerinti jogait és kötelezettségeit (a vonatkozó körülmények között beleértve a kötelmi és az üzlet jog alapján fennállókat is), valamint azt, hogy ezek a jogok és kötelezettségek hogyan és milyen mértékben változnak meg a szervezeti átalakítás következtében.

9.55. Az átalakított vállalkozás jogai és kötelezettségei értékelésének nyilvánvalóan azon a követelményen kell alapulnia, hogy ezek a jogok és kötelezettségek a független vállalkozások közötti kapcsolatokat általában szabályozó gazdasági elveket tükrözzék (lásd az 1.52. és 1.53. bekezdéseket). Előfordulhat például, hogy egy átalakított vállalkozás jogilag egy rövid távú vagy „tetszőlegesen meghatározható" időtartamú szerződéses megállapodás hatálya alatt áll a szervezeti átalakítás időpontjában. A vállalkozás tényleges magatartása azonban egy hosszabb távú megállapodásra – és ebből következően a jogilag érvényes szerződéses megállapodásban jelzettnél szélesebb körű jogokra – utal.

9.56. A hasonló helyzetben fennálló jogokra és kötelezettségekre vonatkozó bizonyítékok hiányában szükség lehet annak meghatározására, hogy milyen jogokat és kötelezettségeket állapított volna meg a két fél abban az esetben, ha független felekként vesznek részt az ügyletben. Ennek értékelése során vigyázni kell az utólagos éleslátás mellőzésére (lásd a 3.74. bekezdést).

B.2. A szervezeti átalakítás üzleti okainak és várt előnyeinek az értelmezése, a szinergiák szerepét is beleértve

9.57. Az üzleti szféra OECD konzultációs folyamatában részt vevő képviselőinek az elmondása szerint a multinacionális vállalkozások számára – függetlenül attól, hogy milyen termékekkel foglalkoznak, vagy mely szektorokban tevékenykednek – egyre fontosabb, hogy olyan szervezeti felépítést alakítsanak ki, amely lehetővé teszi a gyártási, kutatási és elosztási funkciók mindinkább központosított ellenőrzését és irányítását. A szervezeti átalakítás fontos mozgatórugói között a globalizálódó gazdaságban folyó versenyből fakadó nyomást, a gazdaságos üzemmérettel elérhető megtakarításokat, valamint a specializáció, a hatékonyságnövelés és a költségcsökkentés iránti igényt említették. Ha egy adóalany a várható szinergiákat jelöli meg a szervezeti átalakítás kiemelkedő üzleti okaként, akkor a helyes gyakorlat szerint dokumentálnia kell, hogy a szervezeti átalakításról hozott döntés vagy a szervezeti átalakítás megvalósítása időpontjában

melyek ezek a szinergiák, és milyen feltételek esetén várható a kialakulásuk. A csoport szintjén valószínűleg készül ilyen – nem adózási célokat szolgáló – dokumentáció a szervezeti átalakítás döntéshozatali folyamatának az alátámasztása végett. A 9. cikkely alkalmazása céljából az lenne a helyes gyakorlat, ha az adóalany dokumentálná, hogy ezek az előre jelzett szinergiák milyen hatást gyakorolnak a vállalkozás szintjén a szokásos piaci ár elvének alkalmazására. Noha a várható szinergiák fontosak lehetnek a szervezeti átalakítás megértéséhez, az azt követő elemzések során vigyázni kell az utólagos éleslátás mellőzésére (lásd a 3.74. bekezdést).

9.58. Az a tény, hogy egy MNE csoportot a várt szinergiák késztethetnek a szervezeti átalakításra, nem feltétlenül jelenti azt, hogy a szervezeti átalakítást követően valóban növekedni fog a csoport nyeresége. Előfordulhat, hogy a fokozott szinergiák lehetővé teszik az MNE csoport számára, hogy több nyereségre tegyen szert, mint amire akkor számíthatott volna a jövőben, ha a szervezeti átalakításra nem kerül sor, de nem szükségszerű, hogy a nyeresége több legyen, mint a szervezeti átalakítást megelőzően – például ha a versenyképesség fenntartása, nem pedig növelése teszi szükségessé a szervezeti átalakítást. Ráadásul a várt szinergiák nem mindig válnak valóra: lehetnek olyan esetek, amikor egy globális üzleti modell megvalósítása valójában a költségek növekedését és a hatékonyság csökkenését idézi elő, jóllehet a csoportszintű szinergiák fokozására tervezték.

B.3. A felek reálisan elérhető egyéb lehetőségei

9.59. A szokásos piaci ár elvének az alkalmazása azon az elgondoláson alapul, hogy a független vállalkozások egy potenciális ügylet feltételeinek értékelésekor összevetik az ügyletet a számukra reálisan elérhető egyéb lehetőségekkel, és csak akkor kötik meg az ügyletet, ha nem találnak olyan alternatívát, amely egyértelműen vonzóbb. Más szóval, a független vállalkozások csak akkor valósítanak meg egy ügyletet, ha az nem hozza őket rosszabb helyzetbe annál, mint amit a következő legjobb lehetőség kínál. A felek egymáshoz viszonyított helyzetének megértéséhez fontos lehet, hogy az összehasonlító elemzés a reálisan elérhető egyéb lehetőségek mérlegelésére is kitérjen.

9.60. Ezért a szokásos piaci ár elvének alkalmazásakor az adóhatóság minden ügyletet az adóalany által felépített formában értékel, kivéve, ha az így strukturált ügylet nincs összhangban az 1.65. bekezdés útmutatásával. A reálisan rendelkezésre álló alternatív struktúrákat mérlegelni annak értékelésekor szükséges, amikor annak eldöntése történik, hogy a kapcsolt

ügylet feltételei (különösen az árképzés) elfogadhatók lennének-e egy azonos választási lehetőségekkel szembesülő, hasonló körülmények között tevékenykedő független adóalany számára is. Ha nagyobb nyereséget eredményező struktúrát is lehetett volna választani, de az adóalany által alkalmazott struktúra gazdasági tartalma és formája nem áll ellentmondásban, és a struktúra kereskedelmileg nem ésszerűtlen annyira, hogy gyakorlatilag megakadályozná az adóhatóságot abban, hogy a helyes transzferárat megállapítsa, akkor az ügyletet az adóhatóság nem hagyhatja figyelmen kívül. A kapcsolt ügyletben alkalmazott ellentételezést azonban módosíthatja annak a nyereségnek az alapján, amely az alternatív struktúra alkalmazása esetén keletkezett volna, mivel a független vállalkozások csak akkor kötnek meg egy ügyletet, ha nem találnak egyértelműen vonzóbb alternatívát.

9.61. Szokásos piaci körülmények között elképzelhetőek olyan helyzetek, amikor egy társaság számára rendelkezésre állt volna egy vagy több reális lehetőség, amely(ek) egyértelműen kedvezőbb(ek), mint az átstrukturálás feltételei (figyelembe véve valamennyi fontos feltételt, a kereskedelmi és piaci feltételek alakulását, a különféle lehetőségek által ígért potenciális nyereséget és a szervezeti átalakításért kapott ellenszolgáltatást vagy kártérítést is beleértve), és amelyek elképzelhetően azt a lehetőséget is magukban foglalták volna, hogy ne vegyen részt a szervezeti átalakításban. Ilyen esetekben előfordulhat, hogy egy független fél nem fogadta volna el a szervezeti átalakítás feltételeit.

9.62. Olyan helyzetek is léteznek szokásos piaci körülmények között, amikor az átalakított félnek nem állt volna rendelkezésére az átalakítás feltételeinek az elfogadásától eltérő, de annál egyértelműen vonzóbb, reális választási lehetőség, így például egy szerződés kártérítés fejében vagy kártérítés nélkül történő felbontása, amellyel az „E" rész foglalkozik majd. A hosszabb távú szerződések általában tartalmaznak egy kikötést, amelyre hivatkozva az egyik fél csak indokolt esetben mondhatja fel a szerződést idő előtt. Ha a szerződés bármelyik fél számára engedélyezi a szerződés felmondását, akkor előfordulhat, hogy a megállapodást felmondó fél azért választja ezt a lehetőséget, mert a szerződés felmondásáról szóló kikötés alapján úgy ítéli meg, hogy kedvezőbb lenne a számára, ha az adott szolgáltatást a továbbiakban nem venné igénybe, vagy a saját szervezetén belül végezné el a tevékenységet, vagy egy olcsóbb vagy hatékonyabb szolgáltatóval (szolgáltatást igénybe vevővel) működne együtt, vagy jövedelmezőbb lehetőségeket (szolgáltatót) keresne. Abban az esetben viszont, ha az átalakított fél jogokat vagy más eszközöket, illetve egy folyamatosan működő vállalkozást ruház

át egy másik félre, akkor ezért az átruházásért – a „D" részben alább leírtaknak megfelelően – valamilyen ellenszolgáltatásban kell részesülnie.

9.63. A szokásos piaci ár elve szerint a kapcsolt vállalkozások között teremtett vagy kikötött feltételeket az egyes vállalkozások szintjén kell értékelni. Az a tény, hogy az MNE csoport szintjén elfogadható üzleti okok – például csoport szintű szinergiák teremtése – késztetnek a funkciók, eszközök és/vagy kockázatok határon átnyúló átcsoportosítására, nem válaszolja meg azt a kérdést, hogy az a szervezeti átalakítás minden egyes érintett vállalkozás szempontjából összhangban történt a szokásos piaci ár elvével.

9.64. A reálisan elérhető lehetőségek említésének nem az a célja, hogy olyan követelményt állítson az adóalanyok elé, amelynek értelmében minden lehetséges, reálisan elérhető, feltételezett lehetőséget dokumentálniuk kellene. Ahogy a 3.81. bekezdésben is szerepel, az összehasonlító elemzés során nem követelmény valamennyi szóba jöhető információforrás teljes körű felkutatása. Szándék szerint a figyelmet arra kell fordítani, hogy amennyiben rendelkezésre áll egy egyértelműen vonzóbb lehetőség, akkor azt a szervezeti átalakítás feltételeinek az elemzésekor tekintetbe kell venni.

C. A nyereségpotenciál átrendeződése a szervezeti átalakítás következtében

C.1. Nyereségpotenciál

9.65. Egy független vállalkozás nem feltétlenül kap ellentételezést azért, ha üzleti megállapodásainak a változása következtében csökken a nyereségpotenciálja vagy a várható jövőbeli nyeresége. A szokásos piaci ár elve szerint egy vállalkozásnak nem jár ellenszolgáltatás pusztán amiatt, hogy a jövőben kevesebb nyereségre számíthat. A szokásos piaci ár elvének szervezeti átalakításokra történő alkalmazása során ezért azt a kérdést kell megválaszolni, hogy sor kerül-e valamilyen értékkel bíró dolog (jogok vagy más eszközök) átruházására vagy létező megállapodások felmondására vagy érdemi újratárgyalására, és hogy a szóban forgó átruházás, felmondás vagy érdemi újratárgyalás esetén független felek hasonló körülmények között nyújtanának-e ellenszolgáltatást. A két helyzetet a „D", illetve az „E" rész tárgyalja majd.

9.66. A jelen Irányelvekben a „nyereségpotenciál" az „elvárt jövőbeli profitot" jelenti. Ez egyes esetekben ez veszteségeket is jelenthet. A „nyereségpotenciál" fogalma gyakran használatos értékelési célokra immateriális javak

vagy egy folyamatosan működő vállalkozás átruházásáért járó szokásos piaci díjazás, illetve a létező megállapodások felmondása vagy érdemi újratárgyalása esetén járó szokásos piaci kártérítés meghatározása során, miután megállapítást nyert, hogy független vállalkozások között hasonló körülmények között ilyen ellenszolgáltatásra vagy kártérítésre sor került volna.

9.67. A szervezeti átalakításokkal összefüggésben a nyereségpotenciált nem egyszerűen úgy kell értelmezni, mint azt a nyereséget vagy veszteséget, amely akkor keletkezne, ha a szervezeti átalakítás előtti megállapodás korlátlan ideig érvényben maradna. Tehát ha egy vállalkozás nem rendelkezik kimutatható jogokkal és/vagy eszközökkel a szervezeti átalakítás időpontjában, akkor olyan nyereségpotenciálja sincs, amiért kompenzálni kellene. Ezzel szemben annak a vállalkozásnak, amely a szervezeti átalakítás időpontjában számottevő jogokkal és/vagy eszközökkel rendelkezik, komoly nyereségpotenciálja lehet, aminek feláldozása csak akkor igazolható, ha azért végül megfelelő díjazásban részesül.

9.68. Annak megállapításához, hogy a szervezeti átalakításért szokásos piaci körülmények között járna-e valamilyen ellenszolgáltatás, meg kell érteni, hogy a szervezeti átalakítás és az azzal együtt végbemenő változások milyen hatást gyakoroltak a felek által ellátott funkciókra, melyek voltak a szervezeti átalakítás üzleti okai, és előre láthatólag milyen előnyöket hozhatott, továbbá milyen reálisan elérhető választási lehetőségek álltak a felek rendelkezésére a „B” részben kifejtetteknek megfelelően.

C.2. A kockázatok és a nyereségpotenciál átcsoportosítása

9.69. A szervezeti átalakítás gyakran az egyes kapcsolt vállalkozások kockázati profiljának a megváltozásával jár. A kockázatok megosztásának változását eredményezheti valamilyen érték átruházása, amellyel a „D” rész foglalkozik a későbbiekben, és/vagy valamilyen létező megállapodás felbontása vagy érdemi újratárgyalása, amely az „E” rész témája lesz. A kockázatokkal kapcsolatban felmerülő transzferár-képzési kérdésekre vonatkozóan e fejezet I. része ad általános útmutatást.

9.70. Idézzük fel azt a példát, amelyben egy teljes körű tevékenységet ellátó gyártót szerződéses gyártóvá alakítanak át. Ebben az esetben a költségarányos haszon megfelelhet a gyártási tevékenység szervezeti átalakítás utáni vállalásáért járó szokásos piaci díjazásnak. Más kérdés, hogy független felek között járna-e kártérítés a létező megállapodás olyan módosításáért, amelynek következtében a gyártónak – jogait és egyéb eszközeit is figyelembe véve – le kell mondania a nagyobb kockázathoz társuló nyereségpotenciálról.

9.71. Egy másik példaként tegyük fel, hogy egy forgalmazó a saját kockázatára tevékenykedik egy adott ügylettípusra vonatkozó hosszú távú megállapodás alapján. Tételezzük fel, hogy a szóban forgó ügyletekkel kapcsolatos, hosszú távú szerződés szerinti jogaiból következően reális lehetősége van arra, hogy a külföldi kapcsolt vállalkozás alacsony kockázatot vállaló forgalmazójává történő átalakítás elfogadása vagy elutasítása között válasszon, és hogy az ilyen alacsony kockázattal járó forgalmazói tevékenység szokásos piaci díjazását évi +2% állandó nyereségre lehet becsülni, míg a kockázatokkal társuló nyereségpotenciál fennmaradó része a külföldi kapcsolt vállalkozást illetné meg a szervezeti átalakítást követően. A példa kedvéért tegyük fel, hogy ezt a szervezeti átalakítást egyedül a szerződéses megállapodások újratárgyalásával hajtanák végre, azaz eszközök átruházására nem kerülne sor. A forgalmazó szemszögéből nézve a kérdés az, hogy az új megállapodás megkötésével vajon ugyanolyan vagy jobb helyzetbe kerül-e (a szervezeti átalakítás utáni ügyletek díjazását és a szervezeti átalakításért járó ellenszolgáltatást egyaránt figyelembe véve), mint ha más reális – jóllehet kockázatosabb – alternatívákat választana. Ha nem, akkor ez vagy arra utal, hogy a szervezeti átalakítás utáni ügyletekben alkalmazott ár helytelen, vagy arra, hogy magasabb ellenszolgáltatásra lenne szükség ahhoz, hogy a forgalmazó megfelelő díjazásban részesüljön a szervezeti átalakításért. A külföldi kapcsolt vállalkozás szemszögéből nézve az a kérdés, hogy ha független vállalkozás lenne, akkor vajon elfogadná-e – és ha igen, akkor milyen mértékben – a kockázat vállalását úgy, hogy a forgalmazó az új minőségében is ugyanazt a tevékenységet folytatja.

9.72. Szokásos piaci körülmények között a válasz a felek jogaitól és egyéb eszközeitől, a forgalmazó és kapcsolt vállalkozása két üzleti modellhez (teljes körű tevékenységet ellátó vagy alacsony kockázatot vállaló forgalmazó) kötődő nyereségpotenciáljától, valamint az új megállapodás várható időtartamától függene. A forgalmazó nézőpontját a következő példával lehet szemléltetni.

> *Megjegyzés*: Ez a példa kizárólag a szemléltetés célját szolgálja. Nem a legmegfelelőbb transzferár-képzési módszer kiválasztásáról vagy a forgalmazói tevékenységekért járó szokásos piaci díjazásról szól. A példa arra a feltevésre épül, hogy a forgalmazót terhelő kockázat változása a kockázatok felek közötti megosztását szabályozó korábbi forgalmazói megállapodás újratárgyalásának a következménye. A példa a forgalmazó nézőpontját kívánja illusztrálni. A külföldi kapcsolt vállalkozás (fővállalkozó) nézőpontját nem veszi figyelembe, jóllehet a transzferár-elemzésnek mindkét nézőpontra tekintettel kell lennie.

A forgalmazó szervezeti átalakítás előtti nyeresége: az elmúlt öt év adatai **(valamennyi kockázat viselése a tevékenység során)** **(nettó nyereség / árbevétel)**	**A forgalmazó következő három évben várható nyeresége** **(ha továbbra is valamennyi kockázatot vállalja – feltéve, hogy ez reálisan elérhető lehetőség a számára)** **(nettó nyereség / árbevétel)**	**A forgalmazó szervezeti átalakítás utáni nyeresége** **(alacsony kockázat viselése a tevékenység során)** **(nettó nyereség / árbevétel)**
1. eset: 1. év: (–2%) 2. év: + 4% 3. év: + 2% 4. év: 0 5. év: + 6%	[–2% és +6% között] jelentős bizonytalansággal e tartományon belül	évi +2% garantált, állandó nyereség
2. eset: 1. év: + 5% 2. év: + 10% 3. év: + 5% 4. év: + 5% 5. év: + 10%	[+5% és +10% között] jelentős bizonytalansággal e tartományon belül	évi +2% garantált, állandó nyereség
3. eset: 1. év: + 5% 2. év: + 7% 3. év: + 10% 4. év: + 8% 5. év: + 6%	[0% és +4% között] jelentős bizonytalansággal e tartományon belül (pl. a verseny fokozódása miatt)	évi +2% garantált, állandó nyereség

9.73. Az 1. esetben a forgalmazó egy viszonylag alacsony, ám állandó nyereségért mond le a jelentős bizonytalansággal övezett nyereségpotenciálról. Egy független fél attól függően lenne erre hajlandó, hogy milyen megtérülésre számíthat az egyes forgatókönyvek szerint, milyen a kockázattűrő képessége, milyen reális választási lehetőségek állnak a rendelkezésére, és

milyen ellenszolgáltatást kaphat a szervezeti átalakításért. A 2. esetben nem valószínű, hogy egy független fél a forgalmazó helyzetében beleegyezne a kockázatok és a hozzájuk kötődő nyereségpotenciál külön ellenszolgáltatás nélküli áthelyezésébe, ha más választási lehetősége is lenne. A 3. eset arra a tényre világít rá, hogy az elemzésnek figyelembe kell vennie a nyereségpotenciál alakulását, és hogy a kereskedelmi és gazdasági környezet jelentős változása esetén nem elegendő csak a múltbeli adatokra támaszkodni.

D. Érték (pl. eszköz vagy folyamatosan működő vállalkozás) átruházása

9.74. A következő D.1. és D.3. részek a szervezeti átalakítás során történő átruházás néhány jellemző esetét – a tárgyi eszközök, az immateriális javak és a tevékenységek (folyamatosan működő vállalkozás) átruházását – ismertetik.

D.1. Tárgyi eszközök

9.75. A szervezeti átalakítás jelentheti az átalakított vállalkozás tárgyi eszközeinek (pl. berendezéseinek) külföldi kapcsolt vállalkozásra történő átruházását. Bár a tárgyi eszközök átruházása az általános vélekedés szerint nem vet fel komoly kérdéseket a transzferár-képzéssel kapcsolatban, gyakori gond azoknak a készleteknek az értékelése, amelyeket az átalakítás következtében az átalakított gyártó vagy forgalmazó átad egy külföldi kapcsolt vállalkozásnak (pl. fővállalkozónak), akire az új üzleti modell és az értéklánc megvalósításával, az új megállapodások életbe lépésétől kezdve a készletek tulajdonjoga átszáll.

Illusztráció

> Megjegyzés: A következő példa egyedüli célja, hogy az átadott készletek értékeléséhez kapcsolódó kérdéskört illusztrálja. Nem arról szól, hogy egy adott szervezeti átalakítást mikor kell az adóhatóságoknak elismerni vagy elutasítani, vagy hogy az mikor felel meg vagy mond ellent a szokásos piaci ár elvének, és azt sem kívánja állítani, hogy egy adott transzferár-képzési módszer minden szervezeti átalakítás esetén elfogadható.

9.76. Tegyük fel, hogy egy adóalany, aki egy MNE csoport tagja, korábban teljes körű gyártói és forgalmazói tevékenységeket végzett. A szervezeti átalakítás előtti üzleti modell szerint az adóalany alapanyagokat vásárolt,

késztermékeket gyártott a tulajdonát képező vagy a számára bérbe, illetve licenszbe adott tárgyi eszközök és immateriális javak felhasználásával, marketing és forgalmazói feladatokat látott el, valamint késztermékeket értékesített független vevők számára. Ennek során az adóalany komoly kockázatokat viselt, így például készletkockázatot, a behajthatatlan követelések kockázatát és piaci kockázatot.

9.77. Tegyük fel, hogy az adóalany egy szervezeti átalakítás következtében jelenleg úgynevezett bérgyártóként és „lecsupaszított" forgalmazóként tevékenykedik. A szervezeti átalakítás keretében létrejött egy külföldi kapcsolt vállalkozás abból a célból, hogy a különböző leányvállalatoktól – köztük az adóalanytól – megvásárolja a különféle kereskedelmi és marketing célú immateriális javakat. A szervezeti átalakítás óta az alapanyagokat a külföldi kapcsolt vállalkozás szerzi be, és bizományba helyezi az adóalany telephelyén, aki gyártási díj fejében feldolgozza azokat. A késztermékkészlet a külföldi kapcsolt vállalat tulajdonát képezi, melyből az adóalany csak a független vevőknek történő azonnali továbbértékesítés esetén szerez be (azaz az adóalany csak akkor vásárol a késztermékből, ha azok értékesítésére már megállapodást kötött egy vevővel). Az új üzleti modell szerint a korábban az adóalany által viselt készletkockázat most a külföldi kapcsolt vállalkozást terheli.

9.78. Tegyük fel, hogy a korábbi megállapodásról a szervezeti átalakítás utáni megállapodásra való áttéréshez át kell adni a külföldi kapcsolt vállalkozásnak azokat az alapanyagokat és késztermékeket, amelyek az új megállapodás megkötésének időpontjában az adóalany mérlegében szerepelnek. Kérdés, hogy miként kell meghatározni a készletekért járó szokásos piaci árat a szervezeti átalakítás időpontjában. Ez a probléma általában az új üzleti modellre való átállás esetén merül fel. A különböző államokban adózó kapcsolt vállalkozások közötti készletátadásra a szokásos piaci ár elvét kell alkalmazni. A megfelelő transzferár-képzési módszer kiválasztása a felek összehasonlító (illetve funkcionális) elemzésétől függ. Előfordulhat, hogy a funkcionális elemzést arra az átmeneti időszakra is ki kell terjeszteni, amikor az átruházás végrehajtásra kerül. Például, a következőkben:

– Az egyik lehetőség az alapanyagokért és késztermékekért járó szokásos piaci ár összehasonlítható független árak alapján történő megállapítása, amennyiben léteznek olyan összehasonlítható független árak, amelyek az összehasonlíthatósági tényezőknek megfelelnek, azaz a független ügylet feltételei hasonlóak a szervezeti átalakítással összefüggésben megvalósuló átruházás feltételeihez.

– Egy másik lehetőség a késztermékek transzferárának meghatározására a vevőkkel szemben alkalmazott viszonteladási ár csökkentése a továbbra is ellátandó marketing és forgalmazói tevékenységekért járó szokásos piaci ár alapú díjazással.
– Egy további lehetőség a gyártási költségekből képzett költségalap megnövelése egy szokásos piaci felár alkalmazásával a gyártó érintett készletekkel kapcsolatban általa ellátott funkciókért, felhasznált eszközökért és vállalt kockázatokért történő díjazása végett. Előfordulhat azonban olyan eset, hogy a készletek piaci értéke független felek között olyan alacsony, hogy a költségek feletti nyereség-összetevő szokásos piaci körülmények között nem érvényesíthető.

9.79. A legmegfelelőbb transzferár-képzési módszer kiválasztása részben attól függ, hogy az ügylet melyik része kevésbé összetett, illetve értékelhető nagyobb bizonyossággal (a gyártó által ellátott funkciók, felhasznált eszközök és vállalt kockázatok, avagy a továbbra is ellátandó marketing és értékesítési feladatok, az elvégzésükhöz felhasználandó eszközöket és vállalandó kockázatokat is figyelembe véve). A vizsgált fél kiválasztásáról lásd a 3.18.–3.19. bekezdéseket.

D.2. Immateriális javak

9.80. Az immateriális javak átruházása bonyolult kérdéseket vet fel az átruházott eszközök meghatározását és értékelését illetően egyaránt. A meghatározás azért lehet nehéz, mert nem minden értékes immateriális jószág jogvédett és bejegyzett, valamint szerepel szükségszerűen a számviteli nyilvántartásokban. Az érintett immateriális javak közé tartozhatnak az olyan ipari javak használatával kapcsolatos jogok, mint a szabadalmak, védjegyek, kereskedelmi nevek, formatervezési minták vagy modellek, továbbá az irodalmi művek, műalkotások vagy tudományos munkák (köztük szoftverek) szerzői jogai és az olyan szellemi tulajdon, mint a know-how és az üzleti titkok. Ide tartozhatnak továbbá az ügyfélllisták, forgalmazási csatornák, egyedi nevek, szimbólumok vagy képek. A szervezeti átalakítás elemzésének nélkülözhetetlen részét képezi az átruházott jelentős immateriális javak meghatározása (ha vannak ilyenek), valamint annak megállapítása, hogy független felek biztosítanának-e ellenszolgáltatást az átruházásukért, és hogy milyen szokásos piaci értékkel bírnak.

9.81. Az immateriális javak átruházásáért járó szokásos piaci ár meghatározásához mind az átadó, mind az átvevő nézőpontját figyelembe kell venni (lásd a 6.14. bekezdést). A szokásos piaci árat számos tényező befolyásolja, töb-

bek között az immateriális jószág hasznosításából származó, várható haszon összege, realizálásának időtartama és kockázatossága, a hozzá fűződő jog jellege és esetleges korlátozásai (a felhasználás vagy hasznosítás lehetséges módjára vonatkozó, földrajzi vagy időbeli korlátozások), az esetleges jogi oltalom hatóköre és hátralevő időtartama, valamint a joghoz kötődő kizárólagossági kikötések. Az immateriális javak értékelése bonyolult és bizonytalan lehet. A VI. és VIII. fejezetek immateriális javakra és költség-hozzájárulási megállapodásokra vonatkozó általános útmutatása a szervezeti átalakításokkal összefüggésben is alkalmazható.

D.2.1. Helyi működési egység immateriális javakhoz fűződő jogainak átruházása egy központi helyre (külföldi kapcsolt vállalkozásra)

9.82. A szervezeti átalakítás esetenként a korábban egy vagy több helyi működési egység által birtokolt és kezelt jogok egy másik államban adózó központi helyre (pl. egy fővállalkozóként tevékenykedő vagy a szellemi tulajdon birtoklására létrehozott külföldi kapcsolt vállalkozásra) történő átruházásával jár. Az átruházott immateriális javak lehetnek értékesek az átadó és/vagy az MNE csoport egésze számára, de ez nem mindig van így. Egyes esetekben az átadó továbbra is használja az átruházott immateriális javakat, de ezt jogilag más minőségben teszi (pl. az átadó licenszének birtokosaként vagy az immateriális javakhoz fűződő korlátozott jogokat biztosító szerződés alapján, például az átruházott szabadalmakat használó szerződéses gyártóként vagy az átruházott védjegyet használó „lecsupaszított" forgalmazóként); míg más esetekben nem folytatja a használatot.

9.83. Az MNE csoportoknak ésszerű üzleti okai lehetnek az immateriális javak birtoklásának és kezelésének a központosítására. A szervezeti átalakítással összefüggésben erre azt a példát lehet felhozni, amikor az immateriális javak átruházása a gyártó üzemek MNE csoporton belüli specializálódását kíséri. Elképzelhető, hogy a szervezeti átalakítás előtti helyzetben a gyártók mindegyike egy sor szabadalmat birtokolt és kezelt – például akkor, ha a gyártó üzemeket korábban az immateriális javaikkal együtt vásárolták fel harmadik személyektől. Egy globális üzleti modellben viszont inkább a gyártási folyamat típusa vagy a földrajzi terület, nem pedig a szabadalmak határozzák meg a gyártó üzemek specializációját. Egy ilyen szervezeti átalakítás következtében megtörténhet, hogy az MNE csoporton belül minden helyileg birtokolt, illetve kezelt szabadalmat átruháznak egy központra, amely aztán szerződéses jogokat adományoz (licenszeken vagy gyártási megállapodásokon keresztül) a csoport gyártó üzemeinek az új illetékességi körükbe tartozó termékek gyártására azoknak a szabadalmaknak a fel-

használásával, amelyek eredetileg is az ő tulajdonukat képezték, vagy a csoport más vállalkozásának a tulajdonában álltak.

9.84. A szokásos piaci ár elve szerint a kapcsolt vállalkozások között teremtett vagy kikötött feltételeket az egyes vállalkozások szintjén kell értékelni. Az a tény, hogy az immateriális javakhoz fűződő jogok központosítását az MNE csoport szintjén talán ésszerű üzleti okok motiválják, nem válaszolja meg azt a kérdést, hogy az átruházás mind az átadó, mind az átvevő szemszögéből szokásos piaci alapúnak tekinthető-e.

9.85. Az átruházás feltételeit abban az esetben is mind az átadó, mind az átvevő nézőpontjából értékelni kell – különös tekintettel annak az árnak a vizsgálatára, amelynek fejében független vállalkozások hasonló körülmények között hajlandók lennének átadni, illetve átvenni az érintett javakat –, amikor egy helyi működési egység az immateriális javakhoz fűződő jogait egy külföldi kapcsolt vállalkozásra ruházza át, és az átruházást követően jogilag más minőségben (pl. licenszbirtokosként) tovább használja az immateriális javakat. Lásd a 9.81. bekezdést. Az átruházott eszköz későbbi birtoklásáért, használatáért és hasznosításáért járó szokásos piaci díjazást a felek az átruházott immateriális jószággal kapcsolatban ellátott funkcióikat, felhasznált eszközöket és vállalt kockázatokat figyelembe véve kell megállapítani. A szervezeti átalakításoknál ez különösen fontos, miközben számos ország számolt be arról a problémáról, hogy a külföldi kapcsolt vállalkozások funkcióira, eszközeire és kockázataira vonatkozó fontos információkat gyakran nem bocsátják a rendelkezésükre.

9.86. Ha az immateriális jószág szervezeti átalakítás értelmében történő átruházását követő új megállapodás szerint az átadó tovább használja az átruházott immateriális jószágot, akkor az ügylet szokásos piaci jellegének értékeléséhez a felek közötti üzleti megállapodás egészét kell vizsgálni. Ha egy független fél olyan eszköz átruházására készülne, amelynek hasznosítását folytatni kívánja, és körültekintően akarna eljárni, akkor az átruházás feltételeivel együtt a jövőbeli használat feltételeiről is tárgyalást folytatna (amelyek például egy licensz-megállapodásban vannak lefektetve). A gyakorlatban általában összefügg az átruházásért járó szokásos piaci ellenszolgáltatás megállapítása, valamint az átruházott immateriális jószággal kapcsolatos, szervezeti átalakítás utáni ügyletek – így például az átadó által az eszköz használatának a folytatásáért fizetendő esetleges jövőbeli licenszdíjak – szokásos piaci díjazásának és az átadónak az eszköz jövőbeli használatából származó, várható jövőbeli nyereségének a meghatározása. Egy olyan megállapodás például, amelynek értelmében egy szabadal-

mat az „N” évben 100 egységnyi árért átruháznak, és azzal egy időben kötnek egy licenc-megállapodást, amely szerint az átadó a szabadalmat évi 100 egységnyi jogdíj fizetése ellenében 10 éven keresztül továbbra is használja, valószínűleg nem felel meg a szokásos piaci ár elvének.

D.2.2. Immateriális jószág átruházása olyan időpontban, amikor nem rendelkezik megállapítható értékkel

9.87. Nehézségek jelentkezhetnek a szervezeti átalakítással összefüggésben akkor, ha egy immateriális jószág átruházására olyan időpontban kerül sor (pl. a hasznosítást megelőzően), amikor az még nem rendelkezik megállapítható értékkel, különösen abban az esetben, ha jelentős eltérés mutatkozik az értékesítési ügylet időpontjában végzett értékeléskor figyelembe vett várható jövőbeli nyereségszint és az átvevő ily módon szerzett immateriális jószág hasznosításából származó tényleges nyeresége között. Ha az immateriális jószág értékelése az ügylet időpontjában rendkívül bizonytalan, akkor felmerül a kérdés, hogy miként kell megállapítani a szokásos piaci árat. A kérdést mind az adóalanyoknak, mind az adóhatóságoknak annak alapján kell megválaszolni, hogy független vállalkozások mit tettek volna hasonló körülmények között, az értékelési bizonytalanságot miként vették volna figyelembe ügyleti ár meghatározása során. Lásd a 6.28.–6.35. bekezdéseket és a VI. fejezet immateriális javak jelentős értékelési bizonytalanságára vonatkozó transzferár irányelvek szemléltetésére szolgáló példákat bemutató mellékletében szereplő példákat.

9.88. Az útmutatás szerint a fő kérdés annak megállapítása, hogy kezdettől fogva annyira bizonytalan volt-e az értékelés, hogy független felek valamilyen árkiigazító eljárást alkalmaztak volna, vagy hogy az értékben bekövetkezett változás annyira alapvető fejlemény volt-e, hogy az ügylet újratárgyalásához vezetett volna. Ha ez az eset áll fenn, akkor az adóhatóságnak indokolt annak a módosító záradéknak vagy újratárgyalásnak az alapján megállapítania az immateriális jószág átruházásáért járó szokásos piaci árat, amelyhez egy összehasonlítható független ügylet esetében a felek folyamodnának. Más körülmények között, amikor az adóhatóságnak nincs oka azt feltételezni, hogy kezdettől fogva annyira bizonytalan volt az értékelés, hogy a felek megkövetelték volna a díjmódosítási záradékot, vagy hogy újratárgyalták volna az ügylet feltételeit, az ilyen helyesbítés nem indokolt, mivel az – helytelenül – az utólagos éleslátásra épülne. Pusztán a bizonytalanság fennállása nem teszi szükségessé az utólagos korrekciót, különösen nem annak mérlegelése nélkül, hogy független vállalkozások mit tettek volna, vagy miben állapodtak volna meg.

D.2.3. Helyi immateriális javak

9.89. Egy teljes körű tevékenységet folytató helyi működési egység korlátozott kockázatot vállaló, alacsony díjazásban részesülő működési egységgé történő átszervezése során felmerül a kérdés, hogy az átszervezés vajon az átalakított helyi vállalkozás értékes immateriális javainak – például ügyfélállistáinak – külföldi kapcsolt vállalkozásra történő átruházásával jár-e, és vajon maradnak-e helyi immateriális javak a helyi működési egységnél.

9.90. Egy teljes körű forgalmazói tevékenységet folytató vállalkozás korlátozott kockázatot vállaló forgalmazóvá vagy közvetítővé történő átszervezése esetén fontos lehet megvizsgálni, hogy az átszervezését megelőző évek során a forgalmazó kifejlesztett-e helyi marketing célú immateriális javakat, és ha igen, akkor ezek milyen jelleggel és értékkel bírnak, továbbá átruházták-e azokat egy kapcsolt vállalkozásra. Amennyiben megállapításra kerül, hogy ilyen helyi immateriális javak léteznek, és átruházták őket egy külföldi kapcsolt vállalkozásra, akkor a szokásos piaci ár elvét alkalmazva kell meghatározni, hogy jár-e, illetve milyen ellenszolgáltatás jár az átruházásért annak alapján, hogy független felek hasonló körülmények között miben állapodtak volna meg. Másrészt, amennyiben megállapítást nyer, hogy ilyen helyi immateriális javak léteznek, és az átalakított vállalkozásnál maradtak, akkor a szervezeti átalakítás utáni tevékenységek funkcionális elemzésében figyelembe kell venni azokat. Ennek megfelelően a szervezeti átalakítás utáni kapcsolt ügyleteknek leginkább megfelelőbb transzferár-képzési módszer kiválasztását és alkalmazását is befolyásolhatják, és/vagy külön díjazást – például a szervezeti átalakítást követően az immateriális javakat hasznosító külföldi kapcsolt vállalkozás által az immateriális javak élettartamán keresztül az átalakított vállalkozásnak történő jogdíjfizetést – igényelhetnek.[1]

D.2.4. Szerződéses jogok

9.91. A szerződésből fakadó jogok értékes immateriális javak lehetnek. Értékes immateriális javak kapcsolt vállalkozások közötti átruházása (vagy feladása) esetén szokásos piaci ellenszolgáltatást kell azokért biztosítani, figyelembe véve az átruházott jogok értékét mind az átadó, mind az átvevő szempontjából.

[1] A szervezeti átalakítás utáni megállapodások díjazásának tárgyalását lásd e fejezet III. részében.

9.92. Az adóhatóságok aggályukat fejeztek ki azokkal a gyakorlatban megfigyelt esetekkel kapcsolatban, amikor egy vállalkozás önszántából felbont egy, a számára előnyöket biztosító szerződést annak érdekében, hogy egy külföldi kapcsolt vállalkozás egy hasonló szerződést megköthessen, és az ahhoz kapcsolódó nyereségpotenciált élvezhesse. Tegyük fel például, hogy az „A" társaság nagy értékű, az „A" társaságnak jelentős nyereségpotenciált biztosító hosszú távú szerződéseket kötött független vevőkkel. Tételezzük fel, hogy egy bizonyos időpontban felbontja a vevőivel kötött szerződéseket, mégpedig olyan körülmények között, hogy a vevők jogilag vagy kereskedelmileg kötelesek legyenek hasonló megállapodásokat kötni a „B" társasággal, azaz egy külföldi vállalkozással, amely ugyanahhoz az MNE csoporthoz tartozik, mint az „A" társaság. Következésképpen a korábban az „A" társaság által élvezett szerződésből fakadó jogok és a hozzájuk kapcsolódó nyereségpotenciál a továbbiakban a „B" társaságot illetik meg. Ha a tények arra utalnak, hogy a „B" társaság csak annak függvényében köthette meg a szerződéseket a vevőkkel, hogy az „A" társaság lemond a szerződésből fakadó jogairól a „B" társaság javára, az „A" társaság pedig csak abban a tudatban bonthatta fel a szerződéseit a vevőivel, hogy azok jogilag vagy kereskedelmileg kötelezve lesznek arra, hogy a „B" társasággal hasonló megállapodásokat kössenek, akkor ez lényegében egy háromoldalú ügylet, amelynek során az „A" társaság értékes szerződésből fakadó jogokat ruház át a „B" társaságra, amelyekért az „A" társaságnak az általa feladott jogokért – „A" és „B" társaság nézőpontját egyaránt figyelembe véve megítélt értékétől függően – szokásos piaci ár alapú díjazásban kell részesülnie.

D.3. Tevékenység (folyamatosan működő vállalkozás) átruházása

D.3.1. Átruházott tevékenység értékelése

9.93. A szervezeti átalakítás esetenként egy folyamatosan működő vállalkozás, azaz egy működő, gazdaságilag integrált üzleti egység átruházását foglalja magában. Ebben az összefüggésben a folyamatosan működő vállalkozás átruházása eszközök bizonyos funkciók ellátására és bizonyos kockázatok viselésére való képességgel együttesen történő átruházását jelenti. Ezek a funkciók, eszközök és kockázatok lehetnek többek között tárgyi eszközök és immateriális javak, bizonyos eszközök birtoklásához és bizonyos funkciók – például K+F vagy gyártás – ellátásához kapcsolódó kötelezettségek, az átruházó átruházás előtt folytatott tevékenységeinek a folytatásához szükséges kapacitás, valamint bármilyen erőforrás, képesség és jog.

Az átruházott folyamatosan működő vállalkozás értékelésének tükröznie kell mindazokat az értékes összetevőket, amelyekért független felek hasonló körülmények között ellenszolgáltatást biztosítanának. Abban az esetben például, ha a szervezeti átalakítás egy olyan üzleti egység átruházását foglalja magában, amelyhez többek között tapasztalt kutatógárdával rendelkező kutatólétesítmények tartoznak, akkor ennek a folyamatosan működő vállalkozásnak az értékeléséhez figyelembe kell venni többek között a létesítménynek és a rendelkezésre álló munkaerőnek (ha van ilyen) azt a szokásos piaci értékét, amelyben független felek állapodnának meg.

9.94. A folyamatosan működő vállalkozások átruházásáért járó szokásos piaci ellenszolgáltatás nem biztos, hogy az együttesen átruházott vagyon egyes alkotóelemeinek a külön-külön történő értékelése során kapott értékek összegének felel meg. Ha egy folyamatosan működő vállalkozás átruházása egyidejűleg több, egymással összefüggő eszköz, kockázat vagy funkció átruházását foglalja magában, akkor előfordulhat, hogy ezeket az átruházásokat összevontan kell értékelni ahhoz, hogy a folyamatosan működő vállalkozás szokásos piaci ára a lehető legmegbízhatóbb módon kerüljön megállapításra. A kapcsolt felek között átruházott folyamatosan működő vállalkozások értékelése során hasznosnak bizonyulhatnak a független felek közötti felvásárlási ügyletek értékelésénél használt módszerek.

9.95. Ennek példája az, amikor egy gyártó tevékenységet, amelyet korábban az MNE csoport egyik tagja, az „M1” vállalkozás végzett, áthelyeznek egy másik, azaz az „M2” vállalkozáshoz (például azért, mert az új helyen megtakarítások érhetők el). Tegyük fel, hogy az „M1” vállalkozás átruházza az „M2” vállalkozásra a gépeit és berendezéseit, készleteit, szabadalmait, gyártási folyamatait és know-how-ját, valamint a beszállítókkal és ügyfelekkel kötött kiemelt szerződéseit. Tételezzük fel továbbá, hogy az „M1” vállalkozás több alkalmazottja is átkerül az „M2” vállalkozáshoz, hogy az áthelyezett gyártási tevékenység elindításában segédkezzenek. Illetve feltételezzük, hogy ezt az átruházást egy folyamatosan működő vállalkozás átruházásának lehetne tekinteni abban az esetben, ha független vállalkozások között menne végbe. A kapcsolt felek közötti átruházásért járó szokásos piaci ellenszolgáltatás (ha létezik ilyen) meghatározásához az átruházást egy folyamatosan működő vállalkozás, nem pedig különálló eszközök független felek közötti átruházásával kellene összehasonlítani.

D.3.2. Veszteséges tevékenységek

9.96. Az átalakított vállalkozás funkcióinak, eszközeinek és/vagy kockázatainak az elvesztése nem minden esetben jelenti a jövőben várható nyereség tényleges elmaradását. Egyes helyzetekben a szervezeti átalakítás olyan körülmények között megy végbe, hogy az átalakított vállalkozás valójában megmenekül egy „veszteségtermelési lehetőség" valóra válásának a valószínűségétől ahelyett, hogy egy „nyereségtermelési lehetőséget" elveszítene. Egy vállalkozás beleegyezhet a szervezeti átalakításba és a funkciók, eszközök és/vagy kockázatok elvesztésébe azért, mert ez jobb lehetőséget jelent a számára, mint ha végképp be kellene szűntetnie a tevékenységét. Ha az átalakított vállalkozás előrejelzései szerint a szervezeti átalakítás nélkül jövőbeli veszteségei keletkeztek volna (pl. egy olyan gyártó üzemet működtet, amely az olcsó import okozta verseny fokozódása miatt gazdaságtalan), akkor a szervezeti átalakítás valójában a meglévő üzleti tevékenység folytatására nyújt lehetőséget ahelyett, hogy bármilyen nyereségtermelési lehetőség elvesztését okozná a számára. Ilyen körülmények között a szervezeti átalakítás hasznot hoz az átalakított vállalkozásnak, azaz csökkenti vagy kiküszöböli a jövőbeli veszteségeit, amennyiben ezek a veszteségek meghaladják a szervezeti átalakítás költségeit.

9.97. Felvetődött az a kérdés, hogy az átvevőnek tulajdonképpen kell-e ellenszolgáltatást nyújtania az átadónak a veszteséges tevékenységek átvételéért. A válasz attól függ, hogy egy független fél hasonló körülmények között hajlandó lenne-e fizetni azért, hogy a veszteséges tevékenységtől megszabaduljon, vagy inkább mérlegelne más lehetőségeket, így például a tevékenység felszámolását; és egy harmadik fél hajlandó lenne-e felvásárolni a veszteséges tevékenységet (pl. azért, mert a saját tevékenységeivel együtt szinergiákat eredményezhetne), és ha igen, akkor milyen feltételek mellett – például ellenszolgáltatás fejében – tenné-e ezt. Létezhetnek olyan körülmények, amelyek fennállása esetén egy független fél hajlandó lehet fizetni: például akkor, ha a tevékenység felszámolása olyan pénzügyi kiadásokkal és szociális kockázatokkal jár, hogy az átadó előnyösebbnek találja azt, hogy fizet az átvevőnek, aki majd megpróbálja átszervezni a tevékenységet, és vállalja a felelősséget az esetleges elbocsátásokért.

9.98. Más lehet azonban a helyzet akkor, ha a veszteséges tevékenység olyan egyéb előnyöket is nyújtott, mint például az adóalany más tevékenységeivel való kölcsönhatásból adódó szinergiák. Olyan körülmények is fennállhatnak, amikor a veszteséges tevékenység fenntartását a csoport egésze számára jelentett előnyei indokolják. Ebben az esetben felmerül a kérdés,

hogy szokásos piaci körülmények között nem nyújtanának-e valamilyen ellenszolgáltatást a veszteséges tevékenységet fenntartó vállalkozásnak azok, akik a tevékenység fenntartásából hasznot húznak.

D.4. Kiszervezés

9.99. Kiszervezés esetén előfordulhat, hogy egy fél önként határoz a szervezeti átalakításban való részvételről és az ahhoz kapcsolódó átszervezési költségek viseléséről a várható megtakarításokért cserében. Tegyük fel például, hogy egy adóalany egy olyan országban gyárt és értékesít termékeket, ahol magas költségeket kell viselnie, és ezért úgy dönt, hogy a gyártási tevékenységet kiszervezi egy másik országban alacsonyabb költségekkel működő kapcsolt vállalkozáshoz. A szervezeti átalakítást követően az adóalany megvásárolja az előállított termékeket a kapcsolt vállalkozásától, amelyeket a korábbival azonos módon harmadik felek részére értékesít. A szervezeti átalakítás átszervezési költségekkel járhat az adóalany számára, de ugyanakkor költségmegtakarítást is jelenthet, amennyiben a jövőbeli beszerzés költségei alacsonyabbak, mint a saját előállítás költségei. Ha független felek hajtanak végre ilyen kiszervezést, akkor az átvevőnek nem feltétlenül kell határozott ellenszolgáltatást nyújtania akkor, ha az átadó az átszervezési költségeinél nagyobb költségmegtakarításra számíthat.[1]

E. Az átalakított vállalkozás kárpótlása a létező megállapodások felbontásáért vagy érdemi újratárgyalásáért

9.100. Ha egy létező szerződéses kapcsolat felbontására vagy érdemi újratárgyalására kerül sor a szervezeti átalakítással összefüggésben, akkor az átalakított vállalkozást olyan hátrányok érhetik, mint a szervezeti átalakítás költségei (pl. eszközök leírása, munkaszerződések felbontása), az átszervezési költségek (pl. létező tevékenységének más vevői igényekhez történő igazításával kapcsolatban), és/vagy a nyereségpotenciál elvesztése. A szervezeti átalakítás során a létező megállapodások újratárgyalása gyakran úgy történik, hogy megváltozik a felek kockázati profilja, aminek következményei lehetnek a nyereségpotenciál felek közötti megosztására nézve. Ilyen

[1] További kérdés, amellyel a 9.148.–9.153. bekezdések foglalkoznak, hogy független körülmények között fel kellene-e osztani a felek között az áthelyezésből fakadó megtakarításokat, és ha igen, akkor hogyan.

például az, amikor egy teljes körű tevékenységet ellátó forgalmazót alacsony kockázatot vállaló forgalmazóvá vagy közvetítővé alakítanak át, vagy egy teljes körű tevékenységet ellátó gyártóból szerződés alapján dolgozó vagy bérmunkát végző gyártó lesz. Ezekben a helyzetekben felvetődik a kérdés, hogy független felek hasonló körülmények között megállapodnának-e az átalakított vállalkozás kártérítésében (és ha igen, akkor hogyan kell meghatározni a kártérítést).

9.101. A létező megállapodások újratárgyalását esetenként jogok vagy más eszközök átruházása kíséri. Egy forgalmazói szerződés felbontása például néha immateriális javak átruházásával jár. Ilyen esetekben az e rész „D" és „E" pontjaiban foglalt útmutatás együtt értelmezendő.

9.102. Az ebben a fejezetben használt értelemben kártérítésnek minősül minden olyan ellenszolgáltatás, amelyet az átalakított vállalkozásnak fizethetnek az elszenvedett hátrányokért a megállapodás létrejöttekor fizetett összeg, a szervezeti átalakítás költségeiből való részesedés, a szervezeti átalakítást követő tevékenységgel összefüggő alacsonyabb (vagy magasabb) vételi (vagy eladási) árak formájában vagy bármely egyéb formában.

9.103. Nem szabad eleve feltételezni, hogy egy szerződés felbontása vagy érdemi újratárgyalása független felek között minden esetben kártérítésre való jogot keletkeztetne. Annak megítéléséhez, hogy szokásos körülmények között indokolt lenne-e a kártérítés, meg kell vizsgálni a szervezeti átalakítás időpontjában fennálló körülményeket, különösen a felek jogait és egyéb eszközeit, valamint – amennyiben ez szerepet játszik – a felek reálisan elérhető választási lehetőségeit. E célból a következő négy feltétel lehet fontos:

- Írásba lett-e foglalva a felbontott, nem megújított vagy érdemben újratárgyalt megállapodás, és tartalmaz-e kártérítésről szóló kikötést (lásd az alábbi E.1. részt);
- Szokásos piaci alapon nyugszanak-e a megállapodás feltételei és a kártérítés vagy a másfajta garancia (és az abban megfogalmazott feltételek, amennyiben ilyen kikötés létezik), illetve ezek hiánya (lásd az alábbi E.2. részt);
- Biztosít-e kártérítésre való jogot a kereskedelmi jog vagy az esetjog (lásd az alábbi E.3. részt), és
- Szokásos piaci körülmények között egy másik fél hajlandó lenne-e kártérítést nyújtani a megállapodás felbontásából vagy újratárgyalásából származó hátrányokat elszenvedőnek (lásd az alábbi E.4. részt).

E.1. Írásba lett-e foglalva a felbontott, nem megújított vagy érdemben újratárgyalt megállapodás, és tartalmaz-e kártérítésről szóló kikötést?

9.104. Ha a felbontott, nem megújított vagy érdemben újratárgyalt megállapodás írásba lett foglalva[1], akkor az elemzésnek annak vizsgálatából kell kiindulnia, hogy tiszteletben tartották-e a szerződés felbontására, nem megújításra vagy újratárgyalásra vonatkozó feltételeit (pl. az előírt felmondási idő vonatkozásában), és hogy a szerződés tartalmaz-e kártérítésről vagy másfajta garanciáról szóló kikötést a felbontás, nem megújítás vagy újratárgyalás esetére. Az 1.53. bekezdés megállapításai szerint, a független vállalkozások közötti ügyletek során a felek érdekeinek eltérése biztosítja azt, hogy általában a szerződés feltételeinek egymás általi betartatására törekedjenek és a szerződés feltételeit csak akkor hagyják figyelmen kívül, vagy módosítsák a tényeknek megfelelően, ha az mindkét félnek érdekében áll.

9.105. A transzferár-képzés szempontjából azonban nem biztos, hogy elégséges a kapcsolt vállalkozások közötti szerződés feltételeinek a vizsgálata, mivel pusztán az a tény, hogy egy adott szerződés, amelyet felbontottak, nem újítottak meg vagy érdemben újratárgyaltak, nem tartalmaz kártérítésről vagy másfajta garanciáról szóló kikötést, nem feltétlenül jelenti azt, hogy a független felek között szokásos körülmények között ez nem lehetne így. Ezt tükrözi a következő rész is.

E.2. Szokásos piaci alapon nyugszanak-e a megállapodás feltételei és a kártérítési klauzula vagy más garancia kikötése (és az abban megfogalmazott feltételek), vagy ezek hiánya

9.106. Független felek között léteznek olyan szerződések, amelyek felbontása, nem megújítása vagy érdemi újratárgyalása esetén nem jár kártérítés. Mivel azonban a kapcsolt vállalkozások esetében nem feltétlenül áll fenn ugyanolyan érdekkülönbség, mint a független felek között, felvetődik a kérdés, hogy a kapcsolt vállalkozások közötti szerződés feltételei vajon megfelelnek-e a szokásos piaci körülményeknek, azaz független felek hasonló körülmények között kötnének-e ilyen szerződést (például úgy, hogy az nem tartalmaz kártérítésről vagy másfajta garanciáról szóló kikötést a felbontás,

[1] Ahogy az 1.52. bekezdésben megállapításra kerül, az ügylet feltételei esetlegesen nem csak egy írásos szerződésben, de a felek közötti levelezésben, kommunikációban is megtalálhatók. Az írásos szerződés hiányában a felek szerződéses kapcsolatát magatartásukból és azokból a gazdasági alapelvekből kell levezetni, amelyek általában szabályozzák a független felek kapcsolatát.

nem megújítás vagy újratárgyalás esetére). Ha az összehasonlítható ügyletekre vonatkozó adatok azt bizonyítják, hogy hasonló körülmények között léteznek hasonló kikötések a kártérítésre vonatkozóan (vagy nincsenek a kártérítésre vonatkozó kikötések), akkor a kapcsolt ügyletet szokásos piaci alapon nyugvónak lehet tekinteni. Azokban az esetekben viszont, amikor nem lehet ilyen összehasonlítható adatokat felkutatni, annak alapján kell megállapítani, hogy független felek hasonló körülmények között megállapodnának-e a szóban forgó kártérítési kikötésben, hogy a felek milyen jogokkal és más eszközökkel rendelkeztek a megállapodás megkötésének és felbontásának avagy újratárgyalásának az időpontjában, amit a felek számára reálisan elérhető választási lehetőségek vizsgálata segíthet.[1]

9.107. Annak vizsgálata során, hogy egy megállapodás feltételei szokásos piaci alapon nyugszanak-e, a megállapodás tárgyát képező ügyletek díjazását és a megállapodás felbontásának a pénzügyi feltételeit egyaránt szükséges lehet megvizsgálni, mivel ezek összefüggésben állhatnak egymással. A megszűnésre vonatkozó kikötés feltételei (illetve az ilyen kikötés hiánya) jelentős eleme lehet az ügylet funkcionális elemzésének és különösen a feleket terhelő kockázatok vizsgálatának, melyet elképzelhető, hogy figyelembe kell venni az ügyletek szokásos piaci árának meghatározásakor. Hasonlóképpen, az ügyletek díjazása befolyásolja annak megállapítását, hogy a megállapodás felbontásának a feltételei szokásos piaci alapon nyugszanak-e.

9.108. Egyes helyzetekben előfordulhat, hogy egy független félnek hasonló körülmények között nem lett volna olyan reálisan elérhető lehetősége, amely egyértelműen vonzóbb annál, mint ha elfogadja a szerződés felbontásának vagy érdemi újratárgyalásának a feltételeit. Más esetekben viszont a megállapodás tartalmának és a kapcsolt vállalkozások tényleges magatartásának a vizsgálata alapján egy hallgatólagosan létező hosszabb távú szerződésre lehet következtetni, amelynek értelmében az a fél, akivel szemben a megállapodást felmondták, valamiféle kártérítésre lett volna jogosult a lejárat előtti felmondás esetén.

9.109. Mint olyan körülmény, amely befolyásolhatná egy független felek között létrejövő szerződés feltételeit, különös figyelmet érdemel az a helyzet, amikor a már felbontott szerződés az egyik felet egy jelentős beruházás végrehajtására kötelezte, de indokoltan csak akkor számíthatna szokásos piaci megtérülésre, ha a szerződés egy hosszabb időtartamon keresztül érvényben marad. A beruházást végrehajtó félnek ugyanis ebben az esetben

[1] A reálisan elérhető lehetőségek tárgyalását lásd a 9.59.–9.64. bekezdésekben.

pénzügyi kockázatot jelent az, hogy a szerződést esetleg ezen időtartam lejárta előtt felbontják. A kockázat mértéke attól függ, hogy a beruházás kifejezetten egy adott célt szolgált, vagy (esetleg némi átalakítást követően) más ügyfelek számára is hasznosítható. Ha lényeges kockázatról van szó, akkor független felek hasonló körülmények között akkor járnának el ésszerűen, ha a szerződés tárgyalásakor azt figyelembe veszik.

9.110. Ennek példája lehet az, amikor egy kapcsolt vállalkozások közötti gyártási szerződés értelmében a gyártónak egy új gyártóegységbe kell beruháznia. Tegyük fel, hogy a szerződés megkötésének az időpontjában a gyártó meglehetősen pontosan előrelátja a beruházás szokásos piaci megtérülését azon feltételezések alapján, hogy a szerződés legalább öt évig érvényben marad, a gyártóegység legalább évi *x* egységet termel, és a gyártási tevékenységért járó díjazás kiszámítása olyan alapon történik (pl. egységenként y $), amely várhatóan biztosítja az új gyártóegységbe történő beruházás szokásos piaci megtérülését. Tételezzük fel, hogy három év elteltével a kapcsolt vállalkozás – gyártási tevékenységeinek csoport szintű átszervezésével összefüggésben – felmondja a szerződést az abban foglalt feltételeknek megfelelően. Tegyük fel továbbá, hogy egy erőteljesen specializált gyártóegységről van szó, és a szerződés felmondását követően a gyártónak nincs más választása, mint hogy leírja az eszközöket. Felvetődik a kérdés, hogy hasonló körülmények között egy független gyártó vajon törekedett volna-e a beruházáshoz kapcsolódó pénzügyi kockázatának a csökkentésére, számításba véve esetleg hogy a gyártási szerződés a beruházás szokásos piaci megtérüléséhez szükséges ötéves időtartam lejárta előtt megszűnik.

9.111. Ilyen esetben a kockázatmegosztás szokásos piaci jellegének a megállapítására vonatkozó, ennek a fejezetnek az I. részében található általános útmutatásra lehet támaszkodni. Ha fel lehet kutatni olyan összehasonlítható független ügyleteket, amelyek azt bizonyítják, hogy a független ügyletekben is létezik hasonló kockázatmegosztás (figyelembe véve különösen a beruházás körülményeit, a gyártási tevékenység díjazását és a felmondás feltételeit), akkor a kapcsolt vállalkozások közötti kockázatmegosztás szokásos piaci alapon nyugvónak tekinthető.

9.112. Ha nem található ilyen bizonyíték, akkor az a kérdés, hogy független felek megállapodnának-e hasonló kockázatmegosztásban. Ez az ügyletre jellemző tényeknek és körülményeknek – különösen a felek jogainak és más eszközeinek – a függvénye.

– Független körülmények között a beruházó fél nem biztos, hogy hajlandó lenne garancia nélkül vállalni egy olyan kockázatot (a felmondás kocká-

zatát), amelyet a másik befolyásol (lásd az 1.49. bekezdést és a 9.17.–9.33. bekezdéseket). Egy ilyen kockázatot különféleképpen lehet figyelembe venni a szerződés letárgyalása során, így például a lejárat előtti felmondás esetén nyújtandó kártérítésre vonatkozó megfelelő kikötés révén vagy azáltal, hogy a beruházó fél lehetőséget kap arra, hogy a beruházást egy adott áron átruházza a másik félre abban az esetben, ha a szerződés másik fél általi, lejárat előtti felmondása miatt a beruházás hasznosíthatatlanná válik a beruházó számára.

– Egy másik lehetséges megközelítés a szerződés esetleges felmondásából adódó kockázat beépítése a szerződés tárgyát képező tevékenység díjazásának a kiszámításába (pl. a kockázat beépítése a gyártási tevékenységek díjazásának a kiszámításába és a hasonló kockázatokat viselő, összehasonlítható harmadik felek adatainak a felhasználása). Ebben az esetben a beruházó fél tudatosan fogadja el a kockázatot, amelyért díjazásban részesül, tehát a szerződés felmondásáért járó külön kártérítés kikötése nem tűnik szükségesnek.
– Végezetül, egyes esetekben elképzelhető, hogy a felek megosztják a kockázatokat: például a szerződést felmondó fél viseli a másik fél szerződés megszűnésével kapcsolatos költségeinek egy részét.

9.113. Hasonló probléma merülhet fel abban az esetben, ha az egyik fél olyan fejlesztés végrehajtását vállalta, amely a kezdeti időszakban veszteséget vagy alacsony megtérülést eredményez, a szerződés felmondását követő időszakokban viszont a szokásosnál magasabb megtérülésre lehetett számítani.

9.114. Ha a kapcsolt vállalkozások között a meglévő megállapodások felbontásával, nem megújításával vagy érdemi újratárgyalásával kapcsolatban teremtett vagy kikötött feltételek különböznek azoktól, amelyekben független vállalkozások állapodtak volna meg, akkor mindaz a nyereség, amely e feltételek hiányában a vállalkozások egyikénél keletkezett volna, de a feltételek miatt nem keletkezett, beszámítható az érintett vállalkozás nyereségébe, és ennek megfelelően megadóztatható.

E.3. Biztosít-e kártérítésre való jogot a kereskedelmi jog vagy az esetjog?

9.115. Az alkalmazandó kereskedelmi jog által biztosított esetleges jogorvoslati lehetőségek tanulmányozása segítséget nyújthat annak értékelése során, hogy egy létező megállapodás felbontásának vagy nem megújításának a feltételei összhangban vannak-e a szokásos piaci ár elvével. Az alkalmazandó kereskedelmi jog vagy esetjog hasznos információkat szolgáltathat arra vonatkozóan, hogy milyen kártérítési jogok és feltételek kikötésére lehet számítani a

megállapodások egyes típusainak – pl. egy forgalmazói megállapodásnak – a felbontása esetére. Elképzelhető, hogy az a fél, akivel felbontják a szerződést, e szabályok értelmében bírósági úton követelhet kártérítést, függetlenül attól, hogy a szerződés tartalmazott-e vagy sem erre vonatkozó kikötést. Ha a felek ugyanannak az MNE csoportnak a tagjai, akkor azonban nem valószínű, hogy az a fél, akivel felbontják a szerződést, valóban kártérítési pert indítana a kapcsolt vállalkozása ellen, melynek következtében a felmondás feltételei eltérhetnek azoktól, mint amelyekben független felek állapodtak volna meg hasonló körülmények között.

E.4. Szokásos piaci körülmények között egy másik fél hajlandó lenne-e kártérítést nyújtani a megállapodás felbontásából vagy újratárgyalásából származó hátrányokat elszenvedőnek?

9.116. A megállapodás felbontása vagy érdemi újratárgyalása feltételeinek a transzferár-elemzése során mind az átadó, mind az átvevő nézőpontját figyelembe kell venni. Az átvevő nézőpontjából fontos az esetleges szokásos piaci kártérítés összegének a meghatározása, másrészt a kártérítést fizető fél azonosítása. Nincs egyetlen olyan válasz, amely minden esetben megfelelő lenne, mivel annak mindig az adott esetet övező tények és körülmények vizsgálatán kell alapulnia, különös tekintettel a felek jogaira és más eszközeire, a felmondás gazdasági indokaira, annak a félnek (azoknak a feleknek) a meghatározására, akik a felmondás következtében előnyökre számíthatnak, valamint a felek reálisan elérhető választási lehetőségeire. Ezt a következő példával lehet illusztrálni.

9.117. Tegyük fel, hogy két kapcsolt vállalkozás – az „A" vállalkozás és a „B" vállalkozás – közötti gyártási szerződést az „A" vállalkozás felmondja (a „B" vállalkozás a gyártó). Tételezzük fel, hogy az „A" vállalkozás úgy dönt, hogy a továbbiakban egy másik kapcsolt gyártóval – a „C" vállalkozással – fogja elvégeztetni azt a gyártási tevékenységet, amit korábban a „B" vállalkozás végzett. A 9.103. bekezdésben szereplő megállapítás szerint nem szabad eleve feltételezni, hogy egy szerződés felbontása vagy érdemi újratárgyalása független felek között minden esetben kártérítésre való jogot keletkeztetne. Tételezzük fel, hogy az E.1.–E.3. rész útmutatása szerint megállapításra kerül, hogy ha az ügylet az eset körülményeinek megfelelően független felek között zajlott volna, akkor a „B" vállalkozás kártérítést követelhetne a szerződés felmondása miatt őt ért hátrányokért. Felvetődik a kérdés, hogy a kártérítést az „A" vállalkozásnak (azaz a szerződést felmondó félnek), a „C" vállalkozásnak (azaz a korábban a „B" vál-

lalkozás által végzett gyártási tevékenységet átvevő félnek), a „P” anyavállalatnak vagy egy másik félnek kell fizetnie.

9.118. Az E.1. részben leírtak szerint az elemzésnek az „A” és a „B” vállalkozás közötti szerződési feltételek vizsgálatából kell kiindulnia. Egyes esetekben a „C” vállalkozásra, a „P” anyavállalatra és/vagy más felekre vonatkozó szerződési feltételek is fontosak lehetnek. A válasz attól függ, hogy ha az érintett vállalkozások függetlenek lennének, akkor hajlandók lennének-e kártérítést fizetni a felmondásért.

9.119. Lehetnek olyan helyzetek, amikor az „A” vállalkozás független félként hajlandó lenne a kártérítés költségeit viselni – például azért, mert számításai szerint a „B” vállalkozással fennálló megállapodás felbontása és a „C” vállalkozással kötött új gyártási megállapodással való helyettesítése költségmegtakarítást tesz majd lehetővé a számára, és a várható költségmegtakarítás jelenértéke meghaladja a kártérítés összegét.

9.120. Lehetnek olyan helyzetek, amikor a „C” vállalkozás lenne hajlandó kifizetni a szóban forgó összeget belépési díjként azért, hogy az „A” vállalkozással szerződést köthessen, például abban az esetben, ha ez az új gyártási szerződésből származó várható nyereség jelenértéke alapján megéri a befektetést a „C” vállalkozásnak. Ilyen helyzetekben a „C” vállalkozás különféle módokon fizethet: fizethet például a „B” vállalkozásnak, az „A” vállalkozásnak vagy vélelmezhetően az „A” vállalkozásnak azáltal, hogy rendezi az „A” vállalkozás „B” vállalkozással szembeni kártérítési kötelezettségét.

9.121. Lehetnek olyan helyzetek, amikor az „A” és a „C” vállalkozás független felekként hajlandók lennének megosztani a kártérítési költségeket.

9.122. Lehetnek olyan helyzetek is, amikor független félként sem az „A”, sem a „C” vállalkozás nem lenne hajlandó a kártérítési költségeket állni, mert egyikük sem számít arra, hogy ehhez elegendő haszonra tenne szert a változás következtében. Elképzelhető, hogy a felmondás egy csoport szintű szervezeti átalakítás része, amelyre a csoport egésze számára hasznos szinergiák teremtése érdekében határozta el magát a „P” anyavállalat, és független körülmények között a „P” anyavállalatnak kellene kártérítést nyújtania a „B” társaságnak (kivéve például akkor, ha a szerződés megszűnése vagy újratárgyalása ellenére a csoport szintjén jelentkező szinergiák továbbra is olyan hasznot jelentenek a „B” vállalkozás számára, amely meghaladja a szerződés felmondásából vagy újratárgyalásából fakadó költségeit).

III. rész: A szervezeti átalakítás után zajló kapcsolt ügyletek díjazása

A. Üzleti átszervezés kontra szervezeti strukturálás

A.1. Általános elv: a szokásos piaci ár elvét nem lehet eltérően alkalmazni

9.123. A szokásos piaci ár elvét és a jelen Irányelveket nem szabad eltérően alkalmazni a szervezeti átalakítás után zajló ügyletekre és azokra, amelyeket már kezdettől fogva úgy építettek fel, mint egy szervezeti átalakítást követő ügyletet. Ugyanis az ettől eltérő eljárás torzítaná a versenyt a tevékenységeiket átszervező régi szereplők és azon új belépők között, akik azonos üzleti modellt alkalmaznak, az üzleti tevékenységük átszervezése nélkül.

9.124. Az összehasonlítható helyzeteket azonos módon kell kezelni. A megfelelő transzferár-képzési módszert az összehasonlító elemzés alapján kell kiválasztani és alkalmazni a gyakorlatban, melynek része a felek funkcionális elemzése és a szerződéses megállapodások vizsgálata. Az alkalmazandó összehasonlíthatósági kritériumokat és a transzferár-képzési módszerek kiválasztására és alkalmazására vonatkozó irányelveket nem befolyásolja az, hogy egy megállapodás a korábban létező szervezeti felépítés átalakításának a következményeként jött létre vagy sem.

9.125. Azonban az üzleti átszervezés változással jár, és a szokásos piaci ár elvét nemcsak a szervezeti átalakítás után zajló ügyletekre kell alkalmazni, hanem azokra is, amelyek a szervezeti átalakításkor zajlanak és a funkciók, eszközök és/vagy kockázatok átcsoportosítását foglalják magukban. A szokásos piaci ár elvének alkalmazhatóságát ezen ügyletekre a fejezet II. része tárgyalja.

9.126. Továbbá az összehasonlító elemzés feltárhatja, hogy az üzleti átszervezés következtében létrejött megállapodás és a kezdettől fogva ahhoz hasonlóként felépített megállapodás alapját képező tényállások valamelyest eltérnek, ami a következő rész témája lesz. A tényállások e különbségei nem befolyásolják a szokásos piaci ár elvét vagy az Irányelvekben foglalt útmutatás értelmezésének és alkalmazásának a módját, viszont az összeha-

sonlító elemzésre és alkalmazásának eredményére hatással lehetnek. A szervezeti átalakítás előtti és utáni helyzetek összehasonlítását a „D" rész tartalmazza.

A.2. A lehetséges különbségek a szervezeti átalakítás eredményeként kialakuló és a kezdettől fogva azokhoz hasonlóan felépített helyzetek tényei között

9.127. Ha egy kapcsolt vállalkozások közötti megállapodás egy korábbi megállapodás helyébe lép (szervezeti átalakítás történik), akkor különbségek lehetnek az átalakított vállalkozás induló pozícióját és egy újonnan létrehozott működési egység helyzetét jellemző tényállás között. Ezek a különbségek adódhatnak például abból a tényből, hogy a szervezeti átalakítást követő megállapodás tárgyalása olyan felek között történik, akik korábban már szerződéses és üzleti kapcsolatban álltak egymással. Ez ilyen helyzetben – az adott esetet övező tényektől és körülményektől, különösen a felek ezen korábbi megállapodásokból fakadó jogaitól és kötelességeitől függően – befolyásolhatja a felek reálisan alkalmazható lehetőségeit az új megállapodás feltételeinek és ennek következtében a szervezeti átalakítás és/vagy a szervezeti átalakítás utáni megállapodások feltételeinek a tárgyalása során.[1] Tegyük fel például, hogy egy fél a múltban bebizonyította, hogy képes ellátni a teljes felelősségű forgalmazói tevékenységet, amely magában foglalja a marketing és értékesítési funkciók teljes körének az ellátását, értékes marketing célú immateriális javak felhasználását és fejlesztését, valamint a tevékenységhez kapcsolódó különféle kockázatok, így például a készletkockázat, a vevői kockázata és a piaci kockázat vállalását. Tegyük fel, hogy a forgalmazói szerződést újratárgyalják és a forgalmazót átalakítják egy alacsony kockázatú forgalmazóvá, ami azt jelenti, hogy a továbbiakban csak korlátozott marketing tevékenységet fog végezni egy külföldi kapcsolt vállalkozás felügyelete alatt, korlátozottan fog marketing célú immateriális javakat felhasználni, és korlátozott mértékű kockázatokat fog vállalni a külföldi kapcsolt vállalkozással és a vevőkkel fenntartott kapcsolataiban. Az átalakított forgalmazónak lehetősége van egy olyan megállapodás tárgyalására, amelyben nem szerepel próbaidő vagy más kedvezőtlen feltétel, amely az új forgalmazóknál általánosan előfordulhat.

9.128. Ha a felek az üzleti átszervezést megelőzően és követően folyamatos üzleti kapcsolatban állnak egymással, akkor kölcsönös összefüggés állhat fenn

[1] A reálisan alkalmazható lehetőségek szervezeti átalakításért járó szokásos piaci díjazás megállapításával összefüggésben történő tárgyalását lásd a 9.59.–9.64. bekezdésekben.

egyrészről a szervezeti átalakítás előtti tevékenységek és/vagy a szervezeti átalakítás feltételei, másrészről a szervezeti átalakítás utáni megállapodások feltételei között, amely kérdéskörrel a „C" rész foglalkozik.

9.129. Az átalakított vállalkozás induló pozíciója és egy újonnan létrehozott működési egység helyzete közötti egyes különbségek kötődhetnek ahhoz, hogy az előbbi esetben egy már bejáratott tevékenységről van szó. Például, egy alacsony kockázatú forgalmazó létrehozása egy olyan piacon, ahol a csoport korábban nem volt jelen és ahol az új belépőnek be kell hatolnia a piacra, ami egy korábban hosszú ideig teljes felelősségű forgalmazó alacsony kockázatú forgalmazóvá alakítása esetén nem szükséges. Ez mindkét esetben befolyásolhatja az összehasonlító elemzést és a szokásos piaci ár alapú díjazás megállapítását.

9.130. Amikor egy olyan forgalmazó, amely hosszú ideig teljes felelősségű forgalmazói tevékenységet folytatott, majd átalakították alacsony kockázatú forgalmazóvá, helyzetét, egy olyan forgalmazó helyzetével hasonlítjuk össze, amely ugyanolyan hosszú ideje van jelen a piacon, de mindig csak alacsony kockázatot vállalt, akkor ugyancsak különbségek jelentkezhetnek. Mert a teljes felelősségű tevékenységet folytató forgalmazó az átalakítást megelőzően elláthatott olyan funkciókat, viselhetett olyan költségeket (pl. marketing költségek), vállalhatott olyan kockázatokat, és közreműködhetett olyan immateriális javak fejlesztésében, amelyeket az ugyanolyan hosszú ideje létező, de csak alacsony kockázatot vállaló forgalmazó nem láthatott el, viselhetett, vállalhatott vagy fejleszthetett. Felmerül a kérdés, hogy független felek között ezek a további funkciók, eszközök és kockázatok vajon csak a szervezeti átalakítást megelőzően befolyásolják a forgalmazó díjazását, vagy a szervezeti átalakításkor zajló átruházások díjazásának a megállapítása során kell őket figyelembe venni (és ha igen, akkor hogyan), vagy az alacsony kockázatú forgalmazóvá átalakított vállalkozás díjazását befolyásolják (és ha igen, akkor hogyan), vagy ezt a három lehetőséget együttesen kell alkalmazni. Például, ha megállapítást nyer, hogy a szervezeti átalakítás előtti tevékenységek következtében az akkor még teljes felelősségű tevékenységet folytató forgalmazó, olyan immateriális javak tulajdonosa, amelyek az ugyanolyan hosszú ideje létező, de csak alacsony kockázatot vállaló forgalmazónak nincsenek a birtokában, akkor a szokásos piaci ár elve szerint ezekért az immateriális javakért valamilyen ellenszolgáltatás jár. Abban az esetben, ha a szervezeti átalakítás során az addig teljes felelősségű tevékenységet végző forgalmazó átruházza azokat egy külföldi kapcsolt vállalkozásra, vagy ha nem kerülnek átru-

házásra, akkor figyelembe kell venni őket a szervezeti átalakítás utáni tevékenységek szokásos piaci ár alapú díjazásának a megállapításához.[1]

9.131. Ha a szervezeti átalakítás során a külföldi kapcsolt vállalkozásra ruházódnak át a korábban az adóalany által vállalt kockázatokat, akkor fontos lehet megvizsgálni, hogy az átruházás csak a szervezeti átalakítás utáni tevékenységekből fakadó jövőbeli kockázatokat érinti, vagy a szervezeti átalakítás időpontjában fennálló, az azt megelőző tevékenységekből fakadó kockázatokat is, azaz kérdéses, hogy hol kell meghúzni a határvonalat. Például, egy forgalmazó, amely alacsony kockázatú forgalmazóvá alakulását megelőzően olyan kockázatokat vállalt a behajthatatlan követelésekkel kapcsolatban, amelyeket a szervezeti átalakítást követően nem neki kell viselnie, és ezt a vállalkozást egy már hosszú ideje létező, de mindig is alacsony kockázatú forgalmazóval hasonlítjuk össze, amelyet soha nem terhelt a vevői kockázata. A két helyzet összevetése során fontos lehet megvizsgálni, hogy a szervezeti átalakítás következtében létrejött, alacsony kockázatú forgalmazót továbbra is terhelik-e azok a behajthatatlan követelésekkel kapcsolatos kockázatok, amelyeket akkor viselt, amikor még teljes felelősségű tevékenységet látott el, vagy a vevői valamennyi kockázatát átruházta, beleértve azokat is, amelyek a szervezeti átalakítás időpontjában fennálltak.

9.132. A szervezeti átalakítás más típusaira – köztük az értékesítési, a gyártási, a kutatási és fejlesztési vagy a szolgáltatási tevékenységek átszervezésére – ugyanezek az észrevételek és kérdések vonatkoznak.

B. Esetek az üzleti átszervezés alkalmazhatóságra: a transzferár-képzési módszer kiválasztása és alkalmazása a szervezeti átalakítás utáni kapcsolt ügyletekre

9.133. A szervezeti átalakítás utáni kapcsolt ügyleteknek megfelelő transzferár-képzési módszert az ügylet összehasonlító elemzése alapján kell kiválasztani és alkalmazni. Nagyon fontos megérteni, hogy a szervezeti átalakítás utáni ügyletek, mely funkciókat, eszközöket és kockázatokat érintenek és azokat melyik fél látja el, használja fel, illetve vállalja. Ehhez információkat kell szerezni az ügyletben részt vevő mindkét fél – pl. az átalakí-

[1] A szokásos piaci ár elvének immateriális javak átruházása esetén történő alkalmazását a 9.80.–9.92. bekezdések fejtik ki.

tott vállalkozás és a vele üzleti kapcsolatban álló külföldi kapcsolt vállalkozás – funkcióira, eszközeire és kockázataira vonatkozóan. Az elemzésnek az átalakított vállalkozásra aggatott címke mögé kell hatolnia, mivel egy közvetítőnek vagy alacsony kockázatú tevékenységet folytató forgalmazónak nevezett vállalkozásról esetenként kiderülhet, hogy értékes helyi immateriális javak állnak a tulajdonában és továbbra is jelentős piaci kockázatot vállal, egy állítólagos bérgyártóról pedig az, hogy jelentős fejlesztési tevékenységeket folytat vagy egyedi immateriális javakat birtokol és használ. A szervezeti átalakítás utáni helyzetekben különös figyelmet kell fordítani arra, hogy ténylegesen milyen értékes immateriális javak és jelentős kockázatok maradnak az átalakított vállalkozásnál (adott esetben a helyi nem jogvédett immateriális javakat is ideértve), és hogy az immateriális javaknak és kockázatoknak ez a megosztása megfelel-e a szokásos piaci ár elvének. A kockázatok és immateriális javak kérdésköreivel a fejezet I. és II. részei foglalkoztak. Lásd különösen a 9.44.–9.46. bekezdéseket, amelyek a transzferár-képzési módszer kiválasztása és az adott fél kockázati profilja közötti összefüggést taglalják.

9.134. A szervezeti átalakítás utáni megállapodások bizonyos problémákat okozhatnak a potenciálisan összehasonlítható ügyletek azonosítását illetően azokban az esetekben, amikor a szervezeti átalakítás egy olyan üzleti modell megvalósítását szolgálja, amely független vállalkozásoknál nemigen található meg.

9.135. Egyes esetekben az összehasonlíthatóságot fokozó lehetséges kiigazítások elvégzése a feltétele annak, hogy rendelkezésre álljanak összehasonlítható ügyletek (a belső összehasonlító ügyleteket is beleértve). Az összehasonlítható független árak módszere alkalmazható például akkor, ha egy MNE csoport felvásárol egy vállalkozást, amely korábban független félként állt vele üzleti kapcsolatban és a felvásárlást követően átalakítja az immár kapcsolt ügyleteket. Az összehasonlíthatóságot meghatározó öt tényező és a különböző időpontokban végbemenő kapcsolt és független ügyletek vizsgálatától függően elképzelhető, hogy a felvásárlás előtti ügyletek feltételei között találhatók, a felvásárlás utáni kapcsolt ügyletek elemzéséhez használható összehasonlítható független árak. Az adott esetet övező tények és körülmények függvényében a szervezeti átalakítás során átruházott funkcióknak, eszközöknek és/vagy kockázatoknak megfelelő kiigazítás még akkor is végrehajtható, ha az ügyletek feltételei módosulnak. Például az összehasonlíthatóságot fokozó kiigazítás végezhető a vevői kockázatát viselő fél kilétét illető eltérés figyelembevétele érdekében.

9.136. Egy másik példa az összehasonlítható független árak módszerének alkalmazhatóságára az, amikor független felek is végeznek az átalakított tagvállalat által végzet tevékenységhez hasonló gyártási, értékesítési vagy szolgáltatási tevékenységeket. A tevékenységek kiszervezésének újabban tapasztalható terjedése következtében, egyes esetekben a független vállalkozások által végrehajtott kiszervezések nyújthatnak alapot a szervezeti átalakítás után zajló kapcsolt ügyletek szokásos piaci ár alapú díjazásának meghatározásához, az összehasonlítható független árak módszer alkalmazásával. Ennek természetesen az a feltétele, hogy a kiszervezéseket független ügyletnek lehessen minősíteni, és az összehasonlíthatóságot meghatározó öt tényező vizsgálata elég megbízható bizonyítékot szolgáltasson arra, hogy a független kiszervezési ügyletek feltételei és a szervezeti átalakítás utáni kapcsolt ügyletek feltételei között nincs lényeges különbség, vagy a fennálló különbségek kiküszöbölésére elég megbízható kiigazításokat lehet végezni (és ezek ténylegesen elvégzik).

9.137. Minden összehasonlításra javasolt ügyletnél gondoskodni kell az összehasonlító elemzés elvégzéséről annak érdekében, hogy a kapcsolt és a független ügyletek közötti lényeges különbségek meghatározhatók legyenek (amennyiben vannak ilyenek), és a különbségek kiküszöbölését szolgáló kiigazításokat elvégezzék, amennyiben ez szükséges és lehetséges. Nevezetesen az összehasonlító elemzés feltárhatja, hogy az átalakított vállalkozás továbbra is értékes és jelentős funkciókat lát el, és/vagy helyi immateriális javak és/vagy jelentős kockázatok maradtak a „lecsupaszított" vállalkozásnál a szervezeti átalakítást követően, de az összehasonlításra javasolt ügyleteknél nem találhatók ilyenek. Az átalakított tevékenységek és az induló pozíciók közötti lehetséges különbségeket illetően lásd az „A" részt.

9.138. A potenciálisan összehasonlítható ügyletek meghatározása során az adott eset körülményei között legmegbízhatóbb módon összehasonlítható adatok felkutatása a cél, szem előtt tartva az információk elérhetőségének esetleges korlátozottságát és a felmerülő jogkövetési költségeket (lásd a 3.2. és a 3.80. bekezdéseket). El kell ismerni, hogy az adatok nem mindig lesznek tökéletesek. Olyan esetek is előfordulnak, amikor nem lehet összehasonlítható adatokat találni. Ez nem feltétlenül jelenti azt, hogy a kapcsolt ügylet ne lenne szokásos piaci ár alapú. Ilyen esetekben szükséges lehet annak megállapítása, hogy a felek vajon akkor is elfogadták volna a kapcsolt ügylet feltételeit, ha független felekként valósítják meg az ügyletet. Az összehasonlítható ügyletek keresése során jelentkező esetleges nehézségek ellenére minden transzferár-képzési esetre ésszerű megoldást kell találni. A 2.2. bekezdésben szereplő útmutatásnak megfelelően – még

abban az esetben is, ha az összehasonlítható adatok tökéletlenek vagy csak szűkösen állnak rendelkezésre – az adott eset körülményeinek leginkább megfelelő transzferár-képzési módszert úgy kell kiválasztani, hogy az összhangban álljon a kapcsolt ügylet jellegével, amelynek megítélése elsősorban a funkcionális elemzésen keresztül történik.

C. A szervezeti átalakításért járó ellenszolgáltatás és a szervezeti átalakítás utáni díjazás közötti kapcsolat

9.139. Egyes körülmények között fontos lehet a kapcsolat a szervezeti átalakításért járó ellenszolgáltatás és a vállalkozás szervezeti átalakítás utáni működtetésének szokásos piaci ár alapú díjazása között. Ez abban akkor van így, amikor egy adóalany üzletágakat ad el egy olyan kapcsolt vállalkozásnak, amellyel a későbbiekben az e tevékenységek részét képező ügyleteket kell majd végrehajtania. Egy ilyen kapcsolatra mutat be egy példát a kiszervezésről szóló 9.99. bekezdés.[1]

9.140. Egy másik példa az, amikor egy gyártási és forgalmazási tevékenységet folytató adóalany átszervezi a tevékenységét azáltal, hogy a forgalmazói üzletágat eladja egy külföldi kapcsolt vállalkozásnak, amelynek az adóalany a jövőben az általa előállított árukat is értékesíteni fogja. A külföldi kapcsolt vállalkozás nagy valószínűséggel szokásos piaci ár alapú ellenszolgáltatást vár el az üzletág megvásárlásával és működtetésével kapcsolatos befektetéséért. Ebben a helyzetben az adóalany megállapodhat a külföldi kapcsolt vállalkozással arról, hogy lemond az üzletágért a megállapodás megkötésekor fizetendő szokásos piaci ár alapú ellenszolgáltatásról vagy annak egy részéről, amennyiben azzal összemérhető pénzügyi előnyökre tehet szert az árui külföldi kapcsolt vállalkozásnak történő értékesítéséből az elkövetkező időszak során. Azaz magasabb áron értékesítheti az áruit a kapcsolt vállalkozásnak annál, mint amibe az a megállapodás megkötésekor esedékes ellenszolgáltatás kifizetése esetén belegyezett volna. A másik lehetőség, hogy a felek annak a tudatában határozzák meg a megállapodás létrejöttekor fizetendő ellenszolgáltatást a szervezeti átalakításért, hogy az majd részben beszámításra kerül az előállított termékek jövőbeli transzferáraiba, amelyek így alacsonyabbak lesznek azoknál, mint amelyekben egyébként megállapodtak volna. Azokkal a helyzetekkel, amikor független felek között szoká-

[1] Lásd még a 9.82.–9.86. bekezdéseket.

sos piaci ár alapú ellenszolgáltatás fizetésére kerülne sor a szervezeti átalakításért, a fejezet II. része foglalkozott.

9.141. Másképp fogalmazva, abban a helyzetben, amikor az adóalany beszállítóként folyamatos üzleti kapcsolatban áll majd azzal a külföldi kapcsolt vállalkozással, amely a korábban az adóalany által folytatott tevékenységet átveszi, az adóalanynak és a külföldi kapcsolt vállalkozásnak gazdasági és kereskedelmi haszna származhat ebből a kapcsolatból (pl. az áruk eladási árából adódóan), ami magyarázatot nyújthat például arra, hogy miért mondtak le az üzletág átruházásért járó tőke kifizetéséről a megállapodás megkötésének az időpontjában, vagy hogy a termékek jövőbeli transzferárai miért térhetnek el azoktól az áraktól, amelyekben akkor állapodtak volna meg, ha a szervezeti átalakításra nem kerül sor. A gyakorlatban azonban nehézséget jelenthet egy ilyen megállapodás felépítése és nyomon követése. Míg az adóalanyok szabadon dönthetnek arról, hogy az ellenszolgáltatás milyen formában – azonnal vagy egy hosszabb időszakon keresztül – kerüljön kifizetésre, az adóhatóságok az ilyen megállapodások vizsgálata során tudni akarják, hogy a szervezeti átalakításért járó esetleges ellenszolgáltatásról való lemondás fejében mi befolyásolhatta a szervezeti átalakítás utáni tevékenység díjazását. Ebben az esetben ez konkrétan azt jelenti, hogy az adóhatóság a megállapodások összességét kívánja szemügyre venni, miközben a szervezeti átalakításért járó ellenszolgáltatásról és a szervezeti átalakítást követő ügyletek szokásos piaci ár alapú díjazásáról külön értékelést kér.

D. A szervezeti átalakítás előtti és utáni helyzetek összevetése

9.142. Lényeges kérdés, hogy milyen szerepe van (illetve van-e szerepe egyáltalán) a kapcsolt ügyletben részt vevő fél által a szervezeti átalakítás előtt, illetve után ténylegesen realizált nyereség összehasonlításának. Különösen azt a kérdést lehet feltenni, hogy helyénvaló-e egy átalakított vállalkozás szervezeti átalakítás utáni nyereségét a szervezeti átalakítás előtt realizált, az adott funkciók, eszközök és kockázatok átruházásának figyelembevétele érdekében kiigazított nyeresége alapján meghatározni.[1]

9.143. A szervezeti átalakítás előtti és utáni helyzetek összehasonlításával kapcsolatos fontos kérdések egyike, hogy a szervezeti átalakítás után megvalósuló kapcsolt ügyletekből származó nyereség összehasonlítása a szerve-

[1] Ez nem ugyanaz, mint a nyereségpotenciál kérdése, amelyet ennek a fejezetnek a II. része tárgyalt.

zeti átalakítás előtt végrehajtott kapcsolt ügyletekből származó nyereséggel nem lenne elegendő, mivel az OECD Modellegyezmény 9. cikke független ügyletekkel történő összehasonlítást ír elő. Az adóalany kapcsolt ügyleteinek más kapcsolt ügyletekkel történő összevetése a szokásos piaci ár elvének az alkalmazása szempontjából nem releváns, ezért az ilyen összehasonlítások nem szolgálhatnak alapul az adóhatóságoknak a transzferár-módosítás indoklására, az adóalanyoknak pedig a transzferár-képzési politikájuk alátámasztására.

9.144. A másik kérdés, ami a szervezeti átalakítás előtti és utáni helyzetek összevetése kapcsán felvetődik, hogy mekkora nehézséget jelenthet az átalakított vállalkozás elvesztett funkcióinak, eszközeinek és kockázatainak az értékelése, szem előtt tartva, hogy ezek a funkciókat, eszközöket és kockázatokat nem minden esetben ruházzák át egy másik félre.

9.145. Mindezek elmondása után az üzleti átszervezés előtti és utáni helyzetek összevetése hozzájárulhat a szervezeti átalakítás megértéséhez, és a szervezeti átalakítás előtti és utáni ügyletek nyereség, illetve veszteség felek közötti megosztásában bekövetkező változások megértését szolgáló összehasonlító elemzésének (illetve funkcionális elemzésének) a részét képezheti. A szervezeti átalakítás előtt létező megállapodásokra és a szervezeti átalakítás feltételeire vonatkozó információk valójában nélkülözhetetlenek lehetnek azoknak az összefüggéseknek a megértéséhez, amelyek között a szervezeti átalakítás utáni megállapodások létrejöttek, továbbá annak értékeléséhez, hogy ezek a megállapodások szokásos piaci ár alapúak-e. A szervezeti átalakítás előtti és utáni helyzetek összevetése az átalakított fél reálisan elérhető lehetőségeire is fényt vethet.[1]

9.146. A szervezeti átalakítás előtti és utáni üzleti tevékenység összehasonlító (és funkcionális) elemzése feltárhatja, hogy míg egyes funkciókat, eszközöket és kockázatokat átruháztak, más funkciókat továbbra is a „lecsupaszított" vállalkozás lát el a külföldi kapcsolt vállalkozással kötött szerződés alapján. Az adott eset körülményeinek leginkább megfelelő transzferár-képzési módszert a külföldi kapcsolt vállalkozás és a „lecsupaszított" vállalkozás szerepkörének a gondos vizsgálata révén kell meghatározni, például

[1] Lásd a 9.59.–9.64. bekezdéseket a reálisan elérhető lehetőségekről, továbbá a 9.127.–9.132. bekezdéseket a szervezeti átalakítás eredményeként kialakuló és a kezdettől fogva azokhoz hasonlóan felépített helyzetek alapját képező tényállások közötti lehetséges különbségekről és e különbségek esetleges hatásairól a felek reálisan elérhető lehetőségeire az új megállapodás feltételeinek és ennek következtében a szervezeti átalakítás és/vagy a szervezeti átalakítás utáni megállapodások feltételeinek a letárgyalása során.

annak alapján, hogy a „lecsupaszított” vállalkozás és a külföldi kapcsolt vállalkozás tényleges kockázatait és immateriális javait tekintve helyénvaló lenne-e a reziduális nyereséget teljes egészében a külföldi kapcsolt vállalkozáshoz rendelni.

9.147. Lesznek olyan esetek, amikor a szervezeti átalakítás előtti és utáni helyzetek összehasonlítását azért lehet elvégezni, mert a szervezeti átalakítás előtt végrehajtott ügyletek még nem voltak kapcsolt ügyletek, például akkor, ha a szervezeti átalakításra egy felvásárlást követően kerül sor, és megbízható helyesbítéseket lehet végezni a szervezeti átalakítás előtti független ügyletek és a szervezeti átalakítás utáni kapcsolt ügyletek közötti különbségek figyelembevételére. Lásd a 9.135. bekezdésben szereplő példát. Azt, hogy ezek a független ügyletek mennyire megbízható összehasonlító adatokat szolgáltatnak, a 3.2. bekezdésben foglalt útmutatás alapján kell értékelni.

E. Áthelyezésből fakadó megtakarítások

9.148. Ha egy MNE csoport tevékenységei egy részét átköltözteti egy olyan helyre, ahol a költségek (így például a munkaerő- vagy az ingatlanköltségek) alacsonyabbak, mint azon a helyen, ahol a tevékenységeket eredetileg végezték, akkor – figyelembe véve az áthelyezés lehetséges költségeit (úgymint az addigi tevékenység megszűntetésének a költségeit, az új helyszínen található infrastruktúra esetleg magasabb költségeit, az esetleg magasabb szállítási költségeket abban az esetben, ha a tevékenység távolabb kerül a piactól, a helyi munkavállalók képzésének a költségeit, stb.) – az áthelyezésből fakadó megtakarításokat érhet el. Ha a szervezeti átalakítás üzleti okaként az áthelyezésből fakadó megtakarításokat célzó üzleti stratégiát jelölik meg, akkor az 1.59.–1.63. bekezdésekben leírtakat kell követni.

9.149. Ha egy szervezeti átalakítást követően jelentős, áthelyezésből fakadó megtakarítások jelentkeznek, akkor felvetődik a kérdés, hogy a felek között fel kell-e osztani ezeket a megtakarításokat, és ha igen, akkor hogyan. A válasz nyilvánvalóan attól függ, hogy független felek hasonló körülmények között hogyan állapodtak volna meg. A feltételeket, amelyekben a független felek megállapodtak volna, általában az egyes felek funkciói, eszközei, kockázatai és alkupozíciója határozzák meg.

9.150. Vegyünk például egy olyan vállalkozást, amely márkás ruházati cikkek tervezésével, gyártásával és értékesítésével foglalkozik. Tegyük fel, hogy

a gyártási folyamat alapvető, a márkanév pedig híres, és rendkívül értékes immateriális jószágnak minősül. Mondjuk, hogy a vállalkozás úgy dönt, hogy a magas munkaerőköltségek miatt az „A" országban folytatott gyártási tevékenységét megszűnteti, és áthelyezi a csoport egy olyan tagvállalatához, amely a „B" országban található, ahol jelentősen olcsóbb a munkaerő. A márkanévhez fűződő jogok és a ruhatervezés az „A" országban található vállalkozásnál maradnak. A szervezeti átalakítást követően a ruhák gyártását a „B" országban található tagvállalat fogja végezni egy gyártási megállapodás alapján. A megállapodás szerint a „B" országban tevékenykedő tagvállalat nem használ fel jelentős immateriális javakat vagy kap licencet azok használatára, és nem vállal jelentős kockázatokat. A tagvállalat a „B" országban előállított ruhákat eladja az „A" országban található vállalkozásnak, amely harmadik személyek részére továbbértékesíti azokat. Tegyük fel, hogy a szervezeti átalakítás eredményeként az „A" országban található vállalkozás által alkotott csoport és a csoport „B" országban található tagvállalata jelentős költségmegtakarítást ér el az áthelyezésnek köszönhetően. Felvetődik a kérdés, hogy az áthelyezésből fakadó megtakarítást az „A" országban található vállalkozáshoz, a „B" országban található tagvállalathoz vagy részben az egyik, részben a másik helyhez kell rendelni (és ez utóbbi esetben milyen arányban).

9.151. Ebben a példában – minekutána az áthelyezett tevékenység rendkívül versenyképes – az „A" országban található vállalkozásnak valószínűleg reális lehetősége van arra, hogy a „B" országban található tagvállalat és egy külső gyártó igénybevétele között válasszon. Következésképpen minden bizonnyal találhatók olyan összehasonlítható ügyletek, amelyek adatai alapján meghatározható, hogy egy független fél milyen feltételek mellett lenne hajlandó a ruhák gyártását vállalni a vállalkozás számára. Ebben a helyzetben az áthelyezésből fakadó megtakarításoknak általában csak egy nagyon kis részét rendelnék a független bérgyártóhoz, ha egyáltalán hozzárendelnének belőle valamit. Ettől eltérő eljárás esetén a kapcsolt gyártó más helyzetbe kerülne, mint egy független vállalkozás, ami ellentétes lenne a szokásos piaci ár elvével.

9.152. Egy másik példa kedvéért most tegyük fel azt, hogy egy vállalkozás, amely az „X" országban található, nagyon speciális mérnöki szolgáltatásokat nyújt független ügyfelek számára. A vállalkozás különösen jól ismert arról, hogy magas minőségi színvonalon dolgozik. Független ügyfeleinek egy állandó óradíj alapján számláz, amely összemérhető azzal, amit az ugyanazon a piacon tevékenykedő versenytársai a hasonló szolgáltatásokért felszámítanak. Tételezzük fel, hogy a képzett mérnökök magas fize-

tést kapnak az „X” országban. A vállalkozás a későbbiekben létrehoz egy leányvállalatot az „Y” országban, ahol ugyanolyan jól képzett mérnököket alkalmaz, de lényegesen alacsonyabb bérért, és a továbbiakban a mérnöki munka nagy részét ezzel a leányvállalattal végezteti alvállalkozóként az „Y” országban, amely áthelyezés következtében a vállalkozás által alkotott csoport és leányvállalata jelentős megtakarításokat érnek el. Az ügyfelek továbbra is az „X” országban található vállalkozással állnak közvetlen üzleti kapcsolatban, és nem feltétlenül tudnak az alvállalkozói megállapodásról. Az „X” országban található jól ismert vállalkozás egy bizonyos időn keresztül a korábban is alkalmazott óradíjat számíthatja fel a szolgáltatásaiért annak ellenére, hogy a mérnökökkel kapcsolatos költségei jelentősen lecsökkentek. Egy bizonyos idő után azonban a verseny nyomására az óradíj csökkentésére kényszerül, és így az áthelyezésből fakadó megtakarítások egy részét az ügyfelei élvezhetik. Ebben az esetben ismét az a kérdés, hogy független körülmények között az MNE csoport melyik tagjához (tagjaihoz) kellene rendelni az áthelyezésből fakadó megtakarításokat: az „Y” országban tevékenykedő leányvállalathoz, az „X” országban található vállalkozáshoz, avagy mindkettőhöz (és ebben az esetben milyen arányban).

9.153. Ebben a példában lehetséges, hogy nagy kereslet mutatkozik a szóban forgó mérnöki szolgáltatások iránt, és az „Y” országban található leányvállalat az egyetlen, amely a szükséges minőségben képes ilyen szolgáltatásokat nyújtani, így az „X” országban található vállalkozásnak a szolgáltató igénybevételén kívül nem sok más lehetőség áll a rendelkezésére. Elképzelhető, hogy az „Y” országban található leányvállalat egy értékes immateriális jószágot fejlesztett ki a műszaki know-how-jához kapcsolódóan, amit figyelembe kell venni az alvállalkozóval végeztetett szolgáltatások szokásos piaci árának a megállapítása során. Megfelelő körülmények között (pl. egyedi hozzájárulások, úgymint az „X” országban található vállalkozás és az „Y” országban található leányvállalata által egyaránt használt immateriális javak létezése esetén) fontolóra lehet venni az ügyleti nyereségen alapuló módszer alkalmazását.

F. Példa: beszerzési funkció központosítása

9.154. Ez a rész azt szemlélteti, hogy miként alkalmazható a szokásos piaci ár elve a beszerzési funkció központosítása esetén. Rámutat az összehasonlító elemzések – és különösen a funkcionális elemzés – központi fontossá-

gára annak megértése során, hogy az egyes felek milyen szerepet játszanak a szinergiák megteremtésében, a költségmegtakarítás elérésében, illetve az integráció érdekében tett egyéb erőfeszítések terén. Az alábbi felsorolásnak az a célja, hogy a leggyakrabban előforduló helyzetekre alkalmazható legyen, azaz nem vonatkozik minden lehetséges szituációra. A legmegfelelőbb transzferár-képzési módszer az adott esetre jellemző tények és körülmények függvénye. Különösképpen függ az egyes esetek körülményeitől az, hogy melyik félnek (feleknek) kell tulajdonítani a beszerzési funkció központosítása következtében jelentkező költségmegtakarítást vagy a hatékonyság hiányosságait.

9.155. Tegyük fel, hogy egy MNE csoport létrehoz egy központi beszerző szervezetet arra a célra, hogy a csoport gyártó üzemei által a gyártási folyamatokban használt alapanyagok beszerzését a külső beszállítókkal letárgyalja. A gyártó üzemek és a központi beszerző szervezet funkcionális elemzésétől és az általuk megállapított szerződési feltételektől függően különféle díjazási rendszerek és transzferár-képzési módszerek jöhetnek szóba.

9.156. Egyrészt lesznek olyan esetek, amikor az összehasonlítható független árak módszere a megfelelő. Tegyük fel, hogy a központi beszerző szervezet megvásárolja az alapanyagokat a külső beszállítóktól, és eladja azokat a gyártó üzemeknek. Ha az alapanyagokkal az árutőzsdén is kereskednek (lásd a 2.18. bekezdést), akkor lehetőség nyílik az összehasonlítható független árak módszerének az alkalmazására. A különböző időpontokban zajló független és kapcsolt ügyletek tényeinek, körülményeinek és hatásainak a vizsgálatától függően elképzelhető az is, hogy a gyártó üzemek által a központi beszerző szervezet közbeiktatása előtt fizetett árat vagy a független felek által a hasonló alapanyagokért fizetett árat lehet összehasonlítható független árként használni annak a megállapításához, hogy a gyártó üzemeknek milyen áron kellene megvásárolnia az alapanyagokat a központi beszerző szervezettől. Kiigazítás nélkül azonban egy ilyen összehasonlítható független ár alkalmazása akár azt is jelentheti, hogy a költségmegtakarítást teljes mértékben a központi beszerző szervezethez kell rendelni. Ahogy a 9.154. bekezdésben is szerepel, minden esetben egyedi alapon kell eldönteni, hogy ez a feltétel szokásos piaci ár alapú lenne vagy sem. Ha megállapítást nyer, hogy az eset körülményei között a költségmegtakarítás egy részét a gyártó üzemekhez kell rendelni, akkor felmerül a kérdés, hogy az összehasonlítható független árakat ennek megfelelően kell-e vagy lehet-e kiigazítani.

9.157. Ha az összehasonlítható független árak módszere nem használható, például azért, mert az alapanyagok ára ingadozik, és a gyártó üzemek által a köz-

ponti beszerző szervezet létrehozása előtt fizetett ár nem szolgálhat hivatkozási alapul, akkor fontolóra lehet venni a költség és haszon módszer alkalmazását. Lehetséges például, hogy a központi beszerző szervezet a külső beszállítóktól vásárolt alapanyagokat a beszerzési költségüknél drágábban értékesíti tovább a gyártó üzemeknek, azaz az alapanyagok központi beszerző szervezet által alkalmazott új beszerzési árára felszámít egy szokásos piaci árrést. Ebben az esetben a központi beszerzési egységnek tulajdonított árrés mértékének hasonlónak kell lennie ahhoz, amit az összehasonlítható független kereskedelmi tevékenységeket végzők alkalmaznak.

9.158. Egyes esetekben a központi beszerző szervezet a beszállítók vagy a vevők (vagy mindkettő) ügynökeként lép fel, és díjazásként jutalékot kap a beszállítóktól vagy a vevőtől (vagy mindkettőtől). Ez a helyzet állhat fenn akkor, ha a külső beszállítókkal a központi beszerző szervezet tárgyal, de a készletek nem kerülnek a tulajdonába, azaz az alapanyagokat továbbra is a gyártó üzemek szerzik be közvetlenül a beszállítóktól, de kedvezményes áron, ami egyrészt a központi beszerző szervezet tevékenységének köszönhető, másrészt pedig annak, hogy a megállapodásban a gyártó üzemek együttesen vesznek részt. A jutalék meghatározható a szállítások arányában (különösen akkor, ha a beszállító fizeti) vagy a kapott engedmények arányában (különösen akkor, ha a gyártó üzemek fizetik), és összemérhetőnek kell lennie azzal, amit hasonló körülmények között független felek számítanának fel a hasonló ügynöki funkciók ellátásáért.

9.159. Előfordulhat, hogy a központi beszerző szervezet szempontjából első pillantásra szokásos piaci ár alapúnak tekinthető ügynöki jutalékra vagy költségekre alkalmazott árrés valójában olyan beszerzési árak alkalmazásához vezet a gyártó üzemekkel szemben, ami magasabb azoknál, mint amiket önállóan el tudnának érni. Ha a gyártóknak okozott költségnövekmény lényeges (pl. lényeges, ismétlődő hatást gyakorol a központi beszerzési csatornán keresztül vásárolt termékek körére), akkor felmerülhet a kérdés, hogy független gyártók vajon elfogadnák-e ezeket a magasabb árakat, és milyen gazdasági logika alapján tennék ezt, illetve ha a központi beszerző szervezet független vállalkozás lenne, akkor neki kellene-e – a gyártókkal szemben alkalmazott eladási árai csökkentése révén – részben vagy egészben ellensúlyoznia a hatékonyság hiányosságait. A válasz az adott esetet övező tényektől és körülményektől függ. Az elemzés során kulcsfontosságú annak meghatározása, hogy a felek (a gyártó üzemek és a központi beszerző szervezet) milyen előnyökre számíthattak ésszerű alapon a beszerző funkció központosítása eredményeként és milyen reális választási lehetőségek álltak a rendelkezésükre, adott esetben azt a lehetőséget is beleért-

ve, hogy ne vegyenek részt a központosított beszerzésben, amennyiben annak várható előnyei nem olyan vonzók, mint más lehetőségek. Ha a felek által várt előnyök ésszerűnek tekinthetők, akkor nagyon fontos elemezni a központi beszerző szervezet hatékonyságában mutatkozó hiányosságokat okozó tényezőket, a működése alapját képező szerződési feltételeket, valamint a gyártók és a központi beszerző szervezet funkcióit, különös tekintettel a hatékonyság hiányához vezető döntésekkel kapcsolatban vállalt szerepüket és felelősségüket. Ezt az elemzést úgy kell elvégezni, hogy megállapítható legyen, melyik félhez (felekhez) kell rendelni a hatékonyság hiányából fakadó költségeket, és milyen mértékben kell azokat hozzárendelni. Ha az elemzés arra utal, hogy a hatékonyság hiányosságai a központi beszerző szervezetnek tulajdoníthatók, akkor ennek egyik módja a gyártó üzemekkel szemben alkalmazott eladási árak összehasonlítható független árak alapján történő megállapítása, ahol az összehasonlítható független árak azok az árak, amelyeket hasonló szállítások esetén és hasonló körülmények között a gyártó üzemek a szabadpiacon elérhetnének. Nem szabad azonban azt a következtetést levonni, hogy a hatékonyság hiányosságait „alapértelmezésként" a központi beszerző funkciónak kell tulajdonítani, vagy hogy a szinergiák pozitív hatásait mindig fel kell osztani a csoporttagok között.

9.160. Végezetül lehetnek olyan esetek, amikor a beszerzési funkció központosítása következtében jelentkező költségmegtakarítást (vagy költségeket) a nyereségmegosztás egy formáját alkalmazva fel kell osztani a központi beszerző szervezet és a gyártó üzemek között.

IV. rész: A ténylegesen megvalósult ügyletek elismerése

A. Bevezetés

9.161. Bármely transzferár-elemzés fontos kiindulópontja a vizsgált kapcsolt ügylet helyes meghatározása és jellemzése. A 1.64.–1.69. bekezdések foglalkoznak a kapcsolt vállalkozások között ténylegesen megvalósult ügyletek szerepével és azokkal a kivételes körülményekkel, amelyek fennállása esetén az adóhatóság részéről jogszerű és helyénvaló lehet az adóalany által bemutatott ügylet transzferár-képzési célokból történő elismerésének megtagadása.

9.162. Az 1.64.–1.69. bekezdések az ügyletek OECD Modellegyezmény 9. cikke által szabályozott transzferár-módosítások (azaz a szokásos piaci ár elvének megfelelő módosítások) elutasítására korlátozódnak. Nem adnak útmutatást arra vonatkozóan, amikor egy ország a belföldi jogszabályok egyéb rendelkezései alapján másképp jellemezheti az ügyletet. A visszaélések elleni belföldi jogszabályok és az egyezmények kapcsolatát az OECD Modellegyezmény 1. cikkének szövegmagyarázata taglalja (lásd különösen a szövegmagyarázat 9.5., 22. és 22.1. bekezdéseit).

9.163. A multinacionális vállalkozások úgy szervezhetik meg üzleti tevékenységüket, ahogy azt jónak látják. Az adóhatóságok nem jogosultak arra, hogy egy multinacionális vállalkozásnak megszabják, hogyan alakítsa ki a szervezeti felépítését, vagy hol folytassa üzleti tevékenységeit. Az MNE csoportokat nem lehet arra kényszeríteni, hogy egy országban bizonyos szintű jelenlétet érjenek el vagy tartsanak fenn. Ebben a tekintetben szabadon járhatnak el, a saját kereskedelmi és gazdasági érdekeiknek leginkább megfelelő módon. Az ilyen döntések meghozatalát befolyásoló tényezők között adózási megfontolások is szerepelhetnek. Az alkalmazandó egyezményektől és különösen az OECD Modellegyezmény 9. cikkének az alkalmazásától függően az adóhatóságoknak jogában áll, hogy az MNE által létrehozott szervezeti felépítés adózással kapcsolatos következményeit megállapítsák. Ez azt jelenti, hogy az adóhatóságok az OECD Modellegyezmény 9. cikke szerinti és/vagy a vonatkozó belföldi jogszabályok által megengedett más típusú transzferár módosításokat hajthatnak végre

(pl. a visszaélések elleni általános és konkrét szabályok alapján), amennyiben a módosítás helyénvaló és az egyezmények szerinti kötelességeikkel összeegyeztethető.

B. Ténylegesen megvalósult ügyletek. A szerződési feltételek szerepe. Az Irányelvek 1.64.–1.69. bekezdései és egyéb részei közötti összefüggés

9.164. A 9. cikk összefüggései között a szokásos piaci ár elvének kapcsolt ügyletek esetében történő alkalmazását a kapcsolt vállalkozások által ténylegesen végrehajtott ügyletekből kiindulva kell vizsgálni, kiemelt figyelmet szentelve a szerződésekben foglalt feltételeknek (lásd az 1.64. bekezdést). A szerződési feltételek vizsgálata azonban nem elég, ahogy azt már az 1.47.–1.51. és 1.64.–1.69. bekezdésekben is megállapították.

9.165. Az OECD Modellegyezmény 9. cikke szerint az adóhatóság módosíthatja az adóalany eredményét, amennyiben a kapcsolt ügylet feltételei különböznek azoktól a feltételektől, amelyekben független vállalkozások megállapodtak volna. A gyakorlatban a transzferár módosítása a vállalkozás kapcsolt ügyletben alkalmazott árnak és/vagy egyéb feltételeknek (pl. fizetési feltételeknek vagy a kockázatok megosztásának) tulajdonítható eredményének a módosításából áll. Ez azonban nem azt jelenti, hogy a transzferár módosítását – ami takarhatja csak az ár módosítását vagy a kapcsolt ügylet egyéb feltételeinek a módosítását is az ármódosítás mellett (vagy helyett), illetve lehet a 3.11. és a 6.18. bekezdésekben foglalt útmutatásnak megfelelően összevontan bemutatott ügyletek különálló értékelésének az eredménye – minden esetben a kapcsolt ügylet 1.64.–1.69. bekezdések szerinti elutasításaként kell tekinteni. Ezek a módosítások valójában az összehasonlíthatóság vizsgálatának az eredményei lehetnek (lásd különösen az 1.33. bekezdést). Az 1.48.–1.54. bekezdésekben található útmutatás szerint az adóhatóságoknak lehetősége van a szerződési feltételek kétségbe vonására, amennyiben azok nem állnak összhangban az ügylet gazdasági tartalmával, vagy nem egyeztethetők össze a felek magatartásával.

9.166. Ennek a fejezetnek az I. része foglalkozott azzal, hogy miként kell megállapítani, hogy az ügyletben alkalmazott kockázatmegosztás kapcsolt felek között megfelel-e a szokásos piaci ár elvének. A 9.11. bekezdésben leírtak szerint a kockázatok vizsgálatát a 9. cikk értelmében, a felek közötti szerződéses feltételek elemzésével kell kezdeni, mivel általában ezek határozzák meg a kockázatok megosztását a felek között. Az 1.48.–1.54. bekezdé-

sekben ezzel szemben megállapították, hogy a kapcsolt vállalkozások között alkalmazott kockázatmegosztást csak abban a mértékben lehet tiszteletben tartani, amennyiben az megfelel az ügylet gazdasági tartalmának. Ezért a kapcsolt vállalkozások közötti kockázatmegosztásnak és a kockázatmegosztás transzferár-képzésre gyakorolt következményeinek a vizsgálata során nemcsak a szerződési feltételeket fontos figyelembe venni, hanem azt is, hogy a kapcsolt vállalkozások alkalmazkodnak-e a szerződés szerinti kockázatmegosztáshoz, és hogy a szerződési feltételek a kapcsolt felek között megfelelnek-e a kockázatok szokásos piaci ára alapon történő elosztásának. Ez utóbbi értékelését befolyásoló két fontos tényező, hogy az összehasonlítható független ügyletekben található-e bizonyíték a kockázatok hasonló megosztására, illetve – ha nincsen ilyen bizonyíték – akkor a kockázatmegosztás kereskedelmileg ésszerű-e (különös tekintettel arra, hogy a kockázatot ahhoz a félhez rendelték-e, amelyik nagyobb mértékben képes azt befolyásolni). Az összehasonlíthatósági kiigazítások alkalmazása és a kapcsolt ügyletben alkalmazott kockázatmegosztás elutasítása közötti különbségek magyarázata, valamint az 1.49. bekezdésben és az 1.64.–1.69. bekezdésekben szereplő útmutatás közötti összefüggés ismertetése a 9.34.–9.38. bekezdésekben található.

9.167. Hasonló gondolatmenetre épült ennek a fejezetnek a II. része is, amely a létező megállapodások felbontása vagy érdemi újratárgyalása esetén járó kártérítésre vonatkozó joggal foglalkozott. A 9.103. bekezdés szerint annak a vizsgálatán túl, hogy a felbontott, nem megújított vagy érdemben újratárgyalt megállapodást vajon írásba foglalták-e, és tartalmaz-e kártérítésről szóló kikötést, fontos lehet értékelni, hogy szokásos piaci alapon nyugszanak-e a megállapodás feltételei, továbbá a kártérítésről vagy másfajta garanciáról szóló kikötés léte avagy nem léte (és az abban megfogalmazott feltételek, amennyiben ilyen kikötés létezik).

C. Az Irányelvek 1.64.–1.69. bekezdéseinek alkalmazása a szervezeti átalakítás eseteire

C.1. Elutasítás csak kivételes esetekben

9.168. Az 1.64.–1.69. bekezdések egyértelműen a kivételes esetekre korlátozzák a tényleges ügylet vagy megállapodás elutasítását. Ez azt jelzi, hogy egy ügylet elutasítása nem a norma, hanem egy kivétel az általános elv alól, amely szerint egy ellenőrzött ügylet adóhatósági vizsgálatának rendszerint

a kapcsolt vállalkozások által ténylegesen megvalósított ügyleten kell alapulnia, figyelembe véve, ahogy azt felépítették.[1] Ebben az összefüggésben a „kivételes" szó a „ritka" vagy a „szokatlan" szavakéhoz hasonló jelentéssel bír. Arra utal, hogy az esetek zömében a 9. cikk szerinti szokásos piaci ár elvét valószínűleg kielégíti annak az árnak a megállapítása, amelyet a megállapodásban – ahogy azt ténylegesen megvalósították és felépítették – független felek alkalmaznának.

9.169. Az 1.64.–1.69. bekezdések szerint kivételes esetekben helyénvaló lehet, ha az adóhatóság elutasítja egy ügylet vagy megállapodás felek által megadott jellemzőit vagy felépítését, amennyiben a tények és körülmények teljes körű tekintetbevételét követően arra a következtetésre jut, hogy

– az ügylet vagy megállapodás gazdasági tartalma eltér annak formájától (C.2. rész), vagy
– független vállalkozások hasonló körülmények között nem úgy jellemezték vagy építették volna fel az ügyletet vagy a megállapodást, mint ahogy azt a kapcsolt vállalkozások tették, és az ügylethez vagy megállapodáshoz tartozó szokásos piaci árat nem lehet megbízható módon megállapítani (C.3. és C.4. részek).

Mindkét helyzet olyan esetet takar, amikor az ügylet vagy a megállapodás felek által megadott jellemzői vagy felépítése olyan feltételek eredményének tekinthetők, amelyek független vállalkozások között nem létezhettek volna (lásd az 1.66. bekezdést).

C.2. Egy ügylet vagy megállapodás gazdasági tartalmának a meghatározása

9.170. Egy ügylet vagy megállapodás gazdasági tartalmát a tények és körülmények – úgymint az ügyletet vagy a megállapodást körülvevő gazdasági és kereskedelmi összefüggések, az ügylet vagy a megállapodás gyakorlati és üzleti szempontból meghatározott tárgya és hatása, továbbá a felek magatartása és azon belül az általuk ellátott funkciók, felhasznált eszközök és vállalt kockázatok – teljes körű vizsgálata alapján kell meghatározni.

[1] Ahogy az 1.53. bekezdés megállapítja, fontos annak a vizsgálata, hogy a felek magatartása megfelel-e a szerződés feltételeinek, vagy pedig a felek viselkedése azt jelzi, hogy a szerződéses feltételeket nem követték, vagy azok színleltek. Ilyen esetekben további elemzésre van szükség az ügylet valódi feltételeinek meghatározásához, és az ármódosítás nem biztos, hogy megoldást jelent.

C.3. A megállapodások független vállalkozások általi elfogadhatóságának a meghatározása

9.171. Az 1.65. bekezdésben említett másik körülmény kifejezetten arra a helyzetre utal, amikor a kapcsolt vállalkozások által tett lépések „különböznek azoktól, amelyeket kereskedelmileg ésszerű magatartást tanúsító független vállalkozások tennének...". A 9.163. bekezdésnek megfelelően az adóhatóságok rendes körülmények között nem szólhatnak bele az adóalany üzleti megállapodásai felépítésével kapcsolatos üzleti döntéseibe. Ezért nagyon körültekintően kell megállapítani, hogy egy kapcsolt ügylet kereskedelmileg nem ésszerű, és ez a megállapítás csak kivételes körülmények között vezethet a kapcsolt vállalkozások közötti megállapodások elutasításához.

9.172. Ha megbízható adatok utalnak arra, hogy léteznek összehasonlítható ügyletek, akkor nem vitatható, hogy a kapcsolt vállalkozások közötti ügylet kereskedelmileg nem ésszerű. A kapcsolt vállalkozások közötti megállapodás szokásos piaci árképzését bizonyító összehasonlítható ügyletekre vonatkozó adatok léte azt bizonyítja, hogy a megállapodás független vállalkozások számára hasonló körülmények között kereskedelmileg ésszerű lenne. Másrészt viszont pusztán az a tény, hogy egy kapcsolt vállalkozások közötti megállapodás független vállalkozások között nem figyelhető meg, önmagában nem jelenti azt, hogy az ne lenne szokásos piaci ár alapú vagy kereskedelmileg ésszerű (lásd az 1.11. bekezdést).

9.173. Az MNE csoportok – kihasználva azt az előnyt, hogy MNE csoportként integrált módon tevékenykedhetnek – gyakran olyan globális üzleti modelleket valósítanak meg a szervezeti átalakítások révén, amelyek független vállalkozások között alig vagy egyáltalán nem találhatók meg. Például, az MNE csoportok olyan világméretű ellátási láncokat vagy központosított funkciókat hozhatnak létre, amelyek a független vállalkozások körében nem léteznek. Ezért gyakran nehezen értékelhető, hogy ezek vajon olyan üzleti modellek, amelyeket kereskedelmileg ésszerű magatartást tanúsító független vállalkozások is alkalmaztak volna. Az összehasonlító megoldások hiánya természetesen nem jelenti azt, hogy ezeknek az üzleti modelleknek az alkalmazását automatikusan kereskedelmileg ésszerűtlennek kellene tekinteni.

9.174. A vizsgálat tárgya, hogy az eredmény (az elfogadott megállapodás) megfelel-e annak, mint ami a független vállalkozások rendes kereskedelmi magatartásából következne; a magatartást nem abban az értelemben kell vizsgálni, hogy a kapcsolt vállalkozásoknak ténylegesen úgy kellene viselkedniük, mint ahogy a független vállalkozások viselkednének a megállapodás felté-

teleinek a tárgyalása és elfogadása során. Tehát azt, hogy a megállapodást a kereskedelmileg ésszerű magatartást tanúsító független vállalkozások vajon elfogadták volna, vagy hogy szokásos piaci árakat sikerült-e elérni, nem az határozza meg, hogy a kapcsolt vállalkozások valóban igazi alkudozást folytattak, vagy egyszerűen csak az egész MNE csoport érdekeinek megfelelően jártak el a szervezeti átalakítás elfogadásakor.

9.175. A szokásos piaci ár elvének az alkalmazása azon az elgondoláson alapul, hogy a független vállalkozások nem kötnek meg egy ügyletet akkor, ha találnak egy annál egyértelműen vonzóbb alternatívát. Lásd a 9.59.–9.64. bekezdéseket. Az ott leírtak szerint a reálisan elérhető lehetőségek mérlegelése szerepet játszhat a megállapodás szokásos piaci árának a meghatározásában. Annak a kérdésnek a megválaszolásához is fontos lehet, hogy a kapcsolt vállalkozások által elfogadott megállapodások különböznek-e azoktól, amelyeket kereskedelmileg ésszerű magatartást tanúsító független vállalkozások fogadtak volna el. Lehetnek kivételes esetek, amikor a ténylegesen elfogadott megállapodáshoz tartozó szokásos piaci árat nem lehet megbízható módon meghatározni és arra lehet következtetni, hogy kereskedelmileg ésszerű magatartást tanúsító független vállalkozások hasonló körülmények között nem fogadták volna el a megállapodást (lásd a C.4. részt).

9.176. Egy független vállalkozás nem kezdene szervezeti átalakításba, ha úgy vélné, hogy reálisan elérhető számára egy másik, egyértelműen vonzóbb lehetőség, azt a lehetőséget is ideértve, hogy ne vegyen részt a szervezeti átalakításban. Annak értékelése során, hogy független körülmények között valamely félnek a rendelkezésére állnának-e más, egyértelműen vonzóbb lehetőségek, kellő figyelmet kell fordítani a szervezeti átalakítás valamennyi lényeges feltételére, a felek jogaira és más eszközeire, a szervezeti átalakításért járó esetleges ellenszolgáltatásra vagy kártérítésre, a szervezeti átalakítás után zajló ügyletek díjazására (az e fejezet II. és III. részében leírtaknak megfelelően), valamint az MNE csoportban való részvételből fakadó kereskedelmi körülményekre (lásd az 1.11. bekezdést).

9.177. Annak megítélése során, hogy egy szervezeti átalakítás kereskedelmileg ésszerű-e, felvetődhet az a kérdés, hogy az ügyletet elszigetelten vagy szélesebb összefüggések között kell szemlélni, figyelembe véve más ügyleteket, amelyek gazdaságilag kapcsolatban állnak egymással. Általában helyénvaló a szervezeti átalakítás egészének a kereskedelmi ésszerűségét vizsgálni. Például, ha egy immateriális jószág eladása egy átfogóbb, az immateriális jószág fejlesztésével és felhasználásával kapcsolatos megállapodások módosítását magában foglaló szervezeti átalakítás keretében történt, akkor nem le-

het ezektől a változásoktól elszigetelten vizsgálni azt, hogy az immateriális jószág eladása kereskedelmileg ésszerű volt-e. Ezzel szemben, ha a szervezeti átalakítás egy üzletág egy vagy több olyan oldalát vagy elemét érinti, amelyek gazdaságilag nem állnak kapcsolatban egymással, akkor elképzelhető, hogy az egyes változtatások kereskedelmi ésszerűségét külön-külön kell szemügyre venni. A szervezeti átalakítás jelentheti például a csoport beszerzési funkciójának a központosítását és a beszerzési funkcióhoz nem kapcsolódó értékes immateriális javak központi tulajdonba helyezését. Ebben az esetben lehetséges, hogy a beszerzési funkció központosításának és az értékes immateriális javak központi tulajdonba helyezésének a kereskedelmi ésszerűségét külön-külön kell értékelni.

9.178. Egy MNE csoport szervezeti átalakításának csoport szintű üzleti okai lehetnek. Érdemes azonban ismételten hangsúlyozni, hogy a szokásos piaci ár elve különálló entitásokként kezeli az MNE csoport tagjait, nem pedig egyetlen egységes vállalkozás elválaszthatatlan részeiként (lásd az 1.6. bekezdést). Következésképpen, transzferár-képzési szempontból nem elégséges, ha egy szervezeti átalakítás a csoport egésze számára kereskedelmileg ésszerű a megállapodásnak az egyes adóalanyok szintjén is szokásos piaci alapon kell nyugodnia, figyelembe véve az adóalanyok jogait és más eszközeit, a megállapodásból származó várható hasznukat (azaz a szervezeti átalakítás utáni megállapodás díjazását és a szervezeti átalakításért járó ellenszolgáltatást) és a reálisan elérhető lehetőségeiket.

9.179. Ha a szervezeti átalakítás az MNE csoport egésze számára kereskedelmileg ésszerű, akkor általában léteznie kell egy megfelelő transzferárnak (azaz a szervezeti átalakítás utáni megállapodás olyan díjazásának és a szervezeti átalakításért járó olyan ellenszolgáltatásnak), amely alkalmazása esetén a szervezeti átalakítás az abban részt vevő minden egyes csoporttag számára szokásos piaci ár alapú lenne. Lásd e fejezet II. részének „B” pontját.

C.4. Az ügylethez vagy a megállapodáshoz tartozó szokásos piaci ár megállapíthatósága

9.180. Az 1.65. bekezdésben tárgyalt másik körülmény második szükséges összetevője, hogy „az ügylet tényleges felépítése gyakorlatilag megakadályozza az adóhatóságot abban, hogy megállapítsa a helyes transzferárat”. Ha az adott eset körülményeinek megfelelő transzferár (azaz az ügyletben vagy a megállapodásban részt vevő mindkét fél összehasonlító – illetve funkcionális – elemzésének a figyelembevételével meghatározott szokásos piaci ár) megállapítható, akkor függetlenül attól, hogy az ügylet vagy a megálla-

podás független vállalkozások között esetleg nem fordul elő és az adóhatóságnak esetleg kételyei vannak az ügyletet vagy a megállapodást megkötő adóalany kereskedelmileg ésszerű magatartását illetően, az ügyletet vagy a megállapodást nem lehet elutasítani az 1.65. bekezdésben említett második körülményre hivatkozva. Ellenkező esetben az adóhatóság dönthet úgy, hogy olyan esetről van szó, amikor az ügyletet vagy a megállapodást az 1.65. bekezdésben említett második körülményre hivatkozva elutasítja.

C.5. Adózási szempontból megítélt fontosság

9.181. Az OECD Modellegyezmény 9. cikke szerint az a tény, hogy egy szervezeti átalakítás hátterében az adózással kapcsolatos előnyök elérése áll, önmagában még nem ad okot annak a következtetésnek a levonására, hogy a megállapodás nem piaci ár alapú.[1] Az adózással kapcsolatos indítékok vagy célok puszta léte nem indokolja a megállapodás felek által megadott jellemzőinek vagy felépítésének az 1.64.–1.69. bekezdések alapján történő elutasítását.

9.182. Feltéve, hogy a funkciók, eszközök és/vagy kockázatok átruházására ténylegesen sor kerül, a 9. cikk szemszögéből nézve kereskedelmileg ésszerű lehet egy MNE csoport számára az, hogy a szervezeti felépítését adómegtakarítási célból átalakítsa. Ennek azonban nincs köze ahhoz, hogy a szervezeti átalakításban érintett adóalany vállalkozásának a szintjén teljesül-e a szokásos piaci ár elve (lásd a 9.178. bekezdést).

C.6. Az elismerés 1.64.–1.69. bekezdések alapján történő elutasításának a következményei

9.183. Az 1.65. bekezdésben említett első körülmény fennállása esetén – amikor egy ügylet gazdasági tartalma eltér annak formájától – az adóhatóság elutasíthatja az ügylet felek által megadott jellemzőit, és a tartalomnak megfelelően átalakíthatja azokat.

9.184. A második körülménnyel kapcsolatban az 1.65. bekezdés bemutat egy példát egy értékesítési ügylet elutasítására és megállapítja, hogy bár megfelelő lehet az ügyletet kereskedelmi vagyon átadásaként kezelni, ennek ellenére helyes, ha az adóhatóság az átadás feltételeinek összességét (és nem egyszerűen csak az árra vonatkozókat) felelteti meg azoknak a feltételeknek, amelyek ésszerűen elvárhatók lennének akkor, ha az eszközátadás

[1] Ahogy a 9.8. bekezdésben már jeleztük, a visszaélések elleni belföldi szabályok kívül esnek ennek a fejezetnek a keretein.

független vállalkozások között valósult volna meg. Ebben az esetben az adóhatóság arra törekedne, hogy kereskedelmileg ésszerű módon módosítsa a megállapodás feltételeit.

9.185. A 9. cikk mindkét körülmény fennállása esetén megengedné a feltételek módosítását annak érdekében, hogy azt tükrözzék, amit a felek akkor értek volna el, ha az ügyletet független körülmények között végrehajtó felek gazdasági és kereskedelmi realitásainak megfelelően alakították volna az ügyletet (lásd az 1.66. bekezdést). Ennek során a szokásos piaci ár elvének alkalmazásához az adóhatóságoknak el kell dönteniük, hogy mi a szerződéses megállapodások mögötti tényleges tartalom (lásd az 1.67. bekezdést).

9.186. Az 1.68. bekezdés arra az esetre vonatkozóan fogalmaz meg útmutatást, amikor az adóhatóságok számára hasznosnak bizonyulhat, ha független vállalkozások közötti alternatív felépítésű ügyleteket vesznek összehasonlításként annak eldöntésekor, hogy az ellenőrzött ügylet adott formájában kielégíti-e a szokásos piaci ár elvét. Az, hogy egy konkrét alternatíva figyelembe vehető-e, az adott eset tényein és körülményein múlik, ideértve az ellenőrzött és az alternatív ügylet közötti különbségek figyelembevételéhez szükséges helyesbítések számát és pontosságát, valamint bármely egyéb rendelkezésre álló bizonyíték minőségét.

9.187. Ez az útmutatás az adóhatóságoknak arra a törekvésére utal, hogy az elutasított ügylet helyettesítéséhez olyan alternatív jellemzőket vagy felépítést találjanak, amelyek a lehető legjobban illenek az eset tényeihez, azaz összhangban állnak az adóalany üzleti tevékenységének szervezeti átalakításból fakadó funkcionális változásaival, a lehető legjobban megfelelnek az eset gazdasági tartalmának, és azokat az eredményeket tükrözik, amelyek akkor keletkeztek volna, ha független felek kereskedelmi realitásainak megfelelően alakították volna az ügyletet. Például, ha a szervezeti átalakítás egyik összetevője egy gyár bezárása, akkor az ügylet jellemzőinek az átalakítása során nem szabad figyelmen kívül hagyni azt a tényt, hogy a gyár már nem működik. Hasonlóképpen, ha a szervezeti átalakítás egyik lépése lényeges üzleti funkciók tényleges áthelyezéséből áll, akkor az ügylet jellemzőinek az átalakításához figyelembe kell venni azt a tényt, hogy ezeket a funkciókat valóban áthelyezték. További példa, hogy ha egy szervezeti átalakítás két fél közötti vagyonátruházással jár, akkor a vagyonátruházás tényét akkor is figyelembe kell venni az elismerés elutasításakor, ha az átruházást másképp kell jellemezni ahhoz, hogy az eset tényeinek a lehető legjobban megfeleljen (pl. a vagyontárgyhoz fűződő jogok teljes körű átruházásaként bemutatott ügylet a vagyontárgy bérbe vagy licencbe adásaként, illetve vételeként jellemezhető).

D. Példák

D.1. (A) példa: Teljes felelősségű forgalmazó átalakítása „kockázatmentes" forgalmazóvá

9.188. A „Z" társaság luxustermékek jól ismert forgalmazója. Egy értékes kereskedelmi név, értékes kiskereskedelmi egységek és értékes hosszú távú szerződések tulajdonosa. A „Z" társaságot felvásárolja egy MNE csoport, amelynek globális üzleti modellje szerint a csoporthoz tartozó valamennyi kereskedelmi név és más értékes immateriális jószág tulajdonosa a „V" országban található „V" társaság, a kiemelt beszállítói szerződéseket a csoport szintű beszállítói szerződések kezeléséért felelő, „W" országban tevékenykedő „W" társaság birtokolja, a kiskereskedelmi egységek pedig egy „X" országban bejegyzett ingatlancég tulajdonában vannak. Közvetlenül a felvásárlást követően a csoport úgy dönt, hogy a „Z" társaságot átalakítja: a tulajdonában lévő kereskedelmi nevet a „V" társaság, a beszállítókkal kötött nagy értékű szerződéseit a „W" társaság, kiskereskedelmi egységeit pedig az „X" társaság vásárolja meg egyszeri díjak fizetése ellenében. Ezen átruházások következtében a „Z" társaság a „W" társaság közvetítőjeként tevékenykedik a továbbiakban. A szervezeti átalakítás után jelentősen kisebb nyereségpotenciállal rendelkezik, mint azt megelőzően. Az MNE csoport képviselői által előadott magyarázat szerint a szervezeti átalakítás üzleti oka az volt, hogy a „Z" társaság működési modelljét összehangolják az MNE csoport többi része által követett működési modellel, és ez a terv már a felvásárlási ügyletnek is kulcsfontosságú tényezője volt. A felvásárlás után a „Z" társaság vezetésének nem volt más választása, mint hogy beleegyezzen a szervezeti átalakításba. Ez azt jelzi, hogy a társaság a tulajdonában lévő kereskedelmi nevet, a szerződéseit és a kiskereskedelmi egységeit szokásos piaci áron adta el, és a szervezeti átalakítás utáni tevékenységeiért is szokásos piaci ár alapú díjazásban fog részesülni.

9.189. Feltételezve, hogy a felek tényleges magatartása összhangban van a szervezeti átalakítás formájával, a megállapodás gazdasági tartalma ebben az esetben nem áll ellentétben annak a felek által megadott jellemzőivel és felépítésével. Arra lehet számítani, hogy a szervezeti átalakítás ellenszolgáltatásaként és a szervezeti átalakítás utáni tevékenységek díjazásaként megállapított szokásos piaci árak a felek mindegyike számára szokásos piaci ár alapú eredményt hoznak majd, amely esetben a szervezeti átalakításhoz kapcsolódó ügyletek elismerhetők.

D.2. (B) példa: Értékes immateriális javak átruházása egy fiktív társaságra

9.190. Egy multinacionális vállalkozás olyan termékeket gyárt és forgalmaz, amelyeknek az értékét nem annyira a termékek műszaki jellemzői határozzák meg, hanem sokkal inkább a márkanév és a márka láthatósága. A multinacionális vállalkozás nagy értékű márkanevek kifejlesztése, valamint egy gondosan kidolgozott és drága marketing stratégia megvalósítása révén kívánja megkülönböztetni magát a versenytársaitól. A márkanevek az „A" országban található „A" társaság tulajdonát képezik. A multinacionális vállalkozás számára a világméretű marketing stratégia kidolgozása, fenntartása és megvalósítása a fő értékteremtő eszközök, amely tevékenységeket 125 alkalmazott lát el az „A" társaság központjában. Minél értékesebbek a márkanevek, annál magasabb a termékek fogyasztói ára. Az „A" társaság központja központi szolgáltatásokat (pl. humánerőforrás-gazdálkodási, jogi, adóügyi szolgáltatásokat) is nyújt a csoport tagvállalatai számára. A termékek előállítását a tagvállalatok végzik az „A" társasággal kötött bérgyártási megállapodások alapján. A forgalmazást végző tagvállalatok az „A" társaságtól szerzik be a termékeket. Az „A" társaság bérgyártóknak és forgalmazóknak tulajdonítható szokásos piaci ár alapú díjazás levonása után realizált nyeresége az „A" társaság immateriális javaiért, marketing tevékenységeiért és központi szolgáltatásaiért kapott díjazásának tekinthető.

9.191. Ezek után szervezeti átalakításra kerül sor. Az „A" társaság egy egyszeri díj fizetése ellenében átruházza a márkaneveket egy újonnan létrehozott tagvállalatra, a „Z" országban található „Z" társaságra. A szervezeti átalakítást követően az „A" társaság „Z" társaságnak és a csoport többi tagjának nyújtott szolgáltatásaiért járó díjazását a költségalapjára számított haszonként határozzák meg. A bérgyártást és a forgalmazást végző tagvállalatok díjazása változatlan marad. A bérgyártóknak, a forgalmazóknak és az „A" társaság központi szolgáltatásainak a díjazása után maradó nyereségtöbblet a „Z" társaságnak kerül kifizetésre. Az összehasonlító elemzésből az alábbi következtetések vonhatók le:

- Az összehasonlítható független ügyletek nem szolgáltatnak megbízható bizonyítékot arra, hogy a független vállalkozások között azonos lenne a márkanevek tulajdonjogának és a hozzájuk kapcsolódó kockázatoknak a megosztása azzal, amit az „A" társaság és a „Z" társaság közötti kapcsolt ügyletben alkalmaztak;
- A „Z" társaságot egy helyi trösztársaság irányítja. Nem rendelkezik humán erőforrásokkal (alkalmazottakkal vagy igazgatókkal), akiknek a márkanevek stratégiai fejlesztéséhez kapcsolódó kockázatok befolyásával összefüggő feladatok tényleges ellátása a hatáskörében állna. Ugyan-

csak nem rendelkezik az ezeknek a kockázatoknak a fedezéséhez szükséges pénzügyi kapacitással.

– Az „A" társaság magas rangú tisztségviselői évente egyszer a „Z" országba repülnek, hogy a társaság működtetéséhez szükséges stratégiai döntéseket hivatalosan jóváhagyják. Ezeket a döntéseket az „A" társaság központjában készítik elő az „A" országban, mielőtt a találkozókra a „Z" országban sor kerül. A multinacionális vállalkozás ezeket a tevékenységeket az „A" társaság központja által a „Z" társaságnak nyújtott szolgáltatásoknak tekinti. A stratégiai döntéshozási tevékenységek díjazása a központi szolgáltatások (pl. humánerőforrás-gazdálkodási, jogi, adóügyi szolgáltatások) díjazásával megegyező módon, a költségalapra számított haszon formájában történik.
– A világméretű marketingstratégia kidolgozását, fenntartását és megvalósítását továbbra is az „A" társaság központjának az alkalmazottai végzik, díjazását pedig a költségalapra számított haszonként határozzák meg. E díjazási mód következtében az „A" társaság semmilyen szerződéses ösztönzővel nem rendelkezik a márkanevek értékének vagy a piaci részesedésnek a maximalizálására.

9.192. A tények és körülmények teljes körű vizsgálata azt a következtetést támasztja alá, hogy a megállapodás gazdasági tartalma eltér annak formájától. A tények arra utalnak, hogy a „Z" társaság valójában nem képes vállalni azokat a kockázatokat, amelyeket a felek által megadott jellemzőkkel és felépítéssel rendelkező megállapodás alapján hozzárendeltek. Ráadásul semmilyen bizonyíték nincs a megállapodás üzleti okaira. Ilyen esetben az 1.65. bekezdés lehetővé teszi az adóhatóságnak a felek által megadott felépítés elutasítását.[1]

D.3. (C) példa: Immateriális javak elismerhető átruházása

9.193. A tényállás ugyanaz, mint a (B) példában azzal a különbséggel, hogy az „A" társaság központjának egy részét valóban átköltöztetik a „Z" országba: a központ 125 alkalmazottja közül 30 főt elbocsátanak, további 30 főt áthelyeznek a „Z" társasághoz a „Z" országba, a „Z" társaság pedig 15 új alkalmazottat vesz fel a „Z" országban arra a célra, hogy az elbocsátott dolgozók feladatait átvegyék. A „Z" társaság alkalmazottai birtokában vannak a márkanév stratégiai fejlesztésével és a világméretű marketing-

[1] Függetlenül a visszaélések elleni általános szabályok esetleges alkalmazásától és a „Z" társaság irányításának valódi helyére vonatkozó kérdésre adott választól.

stratégia megvalósításával kapcsolatos feladatok ellátásához szükséges készségeknek és kompetenciáknak. A példában feltételezhető továbbá, hogy a „Z" társaság rendelkezik a márkanevek stratégiai fejlesztéséhez kapcsolódó kockázatok vállalásához szükséges pénzügyi kapacitással. Az „A" társaság „A" országban maradó központja központi szolgáltatásokat (pl. humánerőforrás-gazdálkodási, jogi, adóügyi szolgáltatásokat) nyújt, és támogató marketing funkciókat lát el a „Z" társaság személyzetének gondos felügyelete alatt. A csoport elsősorban azért hajtotta végre ezt a szervezeti átalakítást, hogy a „Z" ország „A" országénál kedvezőbb adórendszerét kihasználhassa.

9.194. Ez a tényállás – a (B) példában szereplővel szemben – azt a következtetést támasztja alá, hogy a megállapodás gazdasági tartalma nem tér el annak formájától, és hogy kereskedelmileg ésszerű magatartást tanúsító független vállalkozások hasonló körülmények között ugyanúgy jellemezték és építették volna fel az ügyletet, mint ahogy azt a kapcsolt vállalkozások tették. Ennek következtében az adóhatóságnak a szervezeti átalakításért és a felek szervezeti átalakítás utáni tevékenységeiért járó szokásos piaci árak ténylegesen megvalósult megállapodás elismerése alapján történő megállapítása révén kell meghatároznia azt, hogy az adott helyzetben elért eredmény megfelel-e annak, amit független felek értek volna el.[1]

[1] Függetlenül a visszaélések elleni belföldi szabályok lehetséges alkalmazásától.

Mellékletek listája

– Melléklet az OECD transzferár irányelveihez: Irányelvek az OECD transzferár irányelvek alkalmazásának nyomonkövetésére és az üzleti élet szereplőinek bevonására

– A II. fejezet I. számú melléklete: A bruttó és nettó nyereségmutatók érzékenysége

– A II. fejezet II. számú melléklete: Példa a reziduális nyereség-megosztásos módszer alkalmazására

– A II. fejezet III. számú melléklete: A nyereség meghatározásának különböző lehetőségei az ügyleti nyereségmegosztás módszerének alkalmazása során

– A III. fejezet melléklete: Példa a működő tőke kiigazítására

– A IV. fejezet melléklete: Irányelvek az előzetes árképzési megállapodások kölcsönös egyeztető eljárás keretében történő lefolytatására (APA a MAP keretében)

– A VI. fejezet melléklete: Példák az immateriális javak jelentős értékelési bizonytalanságának a szemléltetésére

Melléklet az OECD transzferár irányelveihez

IRÁNYMUTATÁS AZ OECD TRANSZFERÁR IRÁNYELVEK ALKALMAZÁSÁNAK NYOMONKÖVETÉSÉRE ÉS AZ ÜZLETI ÉLET SZEREPLŐINEK BEVONÁSÁRA

A. Előzmények

1. 1995 júliusában az OECD Tanácsa jóváhagyta az Adóügyi Bizottság (a továbbiakban: a Bizottság) által benyújtott „Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára" (a továbbiakban: az Irányelvek) kiadását. Ugyanakkor az OECD Tanácsa helybenhagyta a Bizottság ajánlását, hogy az Irányelveket szükség szerint, időszakonként áttekintsék és frissítsék, a tagországoknak és az üzleti élet szereplőinek az Irányelvekben előírt alapelvek és módszerek alkalmazása során szerzett tapasztalatai alapján. E célból, és hogy elősegítsék a fölmerülő kérdések folyamatos tisztázását és az irányelvek javítását, az OECD Tanácsa utasította a Bizottságot, hogy egy időszakra vállalja, hogy nyomon követi a nemzetközi transzferár-képzési tapasztalatokat. Ezt a megfigyelői szerepet az 1995 júliusában létrejött megállapodás szerves részének tekintjük, és annak sikeres megvalósítása kulcsszerepet játszik az Irányelvek következetes alkalmazásában. A Tanács ajánlása „utasítja az Adóügyi Bizottságot, hogy: a tagországok adóhatóságaival együttműködésben és az üzleti élet szereplőinek bevonásával kövesse figyelemmel a módosított 1995-ös Jelentés végrehajtását, és ennek nyomán – szükség esetén – tegyen ajánlásokat a Tanácsnak a módosított 1995-ös Jelentés további módosítására és frissítésére".

2. Összefoglalva: a megfigyelés fő célja, hogy megvizsgáljuk, a tagországok törvényhozása, rendeletei és adminisztratív gyakorlata mennyire egyeztethetők össze az Irányelvekkel, és hogy azonosítsuk azokat a területeket, ahol az Irányelvek módosításra vagy kiegészítésre szorulhatnak. A megfigyelésnek nem csak a problémás kérdések feltárásához kell elvezetnie, hanem egyes országoknak olyan, az Irányelvek alkalmazása során követett gyakorlatának megismeréséhez is, amelyek más országokra való kiterjesztése hasznos lehet. A megfigyelésnek *nem* célja, hogy konkrét esetekben döntsön.

3. A megfigyelésnek folyamatosan kell történnie, és ki kell terjednie az Irányelvek összes szempontjaira, különös hangsúlyt fektetve az ügyleti nyereségen alapuló módszerre. E feljegyzés célja, hogy meghatározzon néhány szabályt a megfigyelés elvégzésére vonatkozóan, végrehajtva ezzel az OECD Tanácsának utasítását. Ezeket a szabályokat fokozatosan vezetjük be. A szabályok gyakorlati bevezetése után további felülvizsgálatra lehet szükség.

4. Összhangban a Tanács ajánlásával, az üzleti élet szereplői is szerephez jutnak a megfigyelés során, a „C" részben kifejtettek szerint.

B. A folyamat

5. A megfigyelés négy, egymáshoz kapcsolódó projekt révén valósul meg: 1. a tagországok gyakorlatának egyidejű átvilágítása; 2. a paradigmatikus nehéz esetek azonosítása és elemzése; 3. a törvények, rendeletek és az adminisztratív gyakorlat változásainak áttekintése, és 4. példák kidolgozása. Az alábbiakban mindegyiket tárgyaljuk.

B.1. Egyidejű átvilágítás

6. A multinacionális vállalkozások adózásával foglalkozó 6. számú munkacsoport (a „Munkacsoport") az elmúlt néhány év során átvilágításokat végzett a tagországok transzferár-képzési gyakorlatát illetően. Az átvilágítások célja, hogy részletes információt szerezzen a tagországokban a transzferár-képzési törvényekről, a gyakorlatról és a tapasztalatokról. A Munkacsoport küldöttei közösen döntenek arról, hogy melyik országot világítsák át, és mely országok végezzék az átvilágítást. Az átvilágítás a Bizottság által jóváhagyott irányelvek szerint történik.

7. Az átvilágításra vonatkozó irányelvek előírják, hogy a Munkacsoport minden átvilágított országról nyújtson be jelentést. A jelentés kitér a transzferár-képzési kérdések vizsgálatának jogi alapjára, a jogkövető magatartás gyakorlati kikényszerítését célzó irányelvekre, az összetett transzferár-képzési problémák megoldására általánosan alkalmazott megközelítésekre, a transzferár-képzési ügyek kezelésére vonatkozó adminisztratív megoldásokra, a jogesetekre vonatkozó alapelvekre és az adatgyűjtéssel, valamint az adóalany dokumentációjával kapcsolatos tapasztalatokra. A jelentésnek ismertetnie kell a transzferár-képzési viták elkerülésére és megoldására alkalmazott adminisztratív eljárások tapasztalatait is (pl. kölcsönös egyeztető eljárás, előzetes árképzési megállapodás és biztonságos adómenedékek).

8. Az átvilágítások folytatódnak, de három különböző szinten:
   1. Az első szint a *„probléma átvilágítás”* lenne, amely minden egyes tagország vonatkozásában megvizsgálná, hogy hogyan közelítenek meg egy széles körben jelentőséggel bíró konkrét kérdést. Ideális esetben az átvilágításnak kapcsolódnia kellene a megfigyelési folyamat egyéb szempontjaihoz. Például az ilyen átvilágításból eredő problémák megoldásának legjobb módja az lehet, hogy mélyebben elemzik a kérdést egy paradigmatikus nehéz eset kidolgozásával (lásd e Melléklet „B” részének 2. pontját), vagy gyakorlati példákat dolgoznak ki abból a célból, hogy azokat beleillesszék az Irányelvekbe (lásd e Melléklet „B” részének 4. pontját).
   2. A második szint a *„korlátozott átvilágítás”* lenne, abban az értelemben, hogy csak azt vizsgálná, hogy egy konkrét és viszonylag szűk kérdést hogyan közelítenek meg egyes országok. Az átvilágítást országonként két átvilágító végezné, és a szükséges ráfordítások szintje az adott kérdés természetén múlik.
   3. A harmadik szint egy konkrét ország *„teljes átvilágítása”* lenne, amelyet az e Melléklet 7. bekezdésében említett, meglévő átvilágítási irányelvek szerint végeznének el. A „teljes átvilágítás” ezért közvetlenül foglalkozna az Irányelvek adott tagországbeli értelmezésével és alkalmazásával.

Kiválasztási ismérvek

9. Az átvilágítási folyamat hatékonyságának javítása érdekében elengedhetetlen, hogy az átvilágítások szelektíven történjenek, és az Irányelvek alkalmazása során a legnagyobb nehézséget jelentő területekre koncentráljanak. Arról, hogy a három átvilágítási módszer bármelyikére vállalkozzanak, a teljes Munkacsoport hozza meg a döntést, figyelembe véve, hogy az átvilágítás összességében milyen hasznos a Munkacsoport számára az Irányelvek alkalmazását megfigyelő munkájára nézve, illetve hogy elegendő erőforrás álljon rendelkezésre a javasolt átvilágítás elvégzéséhez. Fontos, hogy bármely átvilágítást – ha már elkezdték – magas minőségi szabványok szerint végezzenek el, hogy abból érdemi következtetéseket lehessen levonni.

B.2. A paradigmatikus nehéz esetek azonosítása és elemzése

10. A megfigyelés egyik kulcsfontosságú szempontja, hogy azonosíthatók, majd elemezhetők legyenek olyan nehéz tényállások és problémás területek, amelyeket gyakorlati példákkal lehet szemléltetni, és amelyek egyéb-

ként akadályozzák, hogy nemzetközileg is következetesen alkalmazzák az Irányelvekben meghatározott transzferár-képzési módszereket. A megfigyelés olyan területekre is kitér majd, ahol az Irányelvek vélhetően egyáltalán nem, vagy csak hiányos útmutatást adnak az adóhatóságoknak és az adóalanyoknak. Minden tagország aktívan részt vesz majd ebben a folyamatban és elfogadja, hogy a megfigyelés sikeréhez erőforrásokra lesz szükség. Az üzleti élet szereplői szintén részt vesznek majd a megfigyelésben (lásd e Melléklet „C" részét).

11. Az első kérdés a paradigmatikus nehéz esetek azonosítására használt eljárás és az ezzel járó felelősség, azokra a problémákra és helyzetekre összpontosítva, amelyekre vonatkozóan az Irányelvek esetleg nem, vagy csak elégtelen útmutatást adnak, vagy amelyeknél a tagországok esetleg másképpen értelmezik az Irányelveket, és ezért akadályozzák az Irányelvek következetes nemzetközi alkalmazását. A tagországok azonosíthatnak olyan területeket, ahol – véleményük szerint – az Irányelvek nem vagy nem elégségesen foglalkoznak egy bizonyos kérdéssel.

12. Az adóellenőrök Adóügyi Bizottság által szervezett rendszeres értekezleteivel összefüggésben a Munkacsoport kétévenként értekezleteket szervez majd az adórevizoroknak, hogy megvitassák a paradigmatikus nehéz eseteket és hozzászóljanak az Irányelvek bármely helyénvaló frissítéséhez. A paradigmatikus nehéz eseteket az OECD csak az Irányelvek alkalmazásának megfigyelése szempontjából veszi figyelembe.

13. A 6. számú munkacsoport ülésein az egyes országok vállalnák a felelősséget, hogy vezessék a vitát a gyakorlati példákkal illusztrálható, paradigmatikus nehéz esetekről és a problémás területekről.

14. A Munkacsoport által a paradigmatikus nehéz esetek azonosításától és elemzésétől remélt eredmény lehet az, hogy olyan példákat dolgoznak ki, amelyek az Irányelvek alkalmazását illusztrálják olyan (megvitatásra alkalmasnak talált) esetekben, amikor az Irányelvekben már szereplő alapelveket lehet alkalmazni. Idetartozhat olyan területek azonosítása is, ahol módosíthatók lennének az Irányelvek, hogy világosabb útmutatást nyújtsanak, vagy ahol új anyagokat kellene beilleszteni az Irányelvekbe.

B.3. A törvénykezés és a gyakorlat változása

15. A Titkárság jelentéseket kér majd be a tagországoktól a belső transzferár-képzési törvényeik, rendeleteik és adminisztratív gyakorlatuk fejleményeiről, összhangban a Tanács felhívásával.

B.4. Példák kidolgozása

16. A fenti megfigyelések párhuzamosan zajlanak majd az Irányelvek kiegészítését célzó további elméleti példák kidolgozásával. A példáknak nem az a céljuk, hogy új alapelveket dolgozzanak ki, vagy új kérdéseket taglaljanak, inkább segíteni kívánnak az Irányelvekben már tárgyalt alapelvek és nehéz kérdések értelmezésében, illetve megoldásában. A túlzott szabályozás elkerülése és a példák gyakorlati értékének növelése érdekében a példák valós tényeken alapulnak, rövidek és viszonylag egyértelműek lesznek, hogy ne szűkítsük le alkalmazási körüket, és az általuk nyújtott útmutatás ne csak szűken és korlátozottan legyen használható. A példák két széles kategóriába sorolhatók majd. Az első kategória illusztrációkat tartalmaz majd az Irányelvekben leírt módszerek és megközelítések alkalmazására. A példák második csoportját úgy állítjuk össze, hogy segítséget nyújtsanak a megfelelő transzferár-képzési módszer vagy módszerek kiválasztásához. Bár a példák feltételezéseken alapulnak, az adóhatóságok és az adóalanyok – a szokásos piaci ár elvének Irányelvek szerinti alkalmazása során szerzett – gyakorlati tapasztalataira épülnek, és hozzájárulnak a helyes gyakorlat kialakításához.

C. Az üzleti élet képviselőinek bevonása

17. Senkinek sem célja, hogy az OECD beavatkozzon az adóalany és az adóhatóság közötti transzferár-képzési viták megoldásába. A megfigyelési folyamatnak nem célja, hogy valamiféle döntőbírósági eljárás legyen, ezért az adóalanyoknak nem áll majd módjukban, hogy döntés céljából konkrét eseteket nyújtsanak be a Munkacsoportnak. Mindazonáltal, ahogy arról az Irányelvek és a Tanács ajánlása rendelkeznek, szívesen vesszük az üzleti élet szereplőitől az olyan problémás területek bemutatását (lehetőleg gyakorlati, de feltételezett tényállásra épülő példákkal illusztrálva), amelyek kérdéseket vetnek fel az Irányelvek következetes nemzetközi alkalmazását illetően.

18. Felkérjük a Vállalkozói Tagozat Tanácsadó Bizottságát (BIAC), mutassa be a Munkacsoportnak az Irányelvek alkalmazásának megfigyelése során felmerülő gyakorlati problémákat, hogy az fontolóra vegye, elegendő-e az az útmutatás, amelyet az Irányelvek nyújtanak ezeken a területeken, tiszteletben tartva az információk bizalmas jellegét.

19. Azáltal, hogy segítséget nyújthatnak az OECD-nek az Irányelvek végrehajtásának megfigyelésében, az üzleti élet szereplői fordítsanak különös figyel-

met az e Melléklet 17. bekezdésében adott útmutatásra. Ezért olyan *kérdésekre* kell összepontosítaniuk, amelyek elméleti vagy gyakorlati nehézségeket okoznak, nem pedig a konkrét és megoldatlan transzferár-képzési esetekre. Hasznos lehet azonban illusztrálni egy konkrét problémát egy feltételezett példára való hivatkozással. Egy ilyen példa összeállításakor – amely alapulhat több valódi esetből vett jellemzőkön – körültekintően kell eljárni, hogy biztosíthassák, a példa valóban feltételezett legyen, és ne hasonlítson egy folyamatban lévő ügyhöz, és hogy a leírt jellemzők csak az adott problémás kérdésekre korlátozódjanak, elkerülve így azt a látszatot, hogy általános precedenst teremtünk egy egyedi eset megoldására.

C.1. Átvilágítások

20. Véleményünk szerint az átvilágítási folyamat egyik erőssége, hogy az áttekintést kizárólag egyenrangú felek végzik, azaz ebben az esetben a többi tagország. Ily módon az eljárást pozitív és alkotó szellemben folytatják le, annak érdekében, hogy a legjobb megoldásokat továbbadják, a rosszabb megoldásokon pedig javítsanak. Az üzleti élet szereplőinek szóló általános irányelvek arra ösztönzik őket, hogy vessenek föl olyan problémás kérdéseket, amelyek alkalmasak lehetnek további elemzésre, és a Munkacsoport majd figyelembe tudja venni ezeket a hozzászólásokat, amikor véglegesíti, hogy mely kérdéseket választja ki az átvilágítás céljára.

21. Úgy tervezzük, hogy amint a Munkacsoport kiválasztott egy kérdést vagy egy országot további átvilágítás céljából, értesíti a BIAC-ot a döntésről, hogy annak módjában álljon hozzászólni. Amennyiben a kiválasztott kérdés azok közül kerül ki, amelyeket a BIAC vetett föl – leginkább a "kérdés átvilágítás" keretében –, akkor a BIAC-ot folyamatosan tájékoztatják arról, hogy e kérdéseket a Munkacsoport tárgyalja, és szükség esetén felkérik a kérdés további tisztázására. Az itt leírtakon kívül azonban pillanatnyilag nem szánunk további szerepet a BIAC-nak az átvilágítási eljárásban.

C.2. A paradigmatikus nehéz esetek kiválasztása, elemzése és a példák kidolgozása

22. A paradigmatikus nehéz esetek célja, hogy szemléltessék azokat a kérdéseket és helyzeteket, amikor az Irányelvek nem adnak útmutatást, vagy az nem elégséges. Az elkészült példákat majd beillesztjük az Irányelvekbe az adott alapelvek szemléltetése céljából. Az üzleti élet szereplőinek egyértelmű szerepe van abban, hogy segítsék a paradigmák vagy példák kidolgozását gyakorlati tapasztalataik közreadásával. A Munkacsoport időről

időre hozzászólásokat vár a paradigmatikus nehéz esetek és a gyakorlati példák tekintetében egyaránt, azok kidolgozása során. A BIAC is felvethet paradigmákat vagy példákat, feltéve, hogy betartja az e Melléklet 17. bekezdésének intelmeit, hogy kétség se merülhessen föl, hogy a folyamat nem konkrét transzferár-képzési esetek megoldására szolgál.

C.3. A törvények és a gyakorlat változásai

23. A megfigyelési folyamat ezen összetevőjének az a célja, hogy naprakész információval lássa el a tagországokat a többi országban végbemenő fejleményekről. Nemzeti szinten általában jól bevált módszerek léteznek arra, hogy az üzleti élet szereplői hozzá tudjanak szólni a tagország transzferár-képzési törvényeit, rendeleteit és adminisztratív gyakorlatát érintő fejleményekhez. Az OECD szintjén a BIAC-nak lehetősége nyílik, hogy a Munkacsoport tudomására hozza azokat a tagországok és az OECD-n kívüli országok törvényeiben vagy gyakorlatában bekövetkezett változásokat, amelyeket az Irányelvekkel összeegyeztethetetlennek tartanak, vagy amelyekről úgy vélik, hogy a végrehajtás során gyakorlati problémákat okozhatnak – természetesen – konkrét esetek említése nélkül.

24. A BIAC hozzászólásait a BIAC és a Munkacsoport rendszeres, közös értekezletein vitatják majd meg.

A II. fejezet I. számú melléklete

A BRUTTÓ ÉS NETTÓ NYERESÉGMUTATÓK ÉRZÉKENYSÉGE

Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazására vonatkozó általános útmutatás az Irányelvek II. fejezete III. részének „B” pontjában található.

A következő példákban bemutatott megállapodásokban a szokásos piaci feltételek csupán feltételezések és a szemléltetést szolgálják, nem értelmezhetők úgy, hogy a bizonyos ágazatokban előforduló konkrét esetekben ezek a kiigazítások kötelező érvényűek lennének, illetve ezek a feltételek lennének feltétlenül a szokásos piaciak. Noha céljuk, hogy bemutassák az Irányelvek vonatkozó fejezeteiben kifejtett alapelveket, az alapelveket minden egyes esetben az adott eset konkrét tényei és körülményei szerint kell alkalmazni.

Továbbá, az alábbi észrevételek az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer olyan helyzetekben történő alkalmazására vonatkoznak, amikor az adott eset tényei és körülményei – különösen az ügylet összehasonlító (illetve funkcionális) elemzése –, valamint az összehasonlító független ügyletekre vonatkozóan rendelkezésre álló adatok vizsgálata alapján ennek a módszernek az alkalmazása bizonyul a legmegfelelőbbnek.

1. Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer elismerten kevésbé érzékeny a termékek jellemzőinek egyes különbségeire, mint az összehasonlítható független árak módszere vagy a viszonteladási árak módszere. Az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer gyakorlati alkalmazása során a funkciók összehasonlíthatósága általában nagyobb hangsúlyt kap, mint a termékjellemzők. Ugyanakkor ez a módszer kevésbé érzékeny lehet a tevékenységek egyes, a működési költségek különbségében tükröződő eltéréseire, amint azt az alábbi példák illusztrálják.

1. példa:

A forgalmazó által végzett marketing tevékenység nagyságrendjében és összetettségében tapasztalható különbség hatása

Az alábbi példa csak a szemléltetés célját szolgálja. Nem szándékozik útmutatást adni a transzferár-képzési módszer, az összehasonlító ügyletek vagy vállalkozások kiválasztását, a forgalmazók hatékonyságát vagy a szokásos piaci megtérülési rátákat illetően, és mindössze a forgalmazó, illetve az összehasonlító vállalkozások marketing tevékenységeinek nagyságrendjében és összetettségében tapasztalható különbségek hatásait kívánja illusztrálni.

	1. eset **A forgalmazó korlátozott marketing tevékenységet végez**	**2. eset** **A forgalmazó jelentős marketing tevékenységet végez**
Termékértékesítés bevétele **(Feltételezzük, hogy mindkét vállalkozás azonos mennyiséget ad el ugyanabból a termékből ugyanazon a piacon és megegyező áron)**	1000	1000
A gyártótól vásárolt termékek beszerzési ára, figyelembe véve a marketing tevékenység funkcionális elemzés szerinti jelentőségét	600	480 (*)
Bruttó árrés	400 (40%)	520 (52%)
Marketing ráfordítások	50	150
Egyéb költségek (általános költségek)	300	300
Nettó árrés	50 (5%)	70 (7%)

(*) Tegyük fel, hogy az ügyleti ár különbözete (120) ebben az esetben a forgalmazó által végzett marketing tevékenység nagyságrendjének és összetettségének a különbözőségéből adódik (többletköltség (100) + a forgalmazói tevékenységért járó díjazás).

2. Ha az 1. példában szereplő adóalany egy kapcsolt gyártóval áll üzleti kapcsolatban – mint például a 2. esetben –, az „összehasonlító" független vállalkozások viszont az 1. esetnek megfelelően tevékenykednek, és feltételezzük, hogy a marketing tevékenység nagyságrendjének és összetettségének eltérése nem abból adódik, hogy például az „összehasonlító" független vállalkozásokra vonatkozóan nem áll rendelkezésre kellő részletességű információ, akkor a bruttó nyereségen alapuló módszer használata esetén akár 120 is lehet a hiba kockázata (12% x 1000), ami a nettó nyereségen alapuló megközelítés alkalmazásakor mindössze 20 (2% x 1000). Ez arra a tényre világít rá, hogy az adott eset körülményeitől és különösen a tevékenységbeli eltérések „összehasonlító" vállalkozások költségszerkezetére és bevételére gyakorolt hatásától függően a nettó nyereség kevésbé érzékeny lehet a tevékenységek nagyságrendjének és összetettségének különbségeire.

2. példa:

A forgalmazó által vállalt kockázat szintjében tapasztalható különbség hatása

Az alábbi példa csak a szemléltetés célját szolgálja. Nem szándékozik útmutatást adni a transzferár-képzési módszer, az összehasonlító ügyletek vagy vállalkozások kiválasztását, a forgalmazók hatékonyságát vagy a szokásos piaci megtérülési rátákat illetően, és mindössze a forgalmazó, illetve az összehasonlító vállalkozások által vállalt kockázat szintjében tapasztalható különbségek hatásait kívánja illusztrálni.

	1. eset **Az elavult készlet kockázata nem a forgalmazót terheli, mivel a gyártó egy visszavásárlási megállapodás alapján visszaveszi az eladásból visszamaradt készleteket.**	**2. eset** **Az elavult készlet kockázata a forgalmazót terheli, mivel a gyártóval kötött szerződése nem tartalmaz visszavásárlási megállapodást.**
Termékértékesítés bevétele **(Feltételezzük, hogy mindkét vállalkozás azonos mennyiséget ad el ugyanabból a termékből ugyanazon a piacon és megegyező áron)**	1000	1000
A gyártótól vásárolt termékek beszerzési ára, figyelembe véve az elavult készlet funkcionális elemzés szerinti kockázatát	700	640 (*)
Bruttó árrés	300 (30%)	360 (36%)
Készlet-értékvesztés	0	50
Egyéb költségek (általános költségek)	250	250
Nettó árrés	50 (5%)	60 (6%)

(*) Tegyük fel, hogy az ügyleti ár különbözete (60) ebben az esetben az elavult készlet kockázata gyártó és forgalmazó közötti megosztásának a különbözőségéből adódik (becsült többletveszteség (50) + a forgalmazó által vállalt kockázatért járó díjazás), azaz nem más, mint a visszavásárlási megállapodás ára.

3. Ha a 2. példában szereplő kapcsolt ügyletet az 1. esetnek megfelelően hajtják végre, az „összehasonlító" független vállalkozások viszont a 2. eset szerint tevékenykednek, és feltételezzük, hogy a kockázat szintjében mutatkozó különbség nem abból adódik, hogy az „összehasonlítható" független vállalkozásokra vonatkozóan nem áll rendelkezésre kellő részletességű információ, akkor a bruttó nyereségen alapuló módszer használata esetén akár 60 is lehet a hiba kockázata (6% x 1000), ami a nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásakor mindössze 10 (1% x 1000). Ez arra a tényre világít rá, hogy az adott eset körülményeitől és különösen a kockázati szint különbségének „összehasonlító" vállalkozások költségszerkezetére és bevételére gyakorolt hatásától függően a nettó nyereség kevésbé érzékeny lehet a kockázati szint különbségeire, mint a bruttó nyereség (feltételezve, hogy a kockázatok szerződéses megosztása a független körülmények között szokásosnak megfelelő).

4. Következésképpen a különböző tevékenységeket végző vállalkozások bruttó nyeresége széles skálán mozoghat, miközben jobbára hasonló szintű nettó nyereségre tesznek szert. Az üzleti szféra hozzászólói rámutatnak például arra, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer kevésbé érzékeny a mennyiségi eltérésekre, a tevékenységek nagyságrendjének és összetettségének a különbségeire, valamint a működési költségek különbözőségére. Másrészt ugyanez a módszer érzékenyebb lehet a kapacitáskihasználtság eltéréseire, mint a költség és haszon vagy a viszonteladási árak módszere, mivel a közvetett állandó költségek (pl. az állandó gyártási vagy forgalmazási költségek) elnyelésének szintjében mutatkozó eltérések befolyásolják a nettó nyereségmutatót, de nem feltétlenül gyakorolnak hatást a bruttó árrésre vagy a költségekre számított bruttó felárra, amennyiben ezek a különbségek az következő példában bemutatottaknak megfelelően az árakban nem tükröződnek.

3. példa:

A gyártókapacitás kihasználtságában tapasztalható különbség hatása

Az alábbi példa csak a szemléltetés célját szolgálja. Nem szándékozik útmutatást adni a transzferár-képzési módszer, az összehasonlító ügyletek vagy vállalkozások kiválasztását, a forgalmazók hatékonyságát vagy a szokásos piaci megtérülési rátákat illetően, és mindössze a gyártó, illetve az összehasonlító vállalkozások kapacitáskihasználásában tapasztalható különbségek hatásait kívánja illusztrálni.

Pénzegységben kifejezve	**1. eset** **A gyártó teljes kapacitással (évi 1000 egység) termel**	**2. eset** **A gyártó fölös kapacitással rendelkezik, azaz kapacitásának csak 80%-át használja ki (évi 800 egységet termel)**
Előállított termékek értékesítéséből származó bevétel (Feltételezzük, hogy a két gyártó teljes kapacitása azonos, és mindketten ugyanazt a terméket gyártják és értékesítik, ugyanazon a piacon, előállított termékenként 1 pénzegységnyi áron) (*)	1000	800
Eladott áruk előállítási költsége: standard allokált közvetett gyártási költségekkel növelt közvetlen költségek (Feltételezzük, hogy az eladott áruk egy előállított egységre eső változó költsége mindkét gyártó esetében azonos, azaz előállított termékenként 0,75 pénzegység + állandó személyi jellegű költségek (50)	Változó: 750 Állandó: 50 Összesen: 800	Változó: 600 Állandó: 50 Összesen: 650
Eladott áruk előállítási költségére alkalmazott bruttó felár	200 (25%)	150 (23%)
Közvetett költségek (Feltételezzük, hogy a két gyártó közvetett költségei azonosak)	150	150
Nettó nyereség	50 (5%)	Nyereségküszöbön

(*) Ez azon a feltételezésen alapul, hogy az előállított termékek szokásos piaci árát nem befolyásolja a gyártókapacitás kihasználtsága.

5. Ha a 3. példában szereplő kapcsolt ügyletet az 1. esetnek megfelelően hajtják végre, az összehasonlítható független vállalkozások viszont a 2. eset szerint tevékenykednek, és feltételezzük, hogy a kapacitáskihasználtságban mutatkozó különbség nem abból adódik, hogy az „összehasonlítható" független vállalkozásokra vonatkozóan nem áll rendelkezésre kellő részletességű információ, akkor a bruttó nyereségen alapuló módszer használata esetén akár 16 is lehet a hiba kockázata (2% x 800), ami a nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásakor mindössze 50 (5% x 1000). Ez arra a tényre világít rá, hogy a nettó nyereségmutatók érzékenyebbek lehetnek a kapacitáskihasználtság különbségeire, mint a bruttó árrés vagy a bruttó nyereség, de ez mindig az adott eset körülményeitől – és különösen az állandó és változó költségek arányától – függ, valamint az határozza meg, hogy az adóalany vagy az összehasonlítható gyártó rendelkezik fölös kapacitással.

A II. fejezet II. számú melléklete

PÉLDA A REZIDUÁLIS NYERESÉG-MEGOSZTÁSOS MÓDSZER ALKALMAZÁSÁRA

A nyereség-megosztásos módszer alkalmazására vonatkozó általános útmutatás az Irányelvek II. fejezete III. részének „C" pontjában található.

A következő példákban szereplő, a független feltételek szerinti megállapodásokon alapuló helyesbítések és feltételezések csak a szemléltetést szolgálják és nem értelmezhetők úgy, hogy konkrét esetekben vagy bizonyos ágazatokban helyesbítéseket és független feltételeken alapuló megállapodásokat írnak elő. Noha céljuk, hogy bemutassák az Irányelvek vonatkozó fejezeteiben kifejtett alapelveket, az alapelveket minden egyes esetben az adott eset konkrét tényei és körülményei szerint kell alkalmazni.

1. Egy elektronikai termék sikere az elektronikai eljárások és fő összetevőjének innovatív technológiai tervezéséhez egyaránt kötődik. Azt a bizonyos összetevőt az „A" kapcsolt vállalkozás tervezi és gyártja, átadja „B" kapcsolt vállalkozásnak, amely megtervezi és legyártja a termék többi részét, a terméket pedig „C" kapcsolt vállalkozás forgalmazza. Elegendő információ áll rendelkezésre ahhoz, hogy a viszonteladási árak módszerével ellenőrizzük, hogy a „C" társaság forgalmazói tevékenységét és kockázatait megfelelően elismerik-e a késztermék „B"-től „C" vállalatnak történő átadása során alkalmazott transzferárban.

2. Az „A" társaság által „B" társaságnak átadott alkotórész árazásához alkalmazható legalkalmasabb módszer az összehasonlítható független árak módszere lehet, amennyiben fellelhető egy megfelelően hasonló összemérhető termék. (Lásd az Irányelvek 2.14. bekezdését). Azonban, mivel az „A"-tól „B"-nek átadott alkotórész az „A" társaság ezen a piacon élvezett innovatív technológiai előnyét tükrözi, ebben a példában lehetetlennek bizonyul (a megfelelő tevékenység- és összehasonlíthatósági elemzés elvégzése után) megbízható összehasonlítható független árat találni annak a helyes árnak a meghatározásához, amelyet „A" szokásos piaci árelv alapján kaphatna termékéért. Azonban „A" gyártási költségeinek hozamát kiszámolva, eljuthatunk annak a nyereség-összetevőnek a becsléséig, amellyel

„A" gyártótevékenysége elismerhető lenne, figyelmen kívül hagyva az abban felhasznált immateriális javaknak tulajdonítható nyereség-összetevőt. Egy hasonló számítás végezhető „B" társaság gyártási költségeire is, hogy megbecsüljük a „B" gyártótevékenységéből származó nyereséget, megint csak figyelmen kívül hagyva az immateriális javainak betudható nyereség-összetevőt. Mivel a „B" által „C" felé alkalmazott eladási ár ismert, és szokásos piaci árként elfogadott, meghatározható az „A" és „B" társaságoknál együttesen, a saját immateriális javaik kihasználásából keletkező reziduális nyereség. (Lásd az Irányelvek 2.108. és 2.121. bekezdéseit.) Ezen a ponton az egyes vállalkozásokhoz megfelelően hozzárendelhető reziduális nyereség aránya meghatározatlan marad.

3. A reziduális nyereség azoknak a tényeknek és körülményeknek az elemzése alapján osztható fel, amelyek megmutatják, hogy a reziduális nyereség miképpen került volna felosztásra független körülmények között. (Irányelvek 2.121. bekezdése.) Mindegyik társaság K+F tevékenysége egyazon osztályba tartozó termék technológiai tervezésére irányul, és e példában feltételezzük, hogy a K+F ráfordítások megbízhatóan mérik a társaságok hozzájárulásainak viszonylagos értékeit. (Lásd az Irányelvek 2.120. bekezdését.) Ez azt jelenti, hogy a kutatásra és fejlesztésre fordított kiadások alapján megbízhatóan mérhető minden egyes társaság hozzájárulása a termék technológiai innovációjához, így ha „A" társaság K+F ráfordítása 15 és „B" társaságé 10, a reziduum 3/5-öd arányban az A-hoz, 2/5-ödben pedig a B társasághoz osztható.

4. Néhány számszerű példa segítheti a megértést:

a) „A" és „B" eredménykimutatása

	A		**B**	
Árbevétel		50		100
Mínusz				
Beszerzési költségek		(10)		(50)
Termelési költségek		(15)		(20)
Bruttó nyereség		25		30
Mínusz				
K+F	15		10	
Működési költségek	10	(25)	10	(20)
Nettó nyereség		**0**		**10**

b) Határozzuk meg az „A" és „B" gyártási tevékenységének szokásos eredményét (rutin nyereség) és számítsuk ki a teljes reziduális nyereséget

5. Mindkét ország esetében feltételezzük, hogy hasonló független gyártók – innovatív immateriális javak nélküli – költségarányos hozama (a beszerzési költségek nélkül) 10% (a nettó nyereség aránya a közvetlen és közvetett termelési költségekhez) [1]. (Lásd az irányelvek 2.121. bekezdését.) „A" termelés költsége 15, így a költségmegtérülés 1,5 gyártási nyereséget hozna „A"-nak. „B" ugyanilyen költsége 20, így a költségmegtérülés 2,0 gyártási nyereséget eredményezne „B"-nek. A reziduális nyereség így 6,5, amit úgy kaptunk meg, hogy a 10 összevont nettó nyereségből levontuk a 3,5 összevont szokásos üzemi szintű nyereséget.

c) A reziduális nyereség felosztása

6. A nyereség eredeti felosztása (1,5 „A"-nak és 2,0 „B"-nek) jutalmazza „A" és „B" gyártótevékenységét, de nem ismeri el a technológiailag fejlett terméket eredményező K+F tevékenység értékét. Ezért a reziduum „A" és „B" között a teljes K+F ráfordításból való részesedésük alapján osztható fel, mivel a példabeli esetben[2] biztonsággal feltételezhetjük, hogy a társaságok K+F ráfordításai pontosan tükrözik a termék innovációs értékéhez való hozzájárulásukat. Mivel „A" K+F ráfordítása 15, míg „B"-é 10, így az összevont K+F ráfordítás 25. A 6,5 reziduum 15/25 arányban rendelhető „A"-hoz, és 10/25 arányban „B"-hez, ami 3,9 és 2,6 összegeket eredményez, az alábbiak szerint:

„A" részesedése 6,5 x 15/25 = 3,9
„B" részesedése 6,5 x 10/25 = 2,6.

[1] Ez a 10%-os megtérülés szigorúan véve nem felel meg a költség és haszon módszernek, mivel ez a megtérülés inkább nettó, mint bruttó hasznot eredményez. De a 10%-os hozam szigorúan véve az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszernek sem felel meg, mivel a költség nem tartalmazza a működési költségeket A költségarányos nettó nyereséget a nyereség-megosztásos módszer kényelmes és praktikus első lépéseként használjuk, mivel ez leegyszerűsíti az immateriális javaknak tulajdonítható reziduális nyereség meghatározását.

[2] Azonban lásd az Irányelvek 6.27. bekezdését.

d) A nyereség újraszámítása

7. „A" nettó nyeresége így 1,5+3,9 = 5,4 lenne.
„B" nettó nyeresége így 2,0 +2,6 = 4,6 lenne.
Az adózási szempont alapján módosított eredménykimutatás a következőképpen nézne ki:

	A		B	
Árbevétel		55,4		100,0
Mínusz				
Beszerzési költségek		(10,0)		(55,4)
Termelési költségek		(15,0)		(20,0)
Bruttó nyereség		30,4		24,6
Mínusz				
K+F	15,0		10,0	
Működési költségek	10,0	(25,0)	10,0	(20,0)
Nettó nyereség		**5,4**		**4,6**

Megjegyzés

8. A példa csak egyszerű illusztrációját kívánja adni a reziduális nyereség-megosztás mechanizmusának, és nem értelmezhető egy általános útmutatóként arra nézve, hogy miképpen kellene alkalmazni a szokásos piaci ár elvét független ügyletek összehasonlíthatóságának azonosítására és a megfelelő megosztás meghatározására. Fontos szem előtt tartani, hogy a példa által szemléltetni kívánt elveket minden esetben az adott ügy konkrét tényeinek és körülményeinek figyelembevételével kell alkalmazni. Különösképpen hangsúlyozni kell, hogy a reziduum felosztása jelentős finomításra szorulhat a gyakorlatban a megfelelő felosztási alap azonosításánál és számszerűsítésénél. A K+F ráfordítások figyelembevételekor szükség lehet az egyes K+F tevékenységek különbségeinek vizsgálatára, például mert a különböző K+F tevékenységekhez más és más kockázati szintek kapcsolódhatnak, és ezek független körülmények esetében különböző elvárt megtérülési szintekhez vezetnek. Előfordulhat az is, hogy a jelenlegi K+F ráfordítások viszonylagos szintje nem tükrözi megfelelően a jelenlegi nyereséghez való olyan hozzájárulást, amely a múltban kifejlesztett vagy megszerzett immateriális javaknak tulajdonítható.

A II. fejezet III. számú melléklete

A NYERESÉG MEGHATÁROZÁSÁNAK KÜLÖNBÖZŐ LEHETŐSÉGEI AZ ÜGYLETI NYERESÉGMEGOSZTÁS MÓDSZERÉNEK ALKALMAZÁSA SORÁN

Az ügyleti nyereségmegosztás módszer alkalmazására vonatkozó általános útmutatás az Irányelvek II. fejezete III. részének „C" pontjában található.

A következő példákban bemutatott megállapodásokban a szokásos piaci feltételek csupán feltételezések és a szemléltetést szolgálják, nem értelmezhetők úgy, hogy a bizonyos ágazatokban előforduló konkrét esetekben ezek a kiigazítások kötelező érvényűek lennének, illetve ezek a feltételek lennének feltétlenül a szokásos piaciak. Noha céljuk, hogy bemutassák az Irányelvek vonatkozó fejezeteiben kifejtett alapelveket, az alapelveket minden egyes esetben az adott eset konkrét tényei és körülményei szerint kell alkalmazni.

Továbbá, az alábbi észrevételek az ügyleti nyereségmegosztás módszer olyan helyzetekben történő alkalmazására vonatkoznak, amikor az adott eset tényei és körülményei – különösen az ügylet összehasonlító (illetve funkcionális) elemzése –, valamint az összehasonlító független ügyletekre vonatkozóan rendelkezésre álló adatok vizsgálata alapján ennek a módszernek az alkalmazása bizonyul a legmegfelelőbbnek.

1. A következő példák a megosztandó összevont nyereség ügyleti nyereségmegosztás módszerének alkalmazása során történő meghatározására választott lehetőség hatását szemléltetik.

2. Tételezzük fel, hogy „A" és „B" különböző országokban adózó kapcsolt vállalkozások. Mindketten azonos termékeket gyártanak és egy kölcsönösen felhasználható immateriális jószág létrehozása érdekében mindkettejüknek vannak ráfordításai. Feltételezzük, hogy az a „A" és a „B" vállalkozás hozzájárulása a szóban forgó eszköz értékéhez az adott évben arányos a két vállalkozás adott év során ezen eszközzel kapcsolatban felmerülő relatív ráfordításainak az összegével. (Meg kell jegyezni, hogy a gyakorlatban ez a feltételezés nem mindig felel meg a valóságnak. Előfordulhat ugyanis, hogy az

eszközhöz való hozzájárulás egyes feleknek tulajdonítható viszonylagos értéke az előző és a folyó év kumulált ráfordításain alapul.) Tegyük fel, hogy a két vállalkozás csak harmadik személyeknek értékesíti a termékeit. Tételezzük fel továbbá, hogy a reziduális nyereségmegosztásos módszer bizonyult a legalkalmasabb módszernek, és az „A" és a „B" vállalkozás gyártó tevékenységei egyszerű, nem egyedi ügyletek, amelyekhez az eladott áruk beszerzési értéke 10%-ának megfelelő alaphozamot kell rendelni, a reziduális nyereséget pedig az „A" és a „B" vállalkozás immateriális jószággal kapcsolatos ráfordításainak az arányában kell felosztani. Az alábbi számadatok kizárólag a szemléltetés célját szolgálják:

	A	**B**	**Összevont A + B**
Árbevétel	100	300	400
ELÁBÉ	60	170	230
Bruttó nyereség	40	130	170
Állandó költségek	3	6	9
Egyéb működési költségek	2	4	6
Immateriális javak ráfordításai	30	40	70
Üzemi nyereség	5	80	85

3. ***Első lépés: a nem egyedi gyártási ügyletekért járó alaphozam meghatározása (ebben a példában ELÁBÉ + 10%)***

A	60 + (60 * 10%) = 66	→ Az „A" vállalkozás gyártási ügyleteiért járó alaphozam = 6
B	170 + (170 * 10%) = 187	→ A „B" vállalkozás gyártási ügyleteiért járó alaphozam = 17
		Alaphozamként felosztott nyereség összesen (6+17) = 23

4. ***Második lépés: a felosztandó reziduális nyereség meghatározása***

a) *Üzemi nyereségként:*

Összevont üzemi nyereség	85
Már felosztott nyereség (a gyártási ügyletekért járó alaphozam)	23
Az „A" és a „B" vállalkozás immateriális jószággal kapcsolatos ráfordításainak arányában felosztandó reziduális nyereség	62

Az „A" vállalkozásnak megállapított reziduális nyereség:	62 * 30/70	26,57
A „B" vállalkozásnak megállapított reziduális nyereség:	62 * 40/70	35,43
Az „A" vállalkozásnak megállapított összes nyereség:	6 (alaphozam) + 26,57 (reziduális)	32,57
A „B" vállalkozásnak megállapított összes nyereség:	17 (alaphozam) + 35,43 (reziduális)	52,43
Összesen		85

b) *Az állandó költségek levonása előtt számított üzemi nyereségként (feltételezve, hogy az „A" és a „B" vállalkozás állandó költségei nem állnak összefüggésben a vizsgált ügylettel, és a felosztandó nyereség meghatározásához nem kell figyelembe venni őket):*

	A	**B**	**Összevont A + B**
Árbevétel	100	300	400
ELÁBÉ	60	170	230
Bruttó nyereség	40	130	170
Egyéb működési költségek	2	4	6
Immateriális javak ráfordításai	30	40	70

Állandó költségek levonása előtt számított üzemi nyereség	8	86	94
Állandó költségek	3	6	9
Üzemi nyereség	5	80	85

Állandó költségek levonása előtt számított összevont üzemi nyereség	94
Már felosztott nyereség (a gyártási ügyletekért járó alaphozam)	23
Az „A” és a „B” vállalkozás immateriális jószággal kapcsolatos ráfordításainak arányában felosztandó, állandó költségek levonása előtt számított reziduális nyereség	71

Az „A” vállalkozásnak megállapított reziduális nyereség:	71 * 30/70	30,43
A „B” vállalkozásnak megállapított reziduális nyereség:	71 * 40/70	40,57

Az „A” vállalkozásnak megállapított összes nyereség:	6 (alaphozam) + 30,43 (reziduális) – 3 (állandó költségek)	33,43
A „B” vállalkozásnak megállapított összes nyereség:	17 (alaphozam) + 40,57 (reziduális) – 6 (állandó költségek)	51,57
Összesen		85

5. A fenti példából látható, hogy bizonyos tételek kizárása a megosztandó összevont nyereség meghatározásából arra utal, hogy a nyereség elérésével kapcsolatban felmerülő saját költségeikért való felelősség az egyes feleket terheli. Következésképpen az ilyen tételek kizárására, avagy figyelembevételére vonatkozó döntést az ügylet összehasonlító (illetve funkcionális) elemzésének megfelelően kell meghozni.

6. Egyes esetekben helyénvaló lehet annak a költségkategóriának a kizárása, amelyen a reziduális nyereség elemzéséhez alkalmazott felosztási kulcs

alapul. Azokban az esetekben például, amikor az immateriális jószág fejlesztési költségeihez való hozzájárulás aránya bizonyul a nyereségmegosztás alapját képező legmegfelelőbb tényezőnek, a reziduális nyereség meghatározható az ezen költségek levonása előtt számított üzemi nyereségként. A reziduális nyereség felosztása után a kapcsolt vállalkozások a rájuk eső részből levonják a saját költségeiket. Ezt a következőképpen lehet szemléltetni. Tegyük fel, hogy a tényállás azonos a 2. pontban szereplő korábbi példában leírtakkal és a megosztandó reziduális nyereség meghatározása az állandó költségek figyelembevételével történik.

7. ***Első lépés: a gyártási tevékenységekért járó alaphozam meghatározása (ebben a példában ELÁBÉ + 10%)***

Ugyanaz, mint a 3. pontnál.

8. ***Második lépés: a felosztandó reziduális nyereség meghatározása***

a) *Az immateriális javak ráfordításainak levonása után számított üzemi nyereségként:*

Ugyanaz, mint a 4. pontnál az a) esetben.

b) *Az immateriális javak ráfordításainak levonása előtt számított üzemi nyereségként:*

	A	**B**	**Összevont A + B**
Árbevétel	100	300	400
ELÁBÉ	60	170	230
Bruttó nyereség	40	130	170
Állandó költségek	3	6	9
Egyéb működési költségek	2	4	6
Immateriális javak ráfordításainak levonása előtt számított üzemi nyereség	35	120	155
Immateriális javak ráfordításai	30	40	70
Üzemi nyereség	5	80	85

Immateriális javak ráfordításainak levonása előtt számított összevont üzemi nyereség	155
Már felosztott nyereség (a gyártási ügyletekért járó alaphozam)	23
Az „A" és a „B" vállalkozás immateriális jószággal kapcsolatos ráfordításainak arányában felosztandó, immateriális javak ráfordításainak levonása előtt számított reziduális nyereség	132

Az „A" vállalkozásnak megállapított reziduális nyereség:	132 * 30/70	56,57
A „B" vállalkozásnak megállapított reziduális nyereség:	132 * 40/70	75,43
Az „A" vállalkozásnak megállapított összes nyereség:	6 (alaphozam) + 56,57 (reziduális) – 30 (immateriális javak ráfordításai)	32,57
A „B" vállalkozásnak megállapított összes nyereség:	17 (alaphozam) + 75,43 (reziduális) – 40 (immateriális javak ráfordításai)	52,43
Összesen		85

Azaz az „A" és a „B" vállalkozásra is ugyanannyi nyereség jut, mint abban az esetben, amikor a megosztandó nyereség az immateriális javak ráfordításainak levonása után számított üzemi nyereségként kerül meghatározásra – lásd az a) esetet fentebb.

9. Ez a példa arra a tényre világít rá, hogy ha a reziduális nyereség megosztásához alkalmazott felosztási kulcs az adott időszakban felmerült költségkategórián alapul, akkor mindegy, hogy a megosztandó reziduális nyereség megállapítása az érintett költségek levonása után történik vagy az előtt – mely utóbbi esetben a költségeket az egyes felek vonják le. Más eredményre vezethet viszont az, ha az előző és a folyó év kumulált ráfordításai képezik a felosztás alapjául szolgáló tényezőt (lásd a 2. pontot fentebb).

A III. fejezet melléklete

PÉLDA A MŰKÖDŐ TŐKE KIIGAZÍTÁSÁRA

Az összehasonlíthatóságot fokozó kiigazításokra vonatkozó általános útmutatás az Irányelvek III. fejezetének A.6. részében található.

A következő példákban bemutatott megállapodásokban a szokásos piaci körülmények csupán feltételezések és a szemléltetést szolgálják, nem értelmezhetők úgy, hogy a bizonyos ágazatokban előforduló konkrét esetekben ezek a kiigazítások kötelező érvényűek lennének, illetve ezek a körülmények lennének feltétlenül a szokásos piaciak. Noha céljuk, hogy bemutassák az Irányelvek vonatkozó fejezeteiben kifejtett alapelveket, az alapelveket minden egyes esetben az adott eset konkrét tényei és körülményei szerint kell alkalmazni.

A példa kizárólag a szemléltetés célját szolgálja, lévén a kiigazítás kiszámításának csak egy – de nem feltétlenül az egyetlen – módját mutatja be.

Továbbá, az alábbi észrevételek az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer olyan helyzetekben történő alkalmazására vonatkoznak, amikor az adott eset tényei és körülményei – különösen az ügylet összehasonlító (illetve funkcionális) elemzése –, valamint az összehasonlító független ügyletekre vonatkozóan rendelkezésre álló adatok vizsgálata alapján ennek a módszernek az alkalmazása bizonyul a legmegfelelőbbnek.

Bevezetés

1. Ez az egyszerű példa a vizsgált fél (TestCo) és az összehasonlító vállalkozás (CompCo) működő tőke szintjének eltérése esetén végzett kiigazítás módját mutatja be. Az összehasonlíthatóságot fokozó kiigazításokra vonatkozó általános útmutatás az Irányelvek 3.47.–3.54. bekezdéseiben található. A működő tőke kiigazítása az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásakor lehet indokolt. A gyakorlatban rendszerint ennek a módszernek a használata esetén kerül rá sor, bár a költség és haszon módszerrel, valamint a viszonteladási árak módszerével is használható. A működő tőke kiigazítása csak akkor jöhet szóba, ha ezáltal fokozható az összehasonlító adatok megbízhatósága, és ésszerűen pontos kiigazítások végezhetők. A működő tőke kiigazításának sem az alkalmazása, sem az adóhatóságok általi elfogadása nem lehet automatikus.

Miért kell kiigazítani a működő tőkét?

2. A piaci versenyben a pénz értéke időhöz kötött. Ha egy társaság – tegyük fel – 60 napos fizetési határidőt alkalmaz a vevőivel szemben, akkor az áruiért az azonnali fizetés esetén alkalmazott ár 60 napi kamattal megnövelt értékének megfelelő árat kér. Ha egy társaságnál magas a vevőkkel szembeni követelések szintje, az azt jelenti, hogy vevőinek viszonylag hosszú határidőt enged tartozásaik kifizetésére. A fizetési határidő lejártáig hitelből kell fedeznie a kintlevőségét, és/vagy számolnia kell az egyébként befektethető pénztöbblete csökkenésével. Ezért versenykörnyezetben az árnak tartalmaznia kell egy olyan összetevőt, amely ezeket a fizetési feltételeket tükrözi, és az időtényező hatását ellensúlyozza.

3. Ennek az ellentéte az a helyzet, amikor a szállítókkal szembeni kötelezettségek szintje magas. Ilyenkor a társaság élvez hosszú fizetési határidőt a szállítóival szemben. Kevesebb hitelt kell felvennie beszerzései finanszírozására, és/vagy nagyobb összegű befektethető pénztöbblet áll a rendelkezésére. Ezért versenykörnyezetben az eladott áruk beszerzési értékének tartalmaznia kell egy olyan összetevőt, amely ezeket a fizetési feltételeket tükrözi, és az időtényező hatását ellensúlyozza.

4. Hasonlóképpen, ha egy társaságnál magas a készletek szintje, akkor vagy hitelből kell fedeznie a beszerzéseit, vagy csökkentenie kell a befektethető pénztöbbletét. Meg kell jegyezni, hogy a kamat mértékét a finanszírozási szerkezet (pl. a készletvásárlás részben saját tőkéből történő finanszírozása) vagy az adott típusú készlet tartásával járó kockázat is befolyásolhatja.

5. A működő tőke kiigazítása a pénz időbeli értékének a vizsgált fél és a potenciálisan összehasonlítható vállalkozások esetében fennálló eltéréseit próbálja kiküszöbölni arra a feltevésre építve, hogy az ilyen különbségeknek tükröződniük kell a nyereségben. Ennek a következő gondolatmenet áll a hátterében:

   – A társaságoknak finanszírozást kell szerezniük a pénzük befektetése (azaz a szállítók kifizetése) és a befektetésük megtérülése (azaz a vevők általi fizetés) között eltelt időszakra.

   – Ezen időszak hossza a következőképpen számítható ki: a készletek vevőknek történő értékesítéséhez szükséges idő + (plusz) a vevők fizetési határideje – (mínusz) a szállítói tartozások kifizetésének határideje.

6. **A működő tőke kiigazításának kiszámítása**

a) Határozzuk meg a működő tőkeszint eltérését. Ehhez általában három tényezőt – a vevőkkel szembeni követeléseket, a készleteket és a szállítókkal szembeni tartozásokat – kell figyelembe venni. Válasszuk ki, hogy az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer alkalmazásához milyen alapra – például költségek, árbevétel vagy eszközök – kell vetíteni a nettó nyereséget (lásd az Irányelvek 2.58. bekezdését). Ha például az árbevétel a megfelelő alap, akkor az árbevétel-arányos működő tőke különbségét kell vizsgálni.

b) Számítsuk ki a vizsgált fél és az összehasonlító vállalkozás megfelelő alapra vetített működő tőke szintjének a különbségét a megfelelő kamatot alkalmazva a pénz időbeli értékéből adódó eltérés ellensúlyozására.

c) Helyesbítsük az eredményt a működő tőke szint különbségének a kiküszöbölésére. A következő példa az összehasonlító vállalkozás eredményének a vizsgált fél működő tőke szintje alapján történő kiigazítását mutatja be. További lehetőség a vizsgált fél eredményének kiigazítása az összehasonlító vállalkozás működő tőke szintje alapján, illetve mind a vizsgált fél, mind az összehasonlítható vállalkozás működő tőke szintjének kiigazítása „nullára”.

Egy gyakorlati példa a működő tőke kiigazításának kiszámítására:

7. Az alábbi számítás egy feltételezett helyzeten alapul. Célja kizárólag a működő tőke kiigazítás kiszámításának a bemutatása:

TestCo	**1. év**	**2. év**	**3. év**	**4. év**	**5. év**
Árbevétel	179,5 M $	182,5 M $	187 M $	195 M $	198 M $
Kamatok és adózás előtti eredmény (EBIT)	1,5 M $	1,83 M $	2,43 M $	2,54 M $	1,78 M $
EBIT/árbevétel (%)	0,8%	1%	1,3%	1,3%	0,9%
Működő tőke (az év végén)[1]					
Vevők (V)	30 M $	32 M $	33 M $	35 M $	37 M $
Készletek (K)	36 M $	36 M $	38 M $	40 M $	45 M $

[1] Lásd a 8. pontban szereplő megjegyzést.

Szállítók (Sz)	20 M$	21 M $	26 M $	23 M $	24 M $
Vevők (V) + Készletek (K) – Szállítók (Sz)	46 M $	47 M $	45 M $	52 M$	58 M $
(V + K – Sz) / Árbevétel	25,6%	25,8%	24,1%	26,7%	29,3%

CompCo	**1. év**	**2. év**	**3. év**	**4. év**	**5. év**
Árbevétel	120,4 M $	121,2 M $	121,8 M $	126,3 M $	130,2 M $
Kamatok és adózás előtti eredmény (EBIT)	1,59 M $	3,59 M $	3,15 M $	4,18 M $	6,44 M $
EBIT/Árbevétel (%)	1,32%	2,96%	2,59%	3,31%	4,95%
Forgótőke (az év végén)					
Vevők (V)	17 M $	18 M $	20 M $	22 M $	23 M $
Készletek (K)	18 M $	20 M $	26 M $	24 M $	25 M $
Szállítók (Sz)	11 M $	13 M $	11 M $	15 M $	16 M $
Vevők (V) + Készletek (K) – Szállítók (Sz)	24 M $	25 M $	35 M $	31 M $	32 M$
(V + K – Sz) / árbevétel	19,9%	20,6%	28,7%	24,5%	24,6%

Működő tőke kiigazítása	**1. év**	**2. év**	**3. év**	**4. év**	**5. év**
TestCo (V + K – Sz) / Árbevétel	25,6%	25,8%	24,1%	26,7%	29,3%
CompCo (V + K – Sz) / Árbevétel	19,9%	20,6%	28,7%	24,5%	24,6%
Különbözet (D)	5,7%	5,1%	-4,7%	2,1%	4,7%
Kamat (k)	4,8%	5,4%	5,0%	5,5%	4,5%
Helyesbítés (D*k)	**0,27%**	**0,28%**	**-0,23%**	**0,12%**	**0,21%**
CompCo EBIT/Árbevétel (%)	1,32%	2,96%	2,59%	3,31%	4,95%
Helyesbített működő tőke: CompCo EBIT/Árbevétel	**1,59%**	**3,24%**	**2,35%**	**3,43%**	**5,16%**

8. Néhány észrevétel:

– A működő tőke kiigazítás kapcsán felmerülő egyik kérdés, hogy a vizsgált fél és az összehasonlító vállalkozás mely időpontra vonatkozó vevőkkel szembeni követelései, készletei és szállítókkal szembeni tartozásai kerüljenek összehasonlításra. A fenti példa az év utolsó napjára vonatkozó számadatokat veti össze. Ez azonban nem biztos, hogy helyes – például akkor, ha ez az adat nem tükrözi hűen a működő tőke éves szintjét. Ebben az esetben átlagértékeket lehet használni, amennyiben azok pontosabb képet adnak a működő tőke éves alakulásáról.

– A működő tőke kiigazítás fontos kérdése a megfelelő kamatláb (vagy kamatlábak) kiválasztása. A kamatlábat (vagy kamatlábakat) általában a vizsgált féllel azonos piacon, üzleti alapon tevékenykedő vállalkozásokra érvényes kamatláb(ak) alapján kell meghatározni. Az esetek többségében a piaci hitelkamatláb alkalmas erre a célra. Ha a vizsgált fél működő tőkéje negatív előjelű (azaz szállítók > vevők + készletek), akkor viszont más kamatláb lehet megfelelő. A fenti példában az a kamatmérték szerepel, amelyen a vizsgált fél (TestCo) a helyi piacán hitelt tud felvenni. A példa emellett feltételezi, hogy a tartozások, a követelések és a készletek esetében ugyanaz a kamatláb érvényes, de a gyakorlatban ez nem feltétlenül van így. Amennyiben különböző kamatlábak bizonyulnak megfelelőnek az egyes eszköz- vagy forráskategóriáknak, akkor a számítás jóval bonyolultabb lehet, mint a fenti példában.

– A működő tőke kiigazítás célja az összehasonlító adatok megbízhatóságának növelése. Ha egyes összehasonlító vállalkozások eredményei megbízható módon kiigazíthatóak, másoké viszont nem, akkor kérdéses, hogy vajon a működő tőke kiigazítás jelenti-e a megoldást.

A IV. fejezet melléklete

IRÁNYELVEK AZ ELŐZETES ÁRKÉPZÉSI MEGÁLLAPODÁSOK KÖLCSÖNÖS EGYEZTETŐ ELJÁRÁS KERETÉBEN TÖRTÉNŐ LEFOLYTATÁSÁRA (APA A MAP KERETÉBEN)

A. Háttér

A.1. Bevezetés

1. Az előzetes árképzési megállapodásokat (APA – Advance Pricing Arrangements) a *Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára* IV.F. fejezete részletesen tárgyalja. Az illetékes hatóságok közötti megállapodások kidolgozását a 4.165. bekezdés tárgyalja:

> „Az APA gyakorlatának az azt alkalmazó országok közötti nagyobb fokú egységessége az adóhatóságoknak és az adóalanyoknak egyaránt előnyös lenne. Ennek megfelelően az ilyen országok adóhatóságai fontolóra vehetik munka-megállapodások megkötését az APA eljárásokra. Ezek a megállapodások a kölcsönös egyetértés elérését célzó általános irányelveket és feltételeket fogalmaznák meg azokra az esetekre, amikor egy adóalany transzferár kérdéseket érintő APA kérelmet nyújt be."

Megjegyezzük, hogy a fenti idézetben a „munka-megállapodás" kifejezés használatával nem áll szándékunkban a fenti eljárási intézkedéseket olyan státusszal felruházni, amelyet az OECD Modellegyezmény kölcsönös egyeztetésről szóló cikke előír. Emellett az Adóügyi Bizottság az Irányelvek 4.160. bekezdésében kijelentette, hogy szándékában áll „szorosan figyelemmel kísérni az APA-k kiterjedtebb alkalmazását, és támogatni a gyakorlat nagyobb összhangját annak használata mellett döntő országok között".

2. Ez a Melléklet a fenti ajánlásokat követi nyomon. A cél az APA-k következetes alkalmazásának elősegítése azáltal, hogy útmutatást nyújtunk az adóhatóságoknak, miképpen folytassák le az APA-kat érintő kölcsönös egyeztető eljárásokat. Bár a Melléklet érdeklődésének középpontjában az adóhatóságok szerepe áll, élve a lehetőséggel, azt is megvitatjuk, hogy az

adóalanyok miképpen járulhatnak hozzá leghatékonyabban a folyamathoz. Ezt az útmutatást azon OECD-tagországoknak és OECD-n kívüli országoknak szántuk, amelyek alkalmazni kívánják az APA eljárásokat.

A.2. Az APA meghatározása

3. Már egy ideje sok országban léteznek olyan eljárások (pl. feltételes adómegállapítások), amelyek lehetővé tették az adóalanyok számára, hogy valamilyen fokú bizonyosságot szerezzenek arról, hogy adott körülmények között miképpen alkalmazhatók az adójogi előírások. A tervezett ügylet adójogi következményeit előre meghatározzák egy adott tényállást feltételezve. Ennek a előzetes megállapodásnak az érvényessége azon múlik, hogy a tényleges ügylet bekövetkeztekor annak körülményei megegyeznek-e az előzetes megállapodás során feltételezett körülményekkel. Az APA kifejezés az adóalany vagy adóalanyok és az adóhatóság közötti megállapodás létrejöttének eljárási kérdéseire utal, amelynek célja, hogy elébe menjen az esetleges transzferár-képzési vitáknak. Az APA abban különbözik a klasszikus határozati eljárástól, hogy ez szükségessé teszi a jogi következmények meghatározásának alapjául szolgáló körülmények részletes áttekintését és – amilyen mértékben lehetséges – ellenőrzését, azelőtt, hogy bármi ilyen határozat születhetne. Továbbá az APA előírja annak folyamatos figyelését, hogy a ténybeli körülmények az APA időszak teljes fennállása alatt érvényben maradnak-e.

4. Az APA-t az Irányelvek 4.123. bekezdésének első mondata a következőképpen határozza meg: „olyan megállapodás, amely a kapcsolt ügyletek megkötése előtt meghatároz egy megfelelő feltétellistát (pl. módszer, összehasonlítható ügyletek és azok megfelelő módosítása, a jövőbeni eseményeket illető alapvető feltételezések) az adott ügyletekre vonatkozó, határozott időre szóló transzferárak megállapításához." A 4.131. bekezdés azt is kimondja, hogy „Az APA megközelítés hasznos lehet az OECD Modellegyezmény 7. cikkében megfogalmazott nyereség-hozzárendelési problémák, telephelyek és fióktelepek működésével kapcsolatos kérdések megoldásában is".

5. A Transzferár Irányelvek (lásd a 4.129. bekezdést) a kizárólag az adóalany vagy adóalanyok és az adóhatóság közötti megállapodásokat „unilaterális APA"-nak nevezik. A Transzferár Irányelvek szorgalmazzák a kétoldalú APA-t, és a 4.163. bekezdésben javasolják, hogy „amikor csak lehetséges, egy APA-t két- vagy többoldalú alapon kell megkötni az illetékes hatóságok között a vonatkozó egyezmény kölcsönös egyeztető eljárásán keresz-

tül". Egy kétoldalú APA a vonatkozó egyezmény keretében két adóhatóság illetékes szervei közötti egyetlen kölcsönös megállapodáson alapul. A többoldalú APA kifejezés azt a helyzetet írja le, amikor egynél több kétoldalú megállapodás létezik.

6. Bár általában egy APA olyan határokon átnyúló ügyletekre vonatkozik, amelyek egynél több adóalanyt és jogi személyt érintenek, azaz egy MNE csoport tagjai közötti ügyleteket, az is előfordulhat, hogy egy APA csak egy adóalanyra és jogi személyre vonatkozik. Például képzeljünk egy vállalkozást „A" országban, amely fióktelepein keresztül „B", „C" és „D" országban kereskedik. Annak érdekében, hogy biztosan ne merüljön fel kettős adóztatás, az OECD Modellegyezmény 7. cikke szerint az „A", „B", „C" és „D" országoknak közös nevezőre kell jutniuk az adott kereskedelmi tevékenység során az egyes országokhoz rendelendő nyereség mértékét illetően. Ez a helyzet egy sor külön, de egymással összhangban lévő kétoldalú kölcsönös megállapodás megkötésével érhető el, azaz „A" és „B", „A" és „C" valamint „A" és „D" között. A több kétoldalú kölcsönös megállapodás léte számos sajátos kérdést vet fel, amelyeket e melléklet „B" részének 21-27. bekezdéseiben részletezünk.

7. Fontos különbséget tenni az APA-k különböző fajtái között, így a két- vagy többoldalú APA-k között is, amelyek e melléklet tárgyát képezik, és a továbbiakban „MAP APA"-ként utalunk rájuk. A kölcsönös egyeztető eljárással nem járó APA-ra „egyoldalú APA"-ként utalunk. Az általános „APA" kifejezést akkor alkalmazzuk, ha a tárgyalt jellemző mindkét fajtájú APA-ra vonatkozik. Meg kell jegyezni, hogy az esetek döntő többségében kétoldalú APA-t kötnek a kettős adóztatási egyezmény kölcsönös egyeztető eljárása keretén belül. Azonban néhány olyan esetben, amikor kétoldalú APA-ra törekednek és az egyezmény nem megfelelő, vagy nincs alkalmazható egyezmény, egyes országok illetékes hatóságai ennek ellenére is köthetnek megállapodást az adóhatóságok vezetőire ruházott felhatalmazással élve. A MAP APA fogalmat úgy kell értelmezni – megfelelő módosításokkal –, hogy az magában foglalja az ilyen kivételes megállapodásokat is.

8. E melléklet fő célja, hogy iránymutatást nyújtson az adóhatóságoknak a kölcsönös egyeztető eljáráson keresztüli vitarendezések kérdésében, így segítve a potenciális kettős adóztatás veszélyének kiküszöbölését és megfelelő biztonságot adjon az adóalanynak az adóelbánás tekintetében. Meg kell azonban jegyeznünk, hogy e célok más olyan mechanizmusok alkalmazásával is elérhetők, amelyeket nem tárgyalunk ebben a mellékletben.

A.3. Az APA eljárás célkitűzései

9. Számos ország tapasztalta, hogy a transzferár-képzési viták megoldása a hagyományos ellenőrzési vagy vizsgálati módszerek alkalmazásával gyakran nagyon nehéznek és egyben költséges idő- és erőforrás-igényesnek bizonyult az adóalanyok és az adóhatóság számára egyaránt. Az ilyen módszerek maguktól értetődően csak bizonyos idővel az után vizsgálják a transzferárakat (és azok körülményeit), hogy azokat rögzítették, és komoly nehézségbe ütközhet elégséges információt szerezni ahhoz, hogy megalapozottan megállapítható legyen, vajon az ár megállapításakor megfelelő szokásos piaci árakat használtak-e vagy sem. Részben ezek a nehézségek vezettek az APA eljárás kidolgozásához, amely bizonyos esetekre értelmezhető alternatív módszer a transzferár-képzési kérdések megoldásában, annak érdekében, hogy elkerülhetők legyenek egyes fentebb ismertetett problémák. Az APA eljárás célkitűzése, hogy elősegítse az elvi alapokon nyugvó, gyakorlatias és együttműködésre építő tárgyalásokat, hogy a transzferár-képzési kérdéseket eredményesen és hosszú távra rendezze, hogy hatékonyabban használja fel az adóalany és az adóhatóság erőforrásait, és hogy előreláthatóságot biztosítson az adóalany számára.

10. A siker eléréséhez az eljárást ellenségeskedéstől mentes, hatékony és gyakorlatias módon kell kezelni minden résztvevő fél együttműködésével. Célja, hogy inkább kiegészítse, mintsem felváltsa a hagyományos adminisztratív, bírósági és egyezményes mechanizmusokat a transzferár-képzési kérdések rendezése során. Egy APA fontolóra vétele akkor lehet a leghelyénvalóbb, amikor a szokásos piaci ár elv alkalmazását célzó módszer komoly kérdéseket vet fel a megbízhatóság és a pontosság terén, vagy ha a transzferár-képzési kérdések konkrét körülményeit szokatlanul összetettnek vélik.

11. A MAP APA eljárás egyik legfontosabb célkitűzése a potenciális kettős adóztatás kiküszöbölése. Az egyoldalú APA-k jelentős aggodalomra adnak okot ezen a téren, és ez indokolja, hogy az „országok többsége a kétoldalú vagy többoldalú APA-kat részesíti előnyben (az Irányelvek 4.130. bekezdése). Azonban szükség van valamiféle visszaigazolásra vagy megállapodásra az adóalany és az adóhatóság között ahhoz, hogy mindegyik érintett országban hatályossá váljon a MAP APA. Az ilyen visszaigazolás vagy megállapodás pontos formája az egyes országok belső joga szerinti eljárásoktól függ (részletesebben e Melléklet 65-66. bekezdéseiben tárgyaljuk). Az ilyen visszaigazolás vagy megállapodás azt a mechanizmust

is megteremti, amely biztosítja, hogy az adóalany betartsa a visszaigazolás vagy megállapodás alapjául szolgáló MAP APA feltételeit és kikötéseit.

12. Emellett az e részben ismertetett célkitűzések elérése érdekében a MAP APA eljárást semleges módon kell lefolytatni. Különösképpen semlegesnek kell lennie az ejárásnak az adóalany illetősége, a MAP APA kérelem kezdeményezésének helye szerinti adóhatóság, az adóalany ellenőrzési vagy vizsgálati státusza, és általában az adóalanyok ellenőrzésre vagy vizsgálatra való kiválasztása tekintetében. Az Irányelvek 4.156. bekezdésében adott útmutatás vonatkozik az adóhatóságnak az APA eljárás során megszerzett információira is, és az adóvizsgálatoknál ezekkel az információkkal nem lehet visszaélni. Az e mellékletben adott útmutatás célja, hogy segítséget nyújtson az itt ismertetett célkitűzések megvalósításában.

B. Jogosultság a MAP APA-ra

B.1. Az egyezményt érintő kérdések

13. Az első felmerülő kérdés, hogy van-e lehetőség az APA-ra. Egy adóalany egyoldalú APA eljárási kérelemre való jogosultságára az adott ország konkrét adóeljárási szabályai az irányadók. A MAP APA tekintetében a vonatkozó kettős adóztatási egyezmény kölcsönös egyeztető eljárása az irányadó (OECD Modellegyezmény 25. cikke), és az eljárás lépései az illetékes adóhatóságok belátása szerint történik.

14. Néhány esetben az adóalany csak egyoldalú APA-ra tart igényt. Ilyenkor fel kell tárni annak okát, hogy az adóalany miért nem folyamodik MAP APA eljárásért. Az Irányelvek 4.162. bekezdésében adott iránymutatást követve, miszerint „amikor csak lehetséges, egy APA-t két- vagy többoldalú alapon kell megkötni az illetékes hatóságok között, a vonatkozó egyezmény kölcsönös egyeztető eljárásán keresztül”, az adóhatóságoknak szorgalmazniuk kell az adóalanynál, hogy igényeljék a MAP APA eljárást, ha azt a körülmények lehetővé teszik. Egyes országok, ha arra a megállapításra jutnak, hogy más adóhatóságot is be kell vonni, visszautasíthatják az egyoldalú tárgyalásokat az adóalannyal még akkor is, ha az adóalany továbbra is ragaszkodik az egyoldalú eljáráshoz.

15. Egy MAP APA tárgyalásához az érintett illetékes hatóságok beleegyezése szükséges. Egyes esetekben az adóalany maga kezdeményezi ezt azáltal, hogy egyidejű kérelmeket nyújt be hozzájuk. Más esetekben az adóalany benyújthatja igénylését az egyik adóhatóságnak az ott érvényes belföldi el-

járások szerint és kérheti a többi érintett adóhatóság megkeresését annak eldöntésére, hogy lehetséges-e egy MAP APA eljárás. Következésképpen amint ez adminisztratív szempontból megvalósítható, az adott adóhatóság illetékes szerve értesíti az érintett egyezménybeli partner(eke)t annak eldöntésére, hogy be akarnak-e kapcsolódni az eljárásba. A másik adóhatóság, amilyen gyorsan csak keresztülvihető, köteles válaszolni a felhívásra szem előtt tartva azt is, hogy elég időt kell szánnia annak értékelésére, vajon részvétele jogilag lehetséges-e és gyakorlatilag kivitelezhető-e.

16. Azonban a 25. cikk nem kötelezi az illetékes hatóságokat arra, hogy az adóalany kérésére MAP APA-t kössenek. A MAP APA megkötésére való hajlandóság az adott ország konkrét megítélésétől függ és attól, hogy miképpen értelmezi kétoldalú egyezményeinek kölcsönös egyeztetésre vonatkozó cikkét. Egyes illetékes hatóságok csak olyan esetekben veszik fontolóra az ilyen megállapodást, amikor „az egyezmény értelmezéséből vagy alkalmazásából eredő nehézségek vagy kétségek” megoldása szükséges. Az adóalanynak az adójogi értelmezés bizonyosságára vonatkozó kívánsága ezért – önmagában – nem elégséges ahhoz, hogy átlépje ezt a küszöböt. Más országok kevésbé korlátozó küszöböt alkalmaznak a MAP APA-k megkötésénél, mivel álláspontjuk szerint a MAP APA eljárások alkalmazását ösztönözni kell. Továbbá az adóalanynak jogosultnak kell lenni az adott egyezmény kedvezményeire (pl. valamelyik szerződő állambeli illetősége alapján), és eleget kell tennie a kölcsönös egyeztetésről szóló cikk egyéb feltételeinek is.

B.2. Egyéb tényezők

17. Az a tény, hogy az adóalany esetleg ellenőrzés vagy vizsgálat alatt áll, nem kell, hogy megakadályozza az adóalanyt a jövőbeni ügyletekre vonatkozó MAP APA eljárás igénylésében. Az ellenőrzés vagy vizsgálat és a kölcsönös egyeztető eljárás különálló folyamatok és általában külön-külön kezelhetők. Egy adóhatóság általában nem függesztené fel az ellenőrzési vagy vizsgálati tevékenységet a MAP APA kérelem elbírálása idejére, hacsak az összes fél nem állapodik meg abban, hogy az ellenőrzést vagy vizsgálatot szüneteltetni kell, mivel a MAP APA segítséget nyújtana az ellenőrzés vagy vizsgálat befejezésében. Mindazonáltal az ellenőrzés vagy vizsgálat alatt álló ügylet elbánására hatással lehet a MAP APA-ban megállapított, jövőbeni ügyletekre alkalmazandó módszer feltéve, hogy az ellenőrzés vagy vizsgálat alatt álló ügylet ismérvei és körülményei hasonlóak a tervezett ügyletekéhez. Ezt a kérdést részletesebben tárgyaljuk a 69. bekezdésben.

18. A MAP APA megkötésének lehetősége az adóalany teljes együttműködésére épül. Az adóalanynak és bármely kapcsolt vállalkozásának: a) teljes együttműködést kell tanúsítania az adóhatóságok segítésében az előterjesztésük értékelése során, és b) kérésre meg kell adniuk az értékeléshez szükséges minden egyéb információt, például a transzferár-képzés részleteit, üzleti megállapodásokat, előrejelzéseket és üzleti terveket, valamint a pénzügyi teljesítményre vonatkozó információkat. Kívánatos, hogy az adóalany ez irányú elkötelezettségéről még a MAP APA eljárás elindítása előtt meggyőződjenek.

19. Bizonyos esetekben korlátozott lehet az egyik vagy mindkét illetékes hatóság szabadsága a MAP APA megkötését illetően, például egy jogilag kötelező érvényű már létező feltételes adómegállapítás miatt, amely az APA kérelem tárgyát képező kérdéseket érinti. Ilyen körülmények között – mivel a MAP APA eljárás természetéből adódóan megegyezésen alapul – az érintett illetékes hatóságok belátására van bízva (az egyes országok törvényei és politikája keretein belül), hogy folytatnak-e MAP APA tárgyalásokat. Például egy illetékes hatóság elutasíthatja a tárgyalások megkezdését, ha azt állapítja meg, hogy a másik illetékes hatóság korlátozott helyzete elfogadhatatlan mértékben csökkenti a kölcsönös megállapodás elérésének esélyét. Megesik azonban, hogy a MAP APA tárgyalásokat gyakran akkor is kívánatosnak tartanák, ha az egyik vagy mindkét hatóság mozgástere korlátozott. Ezt a kérdést az illetékes hatóságoknak kell eldönteniük esetről esetre.

20. Annak eldöntésekor, hogy egy MAP APA helyénvaló-e, az alapvető szempont az, hogy mekkora a kettős adóztatás kockázatának kiküszöbölésére vonatkozó módszerben való előzetes megállapodásból nyerhető előny mértéke. Ez mérlegelést igényel és annak megítélését, hogy egyensúlyban áll-e a korlátozott – pénzügyi és emberi – erőforrások hatékony felhasználása és az adott esetben felmerülő kettős adóztatás kockázata. Az adóhatóságok a következő kérdéseket vehetik fontolóra:
    a) Megfelel-e a kérelemben alkalmazott módszer és az ahhoz kapcsolódó feltételek és kikötések az Irányelvek útmutatásának? Ha nem, akkor kívánatos lehet az adóalanyt felkérni a kérelem ennek megfelelő átdolgozására azért, hogy a kölcsönös megállapodás esélye növekedjen. Ahogy azt az Irányelvek előszavának 17. bekezdése kimondja, „Az irányelvek elsődleges céljai közé tartozik az is, hogy szabályozzák a transzferár esetek megoldását a kölcsönös egyeztető eljárások során”.
    b) Fennállnak-e „az egyezmény értelmezésére vagy alkalmazására vonatkozó olyan nehézségek vagy kétségek”, amelyek jelentősen növelhetik

a kettős adóztatás kockázatát és így indokolják az erőforrások igénybevételét az esetleges problémák rendezéséhez már a tervezett ügyletek előtt?

c) A kérelem által érintett ügyletek folyamatos jellegűek lennének-e, illetve a határozott idejű projektekből még hátralévő idő jelentős-e?

d) Az érintett kérdések komolyan felmerültek-e, illetőleg azok esetleg csak tisztán hipotetikus természetűek? Az eljárást nem célszerű arra használni, hogy megismerjék az adóhatóság álláspontját egy általános elvi kérdésben; erre sok országban más bevált módszerek is léteznek.

e) Folyamatban van-e már egy olyan transzferár ellenőrzés, amely a korábbi évekre vonatkozik, és ahol a tényállás hasonló volt? Ha igen, akkor az ellenőrzés eredményét elősegítheti egy MAP APA-ban való részvétel, amelynek feltételei aztán alkalmazhatóak az ellenőrzés során és megoldást jelenthetnek korábbi években felmerült megoldatlan kölcsönös egyeztetésekkel kapcsolatos tájékoztatásra vagy megoldásra.

B.3. Többoldalú MAP APA-k

21. Az adójogi értelmezés bizonyossága iránti igény az adóalanyok globális ügyleteire kiterjedő kérelmeinek emelkedő számát eredményezte. Az adóalany minden egyes érintett ország adóhatóságát átfogó előterjesztéssel keresi meg és azt javasolja, hogy kívánatos lenne a tárgyalásokat többoldalú alapon lefolytatni az összes érintett adóhatóság bevonásával, semmint az egyes adóhatóságokkal külön-külön tárgyalni. Meg kell jegyeznünk, hogy ennek megoldására nincs többoldalú módszer, az csak egy sor kétoldalú MAP APA megkötésével érhető el. Ily módon egymással összefüggő kétoldalú MAP APA tárgyalás-sorozat nagyobb védelmet és alacsonyabb költségeket eredményezne az MNE csoport számára, mintha különálló MAP APA-kat kétoldalúan és egymástól elszigetelten folytatnának le.

22. Bár, mint azt fentebb ismertettük, a többoldalú MAP APA-knak léteznek potenciális előnyei, de számos kérdést is fontolóra kell venni. Először is, kicsi a valószínűsége annak, hogy egyetlen transzferár-képzési módszer helyesen alkalmazható lesz a többoldalú MAP APA-k tárgyát képező feltételek és körülmények, ügyletek és országok széles spektrumára, hacsak nem módosítható a módszer megfelelően ahhoz, hogy tükrözze az egyes országokban talált konkrét feltételeket és körülményeket. Ezért minden résztvevő adóhatóságnak körültekintéssel kell eljárnia annak biztosítására, hogy a módszer – még az ilyen módosítás után is – megfelelően tükrözze a szokásos piaci árelv helyes alkalmazását az országukban fennálló feltételek mellett.

23. Másodszor, problémák merülnek fel azért is, mert a többoldalú MAP APA-ban több illetékes hatóság gyakorlatilag olyan eljárásban vesz részt, amelyet kétoldalú eljárásokra terveztek. Az egyik kérdés az érintett adóhatóságok között esetlegesen szükségessé váló információcsere mértéke. Ez azokban az esetekben jelenthet problémát, amikor két vagy több érintett egyezménybeli partner között nem bonyolítanak ügyleteket vagy nincsenek közös ügyletek, és így kétségek merülhetnek fel, hogy az adott információ a tárgyalt kétoldalú MAP APA tekintetében a tárgyhoz tartozik-e. Azonban azokban az esetekben, amikor az MNE különböző részei hasonló ügyleteket bonyolítanak, vagy az érintett területen integrált alapú kereskedés folyik, szükség lehet a más felek közötti ügyletekre vonatkozó információra ahhoz, hogy az adott kétoldalú MAP APA tárgyát képező ügyletek érthetőek és értékelhetőek legyenek. Gondot okozhat az is, hogy az információ megszerzése előtt esetleg nehéz annak megítélése, hogy az információ valóban releváns-e.

24. Még akkor is, ha az információ értékelhető a konkrét kétoldalú MAP APA szempontjából, felmerülhetnek potenciális titkossági problémák, amelyek meggátolhatják az adott információ kicserélését a vonatkozó egyezmény információcseréről szóló cikkének feltételei vagy valamely résztvevő adóhatóság belföldi törvényei szerint. Tekintettel a többoldalú MAP APA-kban előforduló lehetséges körülmények széles tartományára, ezekre a problémákra nem adható általános megoldás. Ehelyett az ilyen kérdésekkel az egyes kétoldalú MAP APA eljárásokban egyedileg kell foglalkozni.

25. Azokban az esetekben, amikor a más felek közötti ügyletekre vonatkozó információt relevánsnak ítélik, az információcsere problémái esetleg leküzdhetők úgy, hogy nem az egyezmény információcserére vonatkozó rendelkezéseire támaszkodnak, hanem ehelyett felkérik az adóalanyt, hogy vállalja a felelősséget a minden érintett adóhatóságnak való információnyújtásért (bár még így is szükség lenne az eljárás ellenőrzésére, hogy valóban ugyanazt az információt szolgáltatják-e az összes adóhatóságnak). Végül, bizonyos esetekben a vonatkozó egyezmények kölcsönös egyeztetésre vonatkozó cikkei esetleg nem biztosítanak megfelelő alapot az ilyen többoldalú mérlegelésre és eljárásra, bár az OECD Modellegyezmény kölcsönös egyeztetésre vonatkozó cikke azt a célt szolgálja, hogy a körülmények széles tartományában segítse a kettős adóztatás kiküszöbölését, és ezért – ha alkalmazható – akkor valószínűleg az esetek többségében megfelelő felhatalmazást biztosít.

26. Összefoglalva, amint azt már az „A” részben tárgyaltuk, az adóalanynak az adójogi probléma kockázatmentes értelmezése iránti igénye önmagában nem elegendő ahhoz, hogy kötelezze az adóhatóságot egy MAP APA megkötésére, ha az esetleg nem helyénvaló. Így egy többoldalú MAP APA-ban való részvételre történő felkérést azon szokásos ismérvek szerint bírálnának el, mint amelyeket egy kétoldalú MAP APA megvalósíthatóságának eldöntésénél alkalmaznak, és minden javasolt kétoldalú APA-t külön-külön értékelnének. Ezután hoznának döntést arról, hogy a hatóság által érdemesnek ítélt kétoldalú MAP APA eljárások lefolytatását a legjobban az szolgálja-e, ha az adott adóhatóság részt vesz a többoldalú tárgyalásokban. Ezt az értékelést minden egyes ügyre külön-külön végzik el.

27. A többoldalú MAP APA-k fejlődése még viszonylag korai szakaszban tart, kivéve talán a világkereskedelem területét. Valójában ott, ahol a világkereskedelmet teljesen integrált alapon folytatják (azaz a pénzügyi termékportfolióval való kereskedés és annak kockázatkezelése több különböző – általában három – helyszínen történik), a többoldalú APA, szemben a kétoldalúval, már normává vált.[1] A szándékunk az, hogy a többoldalú MAP APA-k területén végbemenő további fejleményeket szorosan nyomon kövessük.

C. MAP APA kérelmek

C.1. Bevezetés

28. Bár a MAP APA természeténél fogva az adóhatóságok közötti megállapodást jelenti, a sikerhez elengedhetetlen az adóalany(ok) jelentős mértékű bevonása a folyamatba. Ez a rész ennek a folyamatnak az első szakaszát vizsgálja, konkrétan a MAP APA kérelmet, amit általában az adóalany(ok) kezdeményez(nek). (NB. Néhány adóhatóság úgy véli, hogy nekik kell ezt kezdeményezniük, és a megfelelő esetekben rávenniük az adóalanyokat az ilyen kérelmek benyújtására, például egy ellenőrzés vagy egy kockázatelemzés elvégzése után). Annak eldöntése után, hogy valóban helyénvaló egy MAP APA alkalmazása, az elsődleges felelősség azért, hogy a résztvevő adóhatóságoknak rendelkezésükre álljon minden olyan információ, amely képessé teszi őket a kölcsönös egyeztető tárgyalások lefolytatására,

[1] Részletekért lásd: OECD (1998), *The Taxation of Global Trading of Financial Instruments,* OECD, Párizs

egyértelműen az adóalany(oka)t terheli. Következésképpen az adóalanynak részletes előterjesztést kell benyújtania az illetékes adóhatósághoz, és késznek kell lennie az adóhatóság kérésének megfelelő további információk megadására.

C.2. Előzetes tárgyalások

29. Sok egyoldalú APA-ra vonatkozó belföldi eljárást az jellemez, hogy lehetőség van előzetes tárgyalásra (vagy tárgyalásokra) a formális kérelem benyújtása előtt. Az ilyen tárgyalás lehetőséget biztosít az adóalany számára, hogy megvitassa az adóhatósággal egy APA eljárás alkalmazhatóságát, a szükséges információk fajtáját és körét, valamint egy sikeres APA megkötéséhez szükséges elemzés terjedelmét. (Például a leányvállalatok tevékenységelemzésének mértéke; az összemérhető ügyletek azonosítása, kiválasztása és helyesbítése; a piaci, ágazati és földrajzi elemzés szükségessége és terjedelme). Ez a folyamat arra is lehetőséget ad az adóalanynak, hogy megvitassa a közzétételre és az adatok titkosságára, az APA időtartamára és hasonlókra vonatkozó aggályait. A tapasztalat általában azt mutatta, hogy az ilyen előzetes tárgyalások lehetősége felgyorsítja az azt követő formális MAP APA kérelem feldolgozását.

30. A MAP APA esetében az érintett illetékes hatóságok adóalanyokkal való előzetes tárgyalási lehetősége hasznos is lehet. A fent említetteken kívül az ilyen tárgyalások feltérképezhetik, hogy az adott körülmények alkalmasak-e egy MAP APA-ra, például, hogy elegendő „probléma és kétség” áll-e fenn „az egyezmény értelmezése vagy alkalmazása tekintetében”.

31. Az előzetes tárgyalás abban is hasznos lehet, hogy tisztázzák az adóalany(ok) és az adóhatóság elvárásait és célkitűzéseit. Arra is lehetőséget biztosít, hogy elmagyarázzák a folyamatot, az adóhatóság MAP APA-ra vonatkozó politikáját, valamint részletezzék azokat az esetleges eljárásokat, amelyek a megállapodás megkötése után, annak belföldi törvények szerinti hatályossá tételéhez szükségesek. Ugyanakkor az adóhatóság útmutatást nyújthat a kérelem tartalmát és a kölcsönös megállapodás értékelésének és megkötésének időigényét illetően. Az adóhatóságoknak célszerű lenne megjelentetni egy általános útmutatót a MAP APA eljárásról, összhangban az Irányelvek 4.60.–4.61. bekezdéseiben megfogalmazott, a kölcsönös megállapodások egyéb fajtáira vonatkozó ajánlásokkal.

32. Az előzetes tárgyalási folyamat lefolytatható névtelenül vagy nevesítve, a belföldi szokásoktól és gyakorlattól függően. Ha azonban ez névtelenül történik, elegendő információra van szükség a témákról ahhoz, hogy bár-

minemű tárgyalásnak értelme legyen. A tárgyalás lebonyolításának formájában a felek közösen állapodnak meg, és egy előzetes tárgyalás a kötetlen megbeszéléstől a formális prezentációig bármilyen formát ölthet. Általában az adóalany érdekét szolgálja az, ha az adóhatóság rendelkezésére bocsát egy feljegyzést, amely körvonalazza a megvitatandó témákat. Esetleg több előzetes tárgyalásra is szükség lehet ahhoz, hogy a MAP APA kérelem potenciális lehetőségéről, annak valószínűsíthető hatályáról, egy módszer helyénvalóságáról vagy az adóalany által nyújtandó információk jellegéről és terjedelméről megegyezzenek.

33. Az érintett illetékes hatóságok számára az adóalannyal folytatott kötetlen tárgyalás mellett az is hasznos lehet, hogy már egy korai szakaszban kicserélhetik nézeteiket arról, hogy egy MAP APA az adott esetben helyénvaló lenne-e. Ezzel elkerülhető a felesleges munka, ha kicsi a valószínűsége az egyik illetékes hatóság részvételének. Az ilyen tárgyalások lehetnek kötetlen jellegűek, és ehhez nem feltétlenül szükséges formális személyes találkozó. Az eszmecserékre az illetékes hatóságok rendszeres értekezletei és tárgyalásai során is lehetőség nyílhat.

C.3. MAP APA kérelmek

C.3.1. Bevezetés

34. Ha egy adóalany MAP APA kérelmet kíván benyújtani, akkor részletes előterjesztést kell készítenie az érintett adóhatóság számára a belföldi eljárási előírásokkal összhangban, pl. előírható, hogy a kérelmet a belföldi adóhatóság egy kijelölt szervezetéhez nyújtsa be. MAP APA esetében az adóalany kérelmének az a célja, hogy megadja az érintett illetékes hatóságoknak a kérelem elbírálásához és a kölcsönös egyeztető tárgyalások megkezdéséhez szükséges összes információt. Az országok számos módszert alkalmaznak annak biztosítására, hogy az illetékes hatóságok megkapják a szükséges információkat. Az egyik ilyen módszer, hogy az adóalany közvetlenül az illetékes hatósághoz nyújthatja be a kérelmet. Egy másik módszer e cél megvalósítására, hogy az adóalany a belföldi APA kérelem másolatát a többi érintett adóhatóság rendelkezésére bocsátja. Ideális esetben a kérelem pontos formáját és tartalmát már az előzetes tárgyalások során rögzítik.

C.3.2. A MAP APA eljáráshoz tartozó tevékenységek

35. A MAP APA témaköre általában a résztvevő adóhatóságok, valamint az adóalany kívánságaitól függ. Vonatkozhat az OECD Modellegyezmény

7. és 9. cikkeiben megfogalmazott kérdések megoldására, és meghatározhatja, hogy az érintett országokban milyen mértékben keletkezik nyereség.

36. A MAP APA kiterjedhet egy adóalany (vagy egy MNE csoport tagjai) összes transzferár kérdésére, vagy lehet ennél szűkebb körű is, például korlátozódhat egy bizonyos ügyletre, ügyletcsoportra, termékcsaládokra vagy csak az MNE csoport néhány tagjára. Egyes országoknak, bár elismerik a rugalmasság szükségességét a folyamat során, aggályaik vannak a részkérdésekre vonatkozó APA-k alkalmazhatóságát illetően. Az egyes kérdések elszigetelt értékelése nehéz lehet például akkor, ha az előterjesztés által érintett ügyletek erősen összefüggnek az előterjesztéshez nem tartozó ügyletekkel, vagy ha a transzferár kérdéseket szélesebb összefüggésben kell elemezni, mert nemzetközi beszámításokra kerül sor (lásd az Irányelvek 3.13.–3.17. bekezdéseit).

37. Egy MAP APA eljárás a transzferár-képzési módszeren kívül más kérdésekre is kitérhet, feltéve, hogy azok elég világosan kapcsolódnak a mögöttes transzferár problémákhoz, ahhoz, hogy érdemes legyen megkísérelni azok előre történő megoldását és feltéve, hogy az egyéb kérdések a vonatkozó egyezmény kölcsönös egyeztetéssel foglalkozó cikkének hatálya alá tartoznak. Erről minden egyes esetben közösen kell dönteniük az érintett feleknek.

C.3.3. A MAP APA kérelem tartalma

38. A kérelem tartalma és a hozzá szükséges információk és dokumentáció terjedelme az egyes esetek tényein és körülményein, valamint az egyes résztvevő adóhatóságok elvárásain múlnak. Ezért úgy véljük, hogy nem lenne értelme pontosan felsorolni vagy meghatározni, hogy mit kell benyújtani. Az irányadó alapelvnek azonban annak kell lennie, hogy rendelkezésre kell bocsátani minden olyan információt és dokumentációt, amely a javasolt módszerre vonatkozó tények megmagyarázásához és a vonatkozó egyezmény odaillő cikke megfelelő alkalmazásának bemutatásához szükséges. Ezért az előterjesztésnek összeegyeztethetőnek kell lennie az OECD Modellegyezmény megfelelő cikkeinek szövegmagyarázatában adott általános útmutatással, valamint – a kapcsolt vállalkozások közötti transzferár esetekben – a Transzferár Irányelvek által meghatározott útmutatással, figyelembe véve a 9. cikkben leírt szokásos piaci ár elvet.

39. A csatolandó alátámasztó információk és dokumentáció tekintetében az Irányelveknek a dokumentációs igényekről szóló IV. fejezetében (4.154.–4.157.) bekezdések) és V. fejezetében adott útmutatást kell szem előtt tar-

tani. Azonban az elérendő megállapodás jövőre vonatkozó természete miatt esetleg másfajta információra is szüksége lehet, mint más kölcsönös egyeztetési esetekben, amelyek csak a már megkötött ügyletekre vonatkoznak. Útmutatásképpen megfontolásra javasoljuk a következő szempontokat egy MAP APA esetében, bár hangsúlyozni kell, hogy a listának nem célja, hogy teljes körű és kötelező jellegű legyen.

a) a kérelemmel érintett ügyletek, termékek, vállalkozások vagy megállapodások (ideértve, ha szükséges az adott esetben, egy rövid magyarázatot arra, hogy miért nem vonták be az adóalany(ok) kérelme által érintett összes ügyletét, termékét, vállalkozását vagy megállapodását);
b) az ügyletekben vagy megállapodásokban résztvevő vállalkozások és telephelyek;
c) a másik ország vagy országok, amelyeket felkértek a részvételre;
d) információ az MNE csoport szervezeti felépítéséről, az érintett kapcsolt vállalkozások történetéről, pénzügyi beszámoló adatairól, termékeiről, tevékenységéről és (tárgyi és immateriális) eszközeiről;
e) a javasolt transzferár-képzési módszer leírása és a módszert alátámasztó információk és elemzések, pl. összehasonlítható árak vagy árrések és várt eredménytartományok azonosítása stb.;
f) a kérelmet alátámasztó feltételezések, és az ilyen feltételezésekben bekövetkező változások vagy más események – például olyan váratlan eredmények, amelyek befolyásolhatják a kérelem folyamatos jövőbeni érvényességét – hatásának kifejtése;
g) a megállapodás által érintett számviteli időszakok vagy adóévek;
h) a piaci feltételek általános leírása (pl. ágazati tendenciák és versenykörnyezet);
i) a javasolt módszer által felvetett bármely egyéb kapcsolódó, kiegészítő adókérdések tárgyalása;
j) a kérelemre vonatkozó bármely kapcsolódó belföldi törvénynek, adóegyezményi rendelkezésnek és OECD irányelvnek való megfelelés tárgyalása és bemutatása, és
k) bármely más információ, amely befolyásolhatja a jelenlegi vagy a javasolt transzferár-képzési módszert, valamint a kérelemben résztvevő bármely fél mögöttes adatai.

A következőkben a fenti felsorolás néhány fontosabb tételét tárgyaljuk részletesebben.

C.3.4. Összehasonlítható árképzési információk

40. Az adóalanynak csatolnia kell az összehasonlítható árképzési információk elérhetőségére és felhasználására vonatkozó tájékoztatást. Idetartozik annak leírása, hogy miképpen végezték el az összehasonlítható ügyletek felkutatását (ideértve az alkalmazott keresési feltételeket), milyen adatokat szereztek be a független ügyletekről, és az ilyen adatokat mi alapján minősítették összehasonlíthatónak vagy utasították el. Az adóalanynak szintén célszerű bemutatnia az összehasonlítható ügyleteket, az ellenőrzött és a független ügyletek közötti lényeges különbségek figyelembevételére végzett helyesbítésekkel együtt, már ha voltak ilyenek. Azokban az esetekben, amikor nem található összehasonlítható ügylet, az adóalanynak bizonyítania kell – a tárgyhoz tartozó piaci és pénzügyi adatokra (ideértve az adóalany saját adatait is) hivatkozva – hogy a kiválasztott módszer miképpen tükrözi a szokásos piaci ár elvét.

C.3.5. Módszertan

41. A MAP APA kérelemnek tartalmaznia kell a kiválasztott módszer teljes leírását. A kapcsolt vállalkozásokat érintő esetekben a kiválasztott módszernek figyelembe kell vennie az OECD Modellegyezmény 9. cikkének szokásos piaci árelv alkalmazására vonatkozó, az Irányelvben adott útmutatást is. Az Irányelvek 2.10. bekezdése kimondja, hogy „Továbbá, bármely módszer alkalmazását meg kell engedni, ha használata a módszerrel érintett ügyletekben elfogadható mind a résztvevő MNE tagok, mind az érintett adóhatóságok számára." A transzferár-képzési módszer használatára vonatkozó ezen útmutatás különösen helyénvaló a MAP APA esetében az alkalmazandó módszer tekintetében szerezhető előzetes megállapodás miatt. A módszer alkalmazását olyan adatokkal kell alátámasztani, amelyek a MAP APA időtartama alatt anélkül megszerezhetők és frissíthetők, hogy túl nagy terhet rónának az adóalanyra, és amelyeket az adóhatóságok könnyen, gyorsan áttekinthetnek és ellenőrizhetnek.

42. Az adóalanynak – amilyen mértékben lehetséges – elemeznie kell a kiválasztott módszer(ek) alkalmazásának hatását a megállapodás javasolt időtartama alatt. Az ilyen elemzésnek szükségszerűen a várható eredményekre kell támaszkodnia, így szükség lesz azon feltételezések részleteire, amelyekre az előrejelzéseket alapozták. Az is segítséget nyújthat, ha szemléltetik a módszer(ek) közvetlenül az APA-val érintett időszak előtti alkalmazásának hatásait. Az ilyen elemzés – akár szemléltetéskénti – hasznossága az ügyletet jellemző tényeknek és körülményeknek a kérelemben vá-

zolt jövőbeni ügyletek tényeivel és körülményeivel való összehasonlíthatóságán múlik.

C.3.6. Kritikus feltételezések

43. Egy olyan MAP APA megkötésekor, amely még meg nem történt ellenőrzött ügyletek szokásos piaci áron alapuló árazására vonatkozik, előrejelzést kell készíteni azokra a működési és gazdasági körülményekre vonatkozóan, amelyek hatással lesznek majd az ügyletekre, amikor azok végbemennek. Az adóalanynak a kérelemben le kell írnia azokat a feltételezéseket, amelyek alapján állítja, hogy a módszer képes lesz pontosan tükrözni a jövőbeni ügyletek szokásos piaci árát. Továbbá, az adóalanynak el kell magyaráznia, hogy a kiválasztott módszer miképpen fog kielégítően megbirkózni az adott feltételezésekben bekövetkező változásokkal. Akkor nevezzük a feltételezéseket „kritikusnak", ha az ügylet bekövetkezésekor fennálló tényleges körülmények olyan mértékben térhetnek el az eredetileg feltételezettektől, hogy az aláássa a módszernek azt a képességét, hogy megbízhatóan tükrözze a szokásos piaci árképzést. Erre példa lehet az új technológia, a kormányzati intézkedések, vagy a fogyasztók hitének megrendülése miatt a piacon bekövetkező alapvető változás. Ilyen esetben az eltérés azt is jelentheti, hogy a megállapodást felül kell vizsgálni vagy érvénytelenné kell nyilvánítani.

44. A MAP APA megállapodás megbízhatóságának növelése érdekében az adóalanyoknak és az adóhatóságoknak erőfeszítéseket kell tenniük a kritikus feltételezések azonosítására, és – ahol lehetséges – megfigyelhető, megbízható és független adatokra kell azokat alapozni. Az ilyen feltételezések nem korlátozódnak az adóalany ellenőrzése alatt álló körülményekre. Bármilyen kritikus feltétel-sorozatot az adóalany saját körülményeihez, a konkrét piaci környezethez, a módszerhez és az érintett ügyletfajtákhoz kell igazítani. Ezeket nem szabad olyan szorosan meghatározni, hogy az már veszélyeztesse a megállapodás által biztosított védelmet; inkább azon mögöttes tények változatainak széles tartományát kell felölelniük, amelyek a megállapodásban résztvevő felek számára elfogadhatók. Általában azonban, csak példaképpen, a kritikus feltevések közé tartozhatnak a következők:

a) Az adott belső adótörvényre és az egyezmény rendelkezéseire vonatkozó feltételezések.
b) A vámokra, illetékekre, importkorlátozásokra és a kormány intézkedéseire vonatkozó feltételezések.

c) A gazdasági feltételekre, piaci részesedésre, piaci feltételekre, végső értékesítési árra és értékesítési volumenekre vonatkozó feltételezések.
d) Az ügyletben résztvevő vállalkozások tevékenységének és kockázatainak természetére vonatkozó feltételezések.
e) Az árfolyamokra, kamatlábakra, hitelképességre és tőkeszerkezetre vonatkozó feltételezések.
f) A vezetői vagy pénzügyi számvitelre, valamint a bevételek és kiadások minősítésére vonatkozó feltételezések, és
g) az érintett vállalkozások formájára és jövőbeni működésére vonatkozó feltételezések minden egyes országra külön-külön.

45. A szükséges rugalmasság érdekében hasznos lehet bizonyos feltevésekre előre meghatározni az eltérések elfogadható szintjét. Ezeket a szinteket külön-külön kellene meghatározni minden egyes konkrét MAP APA megállapodásra és azok az illetékes adóhatóságok közötti tárgyalások részét képeznék. Csak akkor válna egy feltevés „kritikussá" és csak akkor vennének fontolóra intézkedéseket, ha az előrejelzéstől való eltérés meghaladja ezt a szintet. Az esetleges intézkedés függhet a feltételezés természetétől és az eltérés mértékétől is.

46. Ha a javasolt transzferár-képzési módszer megbízhatóságáról tudott, hogy az érzékeny az árfolyam ingadozásokra, ésszerűnek tűnhet egy olyan módszer kidolgozása, amely bizonyos szintig képes kezelni a várt ingadozásokat, például azáltal, hogy előírja az árak helyesbítését az árfolyammozgások esetében. Abban is meg lehet előzetesen állapodni, hogy bármely irányú mozgás X%-ig nem igényelne intézkedést; az X%-ot meghaladó, de Y%-nál alacsonyabb mozgás a módszer jövőbeni felülvizsgálatát eredményezné annak biztosítására, hogy az megfelelő maradjon, míg az Y%-ot meghaladó mozgás azt jelentené, hogy sérült a kritikus feltételezés helytállósága, és szükségessé válna a MAP APA újratárgyalása. Ezeket a szinteket külön kellene meghatározni minden egyes MAP APA megállapodásra és az illetékes hatóságok közötti tárgyalások részét képeznék.

C.3.7. Váratlan eredmények

47. Probléma merülhet fel akkor, ha a MAP APA-ban megállapodott transzferár-képzési módszer alkalmazásának eredményei nem elégítik ki valamelyik fél várakozásait, mivel az adott fél megkérdőjelezi, hogy a kritikus feltételezések és az általuk támogatott módszer még mindig érvényesek-e. Az ilyen kérdések megoldása jelentős időt és erőfeszítést igényelhet, ezáltal semmissé teheti az egész eljárás egyik célkitűzését. Ennek a problémá-

nak az egyik lehetséges megoldása az, hogy elegendő rugalmasságot építsünk be a kérelembe a feltételekben és körülményekben esetlegesen bekövetkező változások kezelésére, hogy így kisebb legyen a váratlan eredmények felmerülésének lehetősége, és ezáltal kisebb kockázata álljon fenn annak, hogy a kérelem előrejelzésein alapuló MAP APA-t újra kelljen tárgyalni. A kérelemnek természetesen továbbra is összhangban kell lennie a szokásos piaci ár elvével.

48. A fenti cél elérésének egyik módja egy olyan módszer kidolgozása lehet, amely megfelelően figyelembe veszi a feltételek és körülmények esetleges változásait, például már a kezdettől fogva beépül az árképzési módszerbe az előre jelzett és tényleges értékesítési mennyiség közötti bizonyos eltérés azáltal, hogy árhelyesbítési záradékokat kötnek ki vagy megengedik az ár volumenhez kötött ingadozását. A megengedhető eltérés szintjét azon az alapon kell meghatározni, hogy független felek mit fogadtak volna el az adott helyzetben.

49. A megállapodás által biztosított védelem növelésének másik lehetséges módja a MAP APA megállapodás szerinti módszer alkalmazásából eredő elfogadható eredménytartományban való megállapodás lenne. A szokásos piaci ár elvével összhangban a tartományt minden érintett félnek előre el kell fogadnia – így elkerülve az utólagos okoskodást – azon az alapon, hogy hasonló körülmények között a független vállalkozások miben egyeztek volna meg (a tartomány fogalmának kifejtését lásd a 3.55.–3.66. bekezdésekben). Például egy tényező mértékét (mint például a jogdíjat) akkor fogadnák el, ha az egy bizonyos – a nyereség arányában meghatározott – tartományon belül marad.

50. Amennyiben az eredmények a megállapodott tartományon kívül esnek, a meghozandó intézkedés attól függ, hogy a kérelem alapján miben egyeztek meg a felek a saját szempontjaik figyelembevételével. Egyes felek esetleg nem akarják vállalni azt a kockázatot, hogy az eredmények jelentősen különböznek a várakozásoktól. Ennek megfelelően ők a tartomány fogalmat egyszerűen csak annak eszközeként használnák, hogy meghatározzák, sérült-e valamely kritikus feltételezés, amint azt a 46. bekezdésben ismertettük. Más felek esetleg nagyobb hangsúlyt fektetnek a megállapodás által biztosított védelem szintjére, mint a váratlan eredmények elkerülésére, és így beleegyezhetnek, hogy a MAP APA egy olyan mechanizmust tartalmazzon, amely által az eredmények úgy helyesbíthetők, hogy azok az előzetesen megállapodott tartományba essenek.

C.3.8. A MAP APA időtartama

51. Egy APA természeténél fogva jövőbeni ügyletekre vonatkozik, így az egyik eldöntendő kérdés az, hogy milyen hosszú időre szóljon. Két szembenálló célkitűzés létezik, amely hatással van a megfelelő időtartam tárgyalására. Egyrészről kívánatos egy meglehetősen hosszú időszak, hogy biztosítható legyen egy ésszerű fokú védelem a megállapodásban foglaltakkal kapcsolatban. Ellenkező esetben esetleg nem lenne értelme annak a törekvésnek, hogy előzetesen megoldják a potenciális transzferár-képzési problémákat, szemben azzal a gyakorlattal, amikor csak a szokásos ellenőrzési vizsgálati eljárások során felmerülő problémák megoldásával foglalkoznak. Másrészről viszont, a hosszú időszak azoknak a jövőre vonatkozó előrejelzéseknek a pontosságát rontja, amelyeken a kölcsönös egyeztető tárgyalások alapulnak, így kétségessé teszi a MAP APA kérelmek megbízhatóságát. E két célkitűzés közötti optimális kompromisszum számos tényezőtől függ, mint például az adott ágazattól, az érintett ügyletektől és a gazdasági helyzettől. Ezért az időtartamban az illetékes hatóságoknak esetenként külön-külön kell megállapodniuk. Az eddigi tapasztalat azt mutatta, hogy egy MAP APA érvényessége átlagosan 3-5 évig tart.

D. A MAP APA megállapodás véglegesítése

D.1. Bevezetés

52. A MAP APA eljárás sikere – a hagyományos ellenőrzési és vizsgálati módszerek alkalmazásával szemben – nagyban függ az összes résztvevő elkötelezettségétől. Az érintett illetékes hatóságok azon képessége, hogy gyorsan érjenek el megállapodást a saját lépéseiktől, és ami még fontosabb, az adóalany(ok) azon hajlandóságától függ, hogy a lehető leggyorsabban rendelkezésre bocsássanak minden szükséges információt. Az eljárás hasznossága – mind az adóalany és az adóhatóság számára – jelentősen csökken, ha a MAP APA-ban nem állapodnak meg az adóalany kérelmében szereplő időszaknak majdnem a végéig. Az ilyen késedelem teret nyit az utólagos kifogásoknak is a kérelem elbírálása során, mivel a módszer alkalmazásának eredményei a MAP APA-ban javasolt időszak majdnem egészére ismertek lesznek. A MAP APA eljárás fejlődésének korai szakaszában – érthető okoknál fogva – nem mindig sikerült elérni a jövőre vonatkozó gyors megoldást. Természetesen bizonyos fokú késedelem elkerülhetetlen a folyamatban; a MAP APA általában nagy adóalanyokkal, összetett tényállásokkal és nehéz jogi és gazdasági kérdésekkel foglalkoz-

nak, amelyek mindegyike időt és erőforrást igényel a megértéshez és az értékeléshez.

53. Az adóhatóságokat arra biztatjuk, hogy – ahol lehetséges – szenteljenek elegendő erőforrást és képesített szakembert a folyamatra annak érdekében, hogy az ügyek gyorsan és hatékonyan oldódjanak meg. Egyes adóhatóságok úgy kívánják javítani MAP APA programjaik hatékonyságát, hogy belső határidőket tűznek ki a folyamat befejezéséhez szükséges idő tekintetében, és nyilvánosságra hozzák az átlagos átfutási időt. Bizonyos egyezménybeli partnerek esetleg szintén beleegyezhetnek a kétoldalú tárgyalásaik befejezésére vonatkozó nem hivatalos határidők kitűzésébe. Tekintettel a gyakran összetett és nehéz tényállásra, az esetleges fordítási igényekre és az ilyen megállapodások viszonylagos újdonságára, nem érezzük kívánatosnak, hogy ennél konkrétabb vagy kötelezőbb célokat határozzunk meg a MAP APA-k megkötésére. Azonban a jövőben – amikor már több tapasztalatot szereztünk a MAP APA eljárásban – helyénvaló lehet ennél konkrétabb ajánlást rögzíteni.

54. Amint az adóhatóságok megkapták egy adóalany kérelmét, kölcsönösen meg kell állapodniuk a MAP APA áttekintésének, értékelésének és tárgyalásának koordinálásában. A MAP APA két fő szakaszra bontható fel: a) tényfeltárás, áttekintés és értékelés, és b) az illetékes hatóságok tárgyalásai; ezek mindegyikét részletesen megvitatjuk az alábbiakban.

D.2. Tényfeltárás, áttekintés és értékelés

D.2.1. Általában

55. Egy MAP APA áttekintése során az adóhatóságok bármely – az adott körülmények között – általuk helyénvalónak tartott lépést megtehetnek a kölcsönös egyeztető eljárás levezetése érdekében. Idetartoznak, a teljesség igénye nélkül: az adóalany kérelmének áttekintéséhez és értékeléséhez relevánsnak ítélt további információk bekérése, helyszíni munka folytatása (pl. az adóalany irodáinak meglátogatása, az alkalmazottak kikérdezése, a pénzügyi vagy vezetési kérdések áttekintése stb.) és a szükséges szakértők megbízása. Az adóhatóságok igénybe vehetnek más forrásokból gyűjtött információkat is, ideértve a hasonló adóalanyokra vonatkozó információkat és adatokat.

56. A MAP eljárás e szakaszának célja, hogy a résztvevő illetékes hatóságoknak rendelkezésükre álljon a tárgyalásokhoz szükséges minden vonatkozó információ, adat és elemzés. Ha egy adóhatóság a MAP APA tárgyához

tartozó további információt szerez egy adóalanytól – például az adóalany egy alkalmazottjával való találkozás során – mind az adóalanynak, mind az adóhatóságnak gondoskodnia kell arról, hogy az információ eljusson a másik résztvevő adóhatósághoz is. Az érintett illetékes hatóságoknak, maguk és az adóalanyok között, ki kell dolgozniuk egy megfelelő mechanizmust arra, hogy megerősítsék az adóalany(ok)tól kapott dokumentumok és információk teljeskörűségét és részleteit. A résztvevő illetékes hatóságok elvárásait tiszteletben kell tartani. Például sok adóhatóság megköveteli, hogy az összes résztvevő illetékes hatóságnak nem csak ugyanazokat a konkrét adatokat kell rendelkezésre bocsátani, hanem – amennyire megoldható – egy időben kapják meg azokat.

57. A MAP APA jövőbe mutató természete miatt az adóalany gyakran olyan kereskedelmi információkat bocsát rendelkezésre, amelyek jövőbeni tevékenységet érintenek, és amelyek valószínűleg még érzékenyebbek a közzétételre, mint az esemény megtörténte után kiadott információ. Következésképpen, annak biztosítására, hogy az adóalanyokat bizalmasan kezeljék a MAP APA eljárás során, az adóhatóságoknak gondoskodniuk kell arról, hogy a MAP APA eljárás alatt rendelkezésükre bocsátott információkat a titkosságra, bizalmasságra és magántitokra vonatkozó, belföldi jogszabályokban előírtaknak megfelelően kezeljék, mint minden más, az adóalanyra vonatkozó információt. Továbbá, ha az információt az illetékes hatóságok között az adóegyezmény feltételei szerint cserélik ki, az csak az egyezményben meghatározott feltételeknek megfelelően hozható nyilvánosságra, és bármely információcserének meg kell felelnie az adott egyezmény információcserére vonatkozó cikke előírásainak.

58. Általában az illetékes hatóságok egyidejűleg és függetlenül végzik az adóalany kérelmének áttekintését és értékelését, – ahol szükséges – saját transzferár-, ágazati- vagy más szakértőik segítségével. Azonban bizonyos esetekben hatékonyabb lehet, ha bizonyos fokig közös tényfeltárást végeznek. Ez különféle formában történhet, kezdve az alkalmi közös tényfeltáró értekezlettől vagy helyszíni látogatástól, egészen a kijelölt szakértők által készített közös jelentésig.

D.2.2. Az adóalany szerepe a tényfeltárási, áttekintési és értékelési folyamatban

59. A folyamat meggyorsítása érdekében az adóalanyoknak felelősséget kell vállalniuk annak biztosítására, hogy az illetékes hatóságok – még a tárgyalások megkezdése előtt – egyazon tények birtokában legyenek, minden szükséges információ a rendelkezésükre álljon, és alaposan megismerjék a

problémákat. Ezt az adóalany úgy érheti el, hogy az egyik adóhatóság által kért információt, rendszeresen – nagyjából ugyanabban az időben – a másik adóhatóságnak is a rendelkezésére bocsátja, az egyik adóhatóság által tartott tényfeltáró értekezletekről feljegyzéseket készít és azokat átadja a másik adóhatóságnak, és ahol az technikailag és gazdaságossági szempontból megoldható, elősegíti a közös tényfeltáró értekezleteket. Az adóalanynak gondoskodnia kell a szükséges fordítások elkészíttetéséről, és biztosítania kell, hogy ne történjen indokolatlan késedelem a további információ-kérések teljesítésében. Az adóalanynak jogában áll, hogy a kérelem áttekintése és értékelése idején kapcsolatban legyen az adóhatóságokkal, amikor ez kölcsönösen megoldható és alkalmas, és tájékoztatást kapjon az ügy állásáról.

D.3. Az illetékes hatóságok tárgyalásainak levezetése

D.3.1. Az illetékes hatóságok közötti koordináció

60. Sok ország jobban szereti, ha a folyamat legelejétől részt vehet az eljárásban és szorosan együtt kíván működni a többi illetékes hatósággal. Más országok inkább csak a MAP APA kérelmeknek az eljárás befejezéséhez közeli állapotában való áttekintésére és kommentálására korlátoznák részvételüket. Javasolt azonban az összes résztvevő adóhatóság részvétele a folyamatban annak korai szakaszától kezdve – amennyire azt az erőforrások engedik –, mivel ez maximalizálná az eljárás hatékonyságát és segítené a kölcsönös megállapodás megkötésében való késedelem megelőzését.

61. Az illetékes hatóságoknak a határidőket betartva kell levezetniük a kölcsönös egyeztető tárgyalásokat. Ez elegendő erőforrás és megfelelő képesítéssel rendelkező alkalmazott bevonását igényli. Kívánatos, hogy az illetékes hatóságok megvitassanak és összehangoljanak egy megfelelő intézkedési tervet olyan kérdésekre, mint a felhatalmazott szakértők kijelölése, információcsere, a kérelem áttekintésének és értékelésnek koordinálása, a további konzultációk időpontjainak előzetes ütemezése, a megfelelő megállapodás tárgyalása és megkötése. A hozzájárulás szintjét és a szükséges erőforrásokat az eset egyedi igényeihez kell igazítani.

62. A tapasztalat azt bizonyította, hogy az adóhatóságok közötti korai és gyakori tárgyalások komoly segítséget jelenthetnek, és ezáltal az eljárás során elkerülhetők a váratlan fejlemények. A MAP APA természetéből következően gyakran merülhetnek fel olyan kérdések, amelyek nem oldhatók meg pusztán az álláspontot ismertető dokumentumok kicserélésével, és hivata-

los eszmecserékre, így például az illetékes hatóságok közötti személyes találkozásokra lehet szükség. A konferenciahívások és videokonferenciák szintén segítséget nyújthatnak.

D.3.2. Az adóalany szerepe az illetékes hatóságok tárgyalásain

63. Az adóalany szerepe ebben a folyamatban szükségszerűen korlátozottabb, mint a tényfeltáró folyamatban, tekintve, hogy a MAP APA véglegesítése államközi eljárás. Az illetékes hatóságok megállapodhatnak abban, hogy felkérik az adóalanyt a tényállás és jogi kérdések bemutatására mielőtt elkezdődne közöttük az az egyeztetés, amin az adóalany már nem vesz részt. Az is hasznos lehet, ha gondoskodnak az adóalany elérhetőségéről, hogy megválaszolja azokat a kérdéseket, amelyek a tárgyalások során esetleg felmerülnek. Az adóalanynak az ilyen értekezlet során nem célszerű új tényadatokat bemutatni vagy kiegészítő nyilatkozatokat tenni. Az adóhatóságoknak időre van szükségük az ilyen ügyek áttekintésére, és az új információk a MAP APA kérelemre vonatkozó végső döntéshozatal elhalasztását eredményeznék. Az ilyen információkat a tárgyalások megkezdése előtt kell rendelkezésre bocsátani.

D.3.3. Kilépés az APA eljárásból

64. Az adóalany vagy adóhatósága bármikor kiléphet a MAP APA eljárásból. Mindazonáltal nem javasolt az eljárásból való kilépés – különösen egy késői szakaszban és megalapozott indok nélkül – az ilyen intézkedés által okozott elkerülhetetlen erőforrás-pazarlás miatt. Egy MAP APA kérelem visszavonása esetén sem az adóalanynak, sem az adóhatóságoknak nincs egymással szemben semmilyen kötelezettsége, és a felek közötti korábbi vállalások és megállapodások érvényüket és hatályukat vesztik, hacsak a belföldi jogszabályok másképp nem rendelkeznek (így például a MAP eljárási díj nem visszatéríthető). Amennyiben egy adóhatóság javasolja a kilépést, az adóalanyt tájékoztatni kell az intézkedés okáról és lehetőséget kell neki biztosítani további nyilatkozatok megtételére.

D.3.4. A kölcsönös megállapodás dokumentuma

65. A résztvevő illetékes hatóságoknak – amikor megállapodtak a módszerben, az egyéb feltételekben és kikötésekben – el kell készíteniük a kölcsönös megállapodás tervezetét. Előfordulhat, hogy a javasolt kölcsönös megállapodás az illetékes hatóságok legnagyobb erőfeszítései ellenére sem küszöböli ki teljesen a kettős adóztatást. Ezért az adóalanynak még a vég-

legesítés előtt lehetőséget kell biztosítani, hogy elmondja, elfogadhatónak tartja-e a MAP APA határozat-tervezetet; fel sem merülhet annak a kérdése, hogy az ilyen megállapodást előre, az adóalany beleegyezése nélkül kényszerítsék ki.

66. A MAP APA írásos dokumentum formájában készül el, és annak tartalmáról és elrendezéséről a résztvevő illetékes hatóságok döntenek. Azon célkitűzés megvalósítása érdekében, hogy a kölcsönös megállapodás világosan rögzítésre és hatékony bevezetésre kerüljön, a kölcsönös megállapodásnak minimálisan a következő információkat kell tartalmaznia, vagy utalnia kell arra, hogy ezek az információk hol találhatók a MAP APA dokumentációban:

a) a megállapodás hatálya alá tartozó vállalkozások neve és címe;
b) a megállapodás hatálya alá tartozó ügyletek, szerződések vagy intézkedések, adóévek vagy számviteli időszakok;
c) az elfogadott módszer és az egyéb kapcsolódó ügyek ismertetése, mint például az elfogadott összehasonlítható ügyletek vagy a várt eredménytartományok;
d) azon fogalmak meghatározása, amelyek a módszer alkalmazásának és kiszámításának alapjául szolgálnak (pl. árbevétel, eladott áruk beszerzési értéke, bruttó haszon stb.);
e) a módszer alapjául szolgáló kritikus feltételezések, amelyek megsértése a megállapodás újratárgyalását eredményezné;
f) a tényleges körülményekben bekövetkező olyan változások kezelésére vonatkozó elfogadott eljárások, amelyek nem teszik szükségessé a megállapodás újratárgyalását;
g) a kapcsolódó kérdésekre – ha vannak ilyenek – vonatkozó adójogi álláspont;
h) a kölcsönös megállapodás alkalmazhatóságához az adóalany által teljesítendő feltételek és kikötések, azokkal az eljárásokkal együtt, amelyek biztosítják az ilyen feltételek és kikötések adóalany általi betartását;
i) az adóalanynak a MAP APA belföldi alkalmazásából fakadó kötelezettségei az adóhatóságok felé (pl. éves jelentések, nyilvántartás, a kritikus feltételezések változásának bejelentése stb.);
j) annak megerősítése, hogy információcsere esetében az adóalanyok és az illetékes hatóságok MAP APA eljárásba vetett bizalmának biztosítása érdekében az adóalany által egy MAP APA ügyben benyújtott minden információ (ideértve az adóalany kilétét) az érintett országok belső joga szerinti legnagyobb védelmet élvezi, és az ilyen ügyben résztvevő illetékes hatóságok között kicserélt minden információ a vonatkozó kétoldalú adóegyezmény és a belföldi jog szerinti védelemben részesül.

D.4. A MAP APA végrehajtása

D.4.1. A MAP APA hatályba léptetése és az adóalany értesítése

67. Amint egy MAP APA-ban véglegesen megállapodtak, a résztvevő adóhatóságoknak hatályba kell léptetniük a megállapodást saját országukban. Az adóhatóságoknak értesíteniük kell a saját adóalanyukat vagy olyan megállapodást kell kötniük vele, amely összhangban van a résztvevő illetékes hatóságok közötti kölcsönös megállapodással. Ez az értesítés (határozat) vagy megállapodás képviseli az adóalany számára azt a védelmet, hogy a MAP APA hatálya alá tartozó kapcsolt ügyletek transzferárai nem kerülnek helyesbítésre, feltéve, hogy az adóalany betartja a kölcsönös megállapodás feltételeit és kikötéseit a határozatban vagy megállapodásban feltüntettek szerint, valamint hogy az eljárás során nem tett alapvetően hibás vagy félrevezető nyilatkozatokat, ideértve az éves beszámolókban szereplő információkat is. A feltételek és kikötések tartalmaznak bizonyos elvárásokat, amelyek – ha nem teljesülnek – helyesbítésre vezethetnek, vagy a megállapodás újragondolását tehetik szükségessé.

68. Az értesítés vagy a megállapodás módja országonként változik, és a pontos forma az adott belföldi jogtól és gyakorlattól függ. Egyes országokban az értesítés vagy megállapodás egy, a vonatkozó belföldi eljárás szerinti APA (feltételes adómegállapítás) formájában születik meg. A kölcsönös megállapodás hatékony megvalósítása érdekében a belföldi értesítésnek vagy megállapodásnak összhangban kell lennie a MAP APA megállapodással, és legalább ugyanazokat a kedvezményeket kell biztosítania az adóalany számára, mint a kölcsönös megállapodásban foglaltak. Emellett, ahol nem volt lehetséges a kettős adóztatás teljes kiküszöbölése, nyitva áll a lehetőség az egyik résztvevő adóhatóság számára, hogy egyoldalú mentességet biztosítson a megmaradó kettős adóztatás miatt belföldi értesítési eljárása során. Az ilyen értesítés vagy megállapodás tartalmazhat a MAP APA-ban szereplő ügyek mellett más kérdéseket is, például más kapcsolódó kérdések belföldi adójogi megítélését, további nyilvántartási vagy dokumentációs előírásokat és jelentések benyújtási kötelezettségét. Körültekintően kell eljárni annak biztosítására, hogy a belföldi értesítés vagy megállapodás ilyen kiegészítő feltétele ne mondjon ellent a MAP APA feltételeinek.

D.4.2. Visszamenőleges alkalmazás lehetősége

69. Sem az adóhatóságokat, sem az adóalanyokat nem kötelezi semmi arra, hogy a MAP APA-ban megállapított módszert a MAP APA hatályba lépé-

sét megelőző időszakra is alkalmazzák. Valójában ez esetleg nem is lehetséges akkor, ha a korábban mások voltak a tények és a körülmények. Azonban a MAP APA-ban a jövőbeni ügyletekre meghatározott módszer tanulságos lehet a korábbi évek hasonló ügyleteinek adójogi megítélésében. Ha az egyik adóhatóság vizsgálat alá vonja a MAP APA hatályba lépése előtti időszakban alkalmazott transzferárakat, és úgy ítéli meg, vagy a vizsgált adóalany kezdeményezi, hogy az elfogadott módszert alkalmazzák a vizsgálat során, az adóhatóság dönthet az ilyen helyesbítés alkalmazásáról – akár az adóalany kérelme vagy beleegyezése nélkül is (a helyi előírásoktól függően). Ha az adóalany ilyen esetben a kettős adóztatás alól szeretne mentesülni, a másik érintett adóhatóság(ok) beleegyezését kell kérnie a visszamenőleges hatályú viszontmódosításhoz. A visszamenőleges hatályú viszontmódosítás lehetősége a belföldi jogtól és az egyezmény rendelkezéseitől is függ, figyelemmel például az elévülési időre.

E. A MAP APA betartásának ellenőrzése

70. Elengedhetetlen, hogy az adóhatóságok képesek legyenek megállapítani, vajon a kölcsönös megállapodás időtartama alatt az adóalany betartja-e annak feltételeit és kikötéseit. Mivel a kölcsönös megállapodást az adóhatóságok között kötik, tehát az adóalany nem szerződő fél, az adóhatóságoknak a fent ismertetett belföldi értesítésre vagy megállapodásra kell támaszkodniuk az adóalany jogkövető magatartásának ellenőrzése során. Amennyiben az adóalany nem tartja be a MAP APA feltételeit, akkor azt nem kötelező a továbbiakban alkalmazni. Ez a fejezet a MAP APA sikeres megvalósítására vonatkozó belső eljárások szempontjait, valamint azokat az intézkedéseket vizsgálja, amelyek ahhoz szükségesek, hogy az adóalany jogkövető magatartását nyomon követhessék.

E.1. Nyilvántartás

71. Az adóalanynak és az adóhatóságoknak meg kell állapodniuk azon dokumentációs és nyilvántartási kötelezettségekben (ideértve a szükséges fordításokat is), amelyeket az adóalanynak vezetnie és őriznie kell a MAP APA megállapodási feltételek ellenőrzése céljából. Az Irányelvek IV. és V. fejezeteinek iránymutatását kell követni annak érdekében, hogy a dokumentációs igények ne legyenek túlzóan terhesek. A megállapodás tartalmazhat rendelkezéseket az őrzési időszakra, valamint a dokumentumok és nyilvántartások elkészítésének határidejére vonatkozóan.

E.2. Nyomon követési mechanizmus

E.2.1. Éves jelentés

72. A MAP APA hatálya alá tartozó minden egyes adóév vagy számviteli időszak tekintetében kötelezővé tehetik az adóalany számára, hogy adóbevallása mellett nyújtson be egy éves jelentést is, amely ismerteti az adóalany adott évben végzett tényleges tevékenységét, és bemutatja a MAP APA feltételeinek és kikötéseinek betartását, ideértve az annak eldöntéséhez szükséges információkat, hogy teljesültek-e a kritikus feltételezések. Ezeket az információkat az adóalany – a belföldi jog vagy eljárás által előírt módon – azon adóhatóság rendelkezésére köteles bocsátani, amelytől kapta az értesítést (határozatot) vagy amellyel megkötötte a megállapodást.

E.2.2. Ellenőrzés

73. A MAP APA csak a megállapodásban meghatározott felekre és konkrét ügyletekre vonatkozik. Az ilyen megállapodás léte nem akadályozza a résztvevő adóhatóságokat abban, hogy a jövőben ellenőrzési tevékenységet folytassanak, bár a MAP APA hatálya alá tartozó ügyletek ellenőrzése csak a feltételek betartásának vizsgálatára korlátozódna, valamint arra, hogy a kiválasztott módszer megbízható alkalmazásához szükséges körülmények és feltételezések fennállnak-e még. Az érintett adóhatóságok előírhatják az adóalany számára annak igazolását, hogy:
    a) az adóalany betartotta a MAP APA feltételeit és kikötéseit;
    b) a kérelemben, az éves jelentésben és minden egyéb alátámasztó dokumentumban tett nyilatkozatok még mindig érvényesek, és a tényekben vagy körülményekben bekövetkezett minden jelentős változás szerepel az éves jelentésben;
    c) a módszert pontosan és következetesen alkalmazták, összhangban a MAP APA feltételeivel és kikötéseivel;
    d) a transzferár-képzési módszer alapjául szolgáló kritikus feltételezések továbbra is sértetlenek és helytállóak.

E.3. A jogsértő magatartás vagy a körülmények változásának következményei

74. Általánosságban, a MAP APA feltételeinek megsértése, vagy a kritikus feltételezések nem-teljesítésének következményei a (a) MAP APA feltételeitől, (b) az illetékes hatóságok olyan megállapodásától, hogy miképpen kell kezelni az ilyen jogsértést vagy mulasztást, és (c) a vonatkozó belföldi jogtól vagy eljárási szabályoktól függnek. Azaz, maga a MAP APA is elő-

írhatja az ekkor követendő eljárást, vagy rögzítheti a jogsértési vagy mulasztási helyzetek következményeit. Ilyen esetekben az illetékes hatóságok – esetenként külön-külön – saját belátásuk szerint tárgyalhatnak a meghozandó intézkedésről. Végül, a belföldi jogi vagy eljárási rendelkezések az adóalanyra és az érintett adóhatóságra nézvést előírhatnak jogkövetkezményeket vagy kötelezettségeket. A következő bekezdések olyan útmutatást nyújtanak, amelyekhez hasonló rendelkezéseket már néhány országban bevezetettek, és amelyek összességében keresztülvihetőnek bizonyultak. Hangsúlyozni kell azonban, hogy elképzelhető, hogy néhány adóhatóság más eljárásokat és megközelítéseket kíván alkalmazni.

75. Ha az adóhatóságok megállapítják, hogy a MAP APA valamely előírása nem teljesült, ennek ellenére jóváhagyhatják – a MAP APA feltételei és kikötései alapján – annak további alkalmazását például akkor, ha a probléma hatása nem jelentős. Amennyiben az adóhatóságok nem hagyják jóvá a MAP APA további alkalmazását, az érintett adóhatóságok három lehetőség közül választhatnak. A meghozandó intézkedés jellege valószínűleg a jogsértés súlyosságától függ.

76. A legdrasztikusabb intézkedés a visszamenőleges hatálytalanítás, amelynek hatására az adóalanyt úgy kezelik, mintha a MAP APA megállapodást soha nem kötötték volna meg. Kevésbé súlyos a megszüntetés, ami azt jelenti, hogy az adóalanyt úgy kezelik, mintha a MAP APA hatályos és érvényes lett volna, de csak a megszüntetés napjáig és nem a teljes időszak alatt. Amennyiben a MAP APA-t hatálytalanítják vagy megszüntetik, akkor a hatálytalanítás vagy megszüntetés hatálya alá tartozó adóévek vagy számviteli időszakok tekintetében az érintett adóhatóságok és adóalanyok megőrzik a belföldi jog és az egyezményi rendelkezések szerinti minden jogukat, mintha a MAP APA ezen időszakokban nem létezett volna. Végül, sor kerülhet a MAP APA felülvizsgálatára, ami azt jelenti, hogy az adóalany továbbra is a teljes javasolt időszak alatt részesül a MAP APA kedvezményeiben, jóllehet különböző feltételek érvényesek a felülvizsgálat napja előtt és után. Ezek részkérdéseit tárgyaljuk a következőkben:

E.3.1. A MAP APA hatálytalanítása

77. Valamely adóhatóság (egyoldalúan vagy kölcsönös megállapodással) hatálytalaníthatja a MAP APA-t, ha megállapítják, hogy:
   a) a MAP APA kérelem benyújtásakor, az éves beszámolók vagy más alátámasztó dokumentumok beadásakor vagy bármely vonatkozó információ megadása során olyan hamis nyilatkozat, hiba vagy mulasz-

tás történt, amely az adóalany hanyagságának, gondatlanságának vagy szándékos mulasztásának tulajdonítható, vagy

b) a résztvevő adóalany súlyosan megszegte a MAP APA valamely alapvető feltételét vagy kikötését.

78. Egy MAP APA hatálytalanításakor a hatálytalanítás visszamenőleges érvényű a MAP APA hatálybalépése utáni első adóév vagy számviteli időszak első napjáig, és a MAP APA-nak megszűnik minden további hatálya és érvényessége az érintett adóalany(ok) és a többi adóhatóság tekintetében. Az ilyen intézkedés súlyos hatása miatt a MAP APA hatálytalanítását javasló adóhatóság csak a vonatkozó tények gondos és alapos mérlegelése után tegye meg ezt a lépést, és időben tájékoztassa az érintett adóalanyt és a többi adóhatóságot, illetve konzultáljon velük.

E.3.2. A MAP APA megszüntetése

79. Valamely adóhatóság (egyoldalúan vagy kölcsönös megállapodással) megszüntetheti a MAP APA-t, ha az alábbi helyzetek valamelyikének bekövetkeztét állapítja meg:

a) a MAP APA kérelem benyújtásakor, az éves beszámolók vagy más alátámasztó dokumentumok beadásakor, vagy bármely vonatkozó információ megadása során olyan nem valós nyilatkozat, hiba vagy mulasztás történt, amely nem az adóalany hanyagságának, gondatlanságának vagy szándékos mulasztásának tulajdonítható; vagy

b) a résztvevő adóalany súlyosan megszegte a MAP APA valamely alapvető feltételét vagy kikötését; vagy

c) egy vagy több kritikus feltételezés nem teljesült; vagy

d) változás történt az adójogszabályokban, ideértve az egyezmény MAP APA-t lényegesen érintő rendelkezését; és lehetetlennek bizonyult a megállapodás felülvizsgálata a megváltozott körülmények alapján (lásd az alábbi 80-82. bekezdéseket).

80. Egy MAP APA megszüntetésekor a megszüntetés dátumát az e lépéshez vezető esemény természete határozza meg. Ez lehet egy konkrét dátum, például ha a megszüntetést eredményező eseményt az adójogszabályokban bekövetkező lényeges változás idézi elő (bár a MAP APA még mindig előírhat egy átmeneti időszakot a jogszabályok megváltozásának időpontja és a megszüntetés időpontja között). Egyéb esetekben a megszűnés egy bizonyos adóévre vagy számviteli időszakra vonatkozhat, például ha a kritikus feltételezésekben következett be olyan lényeges változás, amit nem lehet az adott adóév vagy számviteli időszak valamely konkrét dátumához

rendelni. A megszűnés napjától kezdve a MAP APA érvénytelennek minősül az érintett adóalany(ok) és a többi adóhatóság számára.

81. Az adóhatóság elállhat a megszüntetéstől, ha az adóalany képes az adóhatóság megelégedésére szolgáló ésszerű indokot felhozni és beleegyezik az adóhatóság által javasolt helyesbítés elvégzésébe, hogy kijavítsa a helytelen állítást, hibát, mulasztást vagy jogsértést, vagy figyelembe vegye a kritikus feltételezésekben, vagy az APA-ra vonatkozó adójogi vagy egyezményi rendelkezésekben bekövetkezett változásokat. Az ilyen intézkedés a MAP APA felülvizsgálatát eredményezheti (lásd alább).

82. A megszüntetést indítványozó adóhatóság kellő időben köteles tájékoztatni az érintett adóalanyt és a többi adóhatóságot, illetve velük konzultálni. A konzultációnak ki kell térnie az APA megszüntetésére vonatkozó indítvány okainak magyarázatára. Az adóalanynak lehetőséget kell biztosítani a válaszadásra a végső döntés meghozatala előtt.

E.3.3. A MAP APA felülvizsgálata

83. A transzferár-képzési módszer érvényessége attól függ, hogy a kritikus feltételezések folyamatosan fennállnak-e a MAP APA időtartamában. Ezért a MAP APA-nak és minden belföldi értesítésnek vagy megállapodásnak elő kell írnia az adóalany számára, hogy minden változásról értesítenie kell az érintett adóhatóságot. Ha az adóhatóságok értékelése során megállapítják, hogy egy kritikus feltétel tényezőiben lényeges változás következett be, felülvizsgálható a MAP APA a változás hatásának átvezetése céljából. Mint azt már fentebb említettük, a MAP APA olyan feltételezéseket is tartalmazhat, amelyek nem kritikusak a MAP APA érvényessége szempontjából, de mégis indokolt lehet, hogy az érintett felek értékeljék azt. Egy ilyen értékelés szintén a MAP APA felülvizsgálatát eredményezheti. Gyakran azonban a MAP APA feltételei és kikötései elég rugalmasak ahhoz, hogy figyelembe vegyék az ilyen változások hatásait anélkül, hogy a felülvizsgálatra szükség lenne.

84. Az adóalany köteles az ilyen változásról szóló értesítést a változás beállta vagy az arról történt tudomásszerzése után a lehető legrövidebb időn belül az adóhatóságnak benyújtani, de legkésőbb az adott évre vagy számviteli időszakra vonatkozó éves jelentés – ha azt előírták – benyújtási határidejéig. A mielőbbi értesítés kötelezettségét azért kell előírni, hogy az érintett feleknek több idejük legyen a MAP APA felülvizsgálatában a megegyezésre, s így csökkenjen a megszüntetés valószínűsége.

85. A módosított MAP APA-ban meg kell jelölni azt a dátumot, amelytől kezdve a módosítás hatályba lép, és azt az időpontot is, amikor az eredeti MAP APA már nem hatályos. Amennyiben a módosítás napja pontosan beazonosítható, akkor a módosításnak attól a naptól kezdve kell hatályba lépnie, de ha a pontos dátum nem azonosítható, akkor a MAP APA általában a módosítás számviteli időszakát követő számviteli időszak első napjával lép hatályba. Amennyiben az adóhatóságok és az adóalany nem tudnak megegyezni a MAP APA módosításának szükségességéről, vagy arról, hogy miképpen módosítsák azt, a MAP APA megszüntetésre kerül, és megszűnik minden további hatálya és érvényessége az adóalanyok és az adóhatóságok számára. A MAP APA megszűnésének hatályára általában ugyanazok az alapelvek vonatkoznak, mint a módosítás dátumának meghatározására.

E.4. A MAP APA meghosszabbítása

86. A MAP APA meghosszabbítására vonatkozó igényt az érintett adóhatóságok által előírt időben kell benyújtani figyelembe véve, hogy az adóalany(ok)nak és az adóhatóságoknak elegendő időre van szükségük a hosszabbítási kérelem áttekintéséhez és értékeléséhez, valamint a megállapodás eléréséhez. Hasznos lehet tehát, ha a hosszabbítási folyamatot már jóval a meglévő MAP APA lejárata előtt kezdeményezik.

87. A hosszabbítási kérelem formája, feldolgozása és értékelése általában hasonló az eredeti MAP APA kérelemhez és eljáráshoz. Azonban az érintett adóhatóságok egyetértésével csökkenthetik a megkívánt részletesség szintjét, különösen akkor, ha nem voltak lényeges változások az ügyet érintő tényekben és körülményekben. A MAP APA meghosszabbítása nem automatikus és az összes érintett fél egyetértésén múlik, valamint azon, hogy az adóalany bizonyítsa, hogy megfelel az érvényben lévő MAP APA feltételeinek és kikötéseinek. A megújított MAP APA módszere, feltételei és kikötései természetesen különbözhetnek az előző MAP APA feltételeitől.

A VI. fejezet melléklete

PÉLDÁK AZ IMMATERIÁLIS JAVAK JELENTŐS ÉRTÉKELÉSI BIZONYTALANSÁGÁNAK A SZEMLÉLTETÉSÉRE

A következő három példa a szokásos piaci ár elvének olyan alkalmazását mutatja, amikor az immateriális javak értékesítésekor azok értékelésében jelentős a bizonytalanság.

A következő példákban bemutatott megállapodásokban a szokásos piaci körülmények csupán feltételezések és a szemléltetést szolgálják, nem értelmezhetők úgy, hogy a bizonyos ágazatokban előforduló konkrét esetekben ezek a kiigazítások kötelező érvényűek lennének, illetve ezek a körülmények lennének feltétlenül a szokásos piaciak. Noha céljuk, hogy bemutassák az Irányelvek vonatkozó fejezeteiben kifejtett alapelveket, az alapelveket minden egyes esetben az adott eset konkrét tényei és körülményei szerint kell alkalmazni.

1. példa

1. Egy kapcsolt vállalkozás licencbe adja egy engedélyezett gyógyszer gyártási és forgalmazási jogait egy másik kapcsolt vállalkozásnak egy olyan megállapodás keretében, amely rögzíti a jogdíj mértékét a szerződés hároméves időtartamára. A feltételek megfelelnek az iparági gyakorlatnak és az összehasonlítható ügyletekre vonatkozó független megállapodásoknak, és a jogdíj mértéke is hasonló ahhoz, amit független felek közötti megállapodásokban kötöttek ki a megállapodás aláírásakor mindkét fél által ésszerűen elvárt hasznok alapján.

2. A megállapodás harmadik évében felfedezik, hogy a gyógyszer – egy másik gyógyszerrel kombinálva – egy másik gyógyászati kategóriában is sikeresen alkalmazható, és ez a felfedezés jelentősen megnöveli az eladásokat és a licencet használó nyereségét. Ha ezt a megállapodást a harmadik évben független felek között tárgyalták volna e ténynek ismeretében, semmi kétség, hogy magasabb jogdíjban egyeztek volna meg az immateriális eszköz megnövekedett értéke miatt.

3. Bizonyíték van annak a nézetnek az alátámasztására (és a bizonyítékot az adóhatóság rendelkezésére bocsátották), hogy a gyógyszer új alkalmazási lehetőségei nem voltak előreláthatóak a megállapodás aláírásakor, és az első évben kikötött jogdíj megfelelően tükrözte azt a hasznot, amelyet akkor mindkét fél ésszerűen elvárt. A díjmódosítási záradékok vagy a bizonytalan értékelés kockázata elleni más védelem hiánya is összhangban van az összehasonlítható független ügyletek feltételeivel. A független vállalkozások hasonló körülmények közötti magatartásának elemzése alapján nincs okunk azt feltételezni, hogy a harmadik évben bekövetkező fejlemény annyira meghatározó volt, hogy független körülmények között az ügylet díjmegállapodásának újratárgyalását eredményezte volna.

4. Figyelembe véve mindezeket a körülményeket, nincs ok a jogdíj harmadik évben történő helyesbítésére. A helyesbítés ellentétes lenne a VI. fejezetben meghatározott elvekkel, mivel ebben az esetben helytelenül az utólagos érvelés alkalmazását jelentené. (Lásd az Irányelvek 6.29. bekezdését.) Nincs okunk azt feltételezni, hogy kezdettől fogva annyira bizonytalan volt az értékelés, hogy a független felek megkövetelték volna a díjmódosítási záradékot, vagy hogy az értékben bekövetkezett változás annyira alapvető fejlemény volt, hogy az az ügylet újratárgyalásához vezetett volna. (Lásd a 6.30.–6.31. bekezdéseket.)

2. példa

5. A tények ugyanazok, mint az előző példában. Tételezzük fel, hogy a hároméves időszak végén a felek újratárgyalták a megállapodást. Ekkor már tudott, hogy a gyógyszerre vonatkozó jogok jóval értékesebbek, mint azt először feltételezték. Azonban a múlt év váratlan fejleményei még mindig meglehetősen újak, és nem jósolható meg megbízhatóan, hogy tovább tart-e az értékesítések növekedése, felfedeznek-e újabb jótékony hatásokat, és milyen piaci fejlemények lehetnek hatással az eladásokra, és a versenytársak hogyan reagálnak a felfedezésre. Mindezek a szempontok rendkívül bizonytalanná teszik az immateriális javak újraértékelését. Mindazonáltal a kapcsolt vállalkozások egy új, tíz évre szóló licenc-megállapodást kötnek, és a folytatódó, növekvő keresleti várakozások miatt jelentősen megemelik a rögzített jogdíj mértékét.

6. A rögzített jogdíjas, hosszú lejáratú megállapodások nem tekinthetők az ágazatban elfogadott gyakorlatnak, ha az érintett immateriális eszköz potenciálisan magas értékkel rendelkezik, de az értékelés nem már ismert értékesítési adatokon alapult. Arra sincsen semmilyen bizonyíték, hogy – te-

kintve az értékelés bizonytalanságát – a kapcsolt vállalkozások által végzett bármely előrejelzést független vállalkozások elégségesnek találták volna egy rögzített jogdíjas megállapodás megkötéséhez. Tételezzük fel, bizonyíték van arra, hogy független vállalkozások ragaszkodtak volna olyan záradékhoz, amely évenkénti felülvizsgálathoz kötött díjmódosítási lehetőséget kötött volna ki.

7. Tételezzük fel, hogy a negyedik évben megemelkedtek az eladások és a tízéves megállapodásban kikötött jogdíj mértéke megfelelőnek tekinthető a szokásos piaci ár elve szerint. Azonban az ötödik év elején egyik versenytárs bevezet a piacra egy új gyógyszert, amelynek abban a gyógyászati kategóriában, ahol az első gyógyszer – más gyógyszerrel kombinálva – váratlan előnyöket hozott, nagyobb hatása van, és így az első gyógyszer erre a célra való felhasználása gyorsan visszaesik. A tízéves megállapodás elején kikötött jogdíj az ötödik éven túl nem tekinthető szokásos piaci árnak, és az adóhatóság részéről indokolt a transzferár módosítása a hatodik év elejétől kezdve. Ez a módosítás az előző bekezdésben említett bizonyíték miatt helyénvaló éppen azért, mert hasonló körülmények között a független társaságok egy évenkénti felülvizsgálaton alapuló díjmódosítási lehetőséget írtak volna elő a megállapodásban. (Lásd az Irányelvek 6.34. bekezdését.)

3. példa

8. Tegyük fel, hogy „X” társaság öt évre licencbe adja „Y” vállalatnak – egy újonnan alapított leányvállalatnak – egy mikrochip előállítási és forgalmazási jogát. A jogdíjat 2%-ban állapítják meg. A jogdíjnak ez a mértéke az immateriális eszköz használatából eredő elvárt hasznon alapul, amely szerint az első öt évben 50-100 millió termék eladására számítanak.

9. Megállapítható, hogy független felek hasonló immateriális javakra hasonló körülmények közötti szerződéskötéseinél nem tekintenék az előrejelzéseket elég megbízhatónak ahhoz, hogy rögzített jogdíjban állapodjanak meg, ezért általában elfogadnának egy díjmódosítási záradékot a tényleges és az előre jelzett haszon közötti különbség érvényesítésére. Az „X” társaság által egy független gyártóval hasonló immateriális jószágra hasonló körülmények között kötött megállapodás a következő jogdíj mértékeket írná elő:

Eladások	**Jogdíj**
100 millióig	2,00%
Következő 50 millió	2,25%
Következő 50 millió	2,50%
200 millió felett	2,75%

10. Valójában, bár az első évben „Y" által teljesített eladások 50 milliót tesznek ki, a következő években a tényleges értékesítések meghaladják az előre jelzett értékesítés háromszorosát. Az e részben ismertetett alapelvek szerint az adóhatóság részéről indokolt lenne ezekre a későbbi évekre annak a helyesbítési záradéknak az alapján meghatározni a jogdíjat, amelyet egy olyan hasonló független ügyletben kötnének ki, mint például a fenti esetben „X" vállalat és a független gyártó közötti megállapodás. (Lásd az Irányelvek 6.30., 6.32.–6.33. bekezdéseit.)

Függelék

Az 1996. április 11-én [C(96)46/ végleges], 1997. július 24-én [C(97)144/ végleges], 1999. október 28-án [C(99)138], 2009. július 16-án [C(2009)88] és 2010. július 22-én [C(2010)99] módosított C(95)126/végleges tanácsi ajánlás a kapcsolt vállalkozások közötti transzferárak megállapításáról

A TANÁCS,

tekintettel a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezetről szóló 1960. december 14-i Egyezmény 5. cikkének b) pontjára;

tekintettel az OECD-tagországok kormányai által elfogadott, a nemzetközi befektetésekről és a multinacionális vállalkozásokról szóló, 1976. június 21-i C(76)99 (végleges) Nyilatkozatra, valamint az ahhoz csatolt irányelvekre;

tekintettel az Adóügyi Bizottság által 1995. június 27-én elfogadott „Transzferár irányelvek multinacionális vállalkozások és adóhatóságok számára" című jelentésre, a továbbiakban az „1995-ös Jelentés" [DAFFE/CFA(95)19 és az I. helyesbítés], valamint az azt kiegészítő, az Adóügyi Bizottság által 1996. január 23-án elfogadott és a VI. és VII. fejezetekbe belefoglalt, az immateriális javakról és a szolgáltatásokról szóló jelentésre [DAFFE/CFA(96)2], az Adóügyi Bizottság által 1997. június 25-én elfogadott és a VIII. fejezetbe belefoglalt, a költség-hozzájárulási megállapodásokról szóló jelentésre [DAFFE/CFA(97)27], az Adóügyi Bizottság által 1997. június 24-én elfogadott és a mellékletekbe belefoglalt, az OECD transzferár irányelvek alkalmazásának nyomonkövetésére és az üzleti élet szereplőinek bevonására vonatkozó irányelvekről szóló jelentésre [DAFFE/CFA/WD (97)11/REV1], az Adóügyi Bizottság által 1999. június 30-án elfogadott és a mellékletekbe belefoglalt, az APA-k kölcsönös egyeztető eljárás keretében történő kialakítására vonatkozó irányelvekről szóló jelentésre [DAFFE/CFA(99)31], az Adóügyi Bizottság által 2010. június 22-én elfogadott és a IX. fejezetbe belefoglalt, a szervezeti átalakítások transzferár-képzési kérdéseiről szóló jelentésre [CTPA/CFA(2010)46], valamint az azt átdolgozó, az Adóügyi Bizottság által 2010. június 22-én elfogadott és az I-III. fejezetek helyébe lépő összehasonlíthatóságról és nyereségen alapuló módszerekről szóló jelentésre [CTPA/CFA(2010)55], valamint az azt módosító, az Adóügyi Bizottság által 2008. június 6-án elfogadott, át-

dolgozott IV. fejezetre [CTPA/CFA(2008)30/REV1], az Adóügyi Bizottság által 2009. június 22-én elfogadott, átdolgozott Előszóra és Bevezetésre [CTPA/CFA (2009)51/REV1], továbbá az Adóügyi Bizottság által 2010. június 22-én elfogadott, átdolgozott Előszóra, Bevezetésre, Fogalmakra, IV-VIII. fejezetekre és mellékletekre [CTPA/CFA(2010)47];

tekintettel az adóhatóságok közötti együttműködés alapvető szükségességére, hogy elmozdítsák azokat az akadályokat, amelyeket a kettős adóztatás emel az áruk, a szolgáltatások és a tőke tagországok közötti szabad mozgása útjába;

figyelembe véve, hogy a kapcsolt vállalkozások közötti ügyletek a független vállalkozások között kötött ügyletek feltételeitől eltérő feltételek mellett jöhetnek létre;

figyelembe véve, hogy mindazonáltal az ilyen kapcsolt vállalkozások közötti ügyletek (általában transzferárként említett) árainak – adózási célokból – összhangban kell lenniük azokkal az (általában szokásos piaci árként említett) árakkal, amelyeket a független vállalkozások között számítanának fel, az OECD-nek a jövedelem és vagyon adóztatásáról szóló Modellegyezménye 9. cikke (1) bekezdésének rendelkezései szerint;

figyelembe véve, hogy a nemzetközi ügyletek transzferár-képzésével kapcsolatos problémák különleges jelentőségűek, tekintettel az ilyen ügyletek jelentős volumenére;

figyelembe véve, hogy el kell érni, hogy következetesek legyenek azok a módszerek, amelyeket a multinacionális vállalatcsoportokba tartozó vállalkozások – egy adott ország adóhatósága által figyelembe veendő – bevételeinek és kiadásainak meghatározásához egyrészt az adóhatóságok, másrészt a kapcsolt vállalkozások alkalmaznak,

I. AJÁNLJA a tagországok kormányainak:

I.1. hogy adóhatóságaik a kapcsolt vállalkozások közötti transzferár-képzésnek az adóköteles jövedelem megállapítása céljából történő ellenőrzése – és ha szükséges – helyesbítése során kövessék a módosításokkal kiegészített 1995-ös Jelentés útmutatását, figyelembe véve a jelentés egészét és az egyes fejezetek közötti összefüggést, hogy meghatározhassák a szokásos piaci árat a kapcsolt vállalkozások közötti ügyletekre;

I.2. hogy az adóhatóságok szorgalmazzák, hogy az adóalanyok kövessék a módosításokkal kiegészített 1995-ös Jelentésben foglalt útmutatást, és ebből a célból tegyék országukban nyilvánossá a módosításokkal kiegészített 1995-ös Jelentést, és – szükség esetén – fordítassák le azt nemzeti nyelvükre;

I.3. hogy alakítsanak ki további együttműködést adóhatóságaik között – kétoldalú vagy többoldalú alapon – a transzferárakat érintő ügyekben.

II. FELKÉRI a tagországok kormányait, hogy:

II.1. értesítsék az Adóügyi Bizottságot minden olyan törvény vagy rendelet szövegének módosításáról, amely összefügg a transzferár-képzés meghatározásával, illetve az új törvények vagy rendeletek bevezetéséről.

III. UTASÍTJA az Adóügyi Bizottságot, hogy:

III.1. folytassa a transzferár-képzés kérdéseihez kapcsolódó munkáját, valamint adja ki a módosított 1995-ös Jelentésben foglalt irányelvek kiegészítéseit;

III.2. a tagországok adóhatóságaival együttműködésben, és az üzleti körök bevonásával kövesse figyelemmel a módosított 1995-ös Jelentés végrehajtását, és ennek nyomán – szükség esetén – tegyen ajánlásokat a Tanácsnak a módosított 1995-ös Jelentés módosítására és frissítésére;

III.3. rendszeresen jelentse a Tanácsnak az e téren végzett munkája eredményeit, egyúttal megfelelő javaslatokat téve a jobb nemzetközi együttműködésre;

III.4. alakítson ki a Szervezet politikájának megfelelő párbeszédet az OECD-n kívüli országokkal abból a célból, hogy segítse őket a módosított 1995-ös Jelentés megismerésében, és – ahol az helyénvaló – ösztönözze őket arra, hogy csatlakozzanak a módosított 1995-ös Jelentéshez.

IV. HATÁROZATOT HOZ az 1979. május 29-én kiadott, a kapcsolt vállalkozások közötti transzferárak megállapításáról szóló ajánlás [C(79)83(végleges)] hatályon kívül helyezéséről.