

Tóth Rita, PhD hallgató¹

A COVID-19 ÉS AZ ÖSSZEHAJONLÍTÓ MINTA MEGHATÁROZÁSÁNAK PROBLÉMÁI MAGYARORSZÁG VONATKOZÁSÁBAN A TRANSZFERÁR-NYILVÁNTARTÁSOK KÉSZÍTÉSE KAPCSÁN

The problems of Covid-19 and defining of the comparative sample for

Hungary in the context of transfer pricing documentation

DOI: 10.25116/kozelitesek 2022.1.1

Absztrakt

A nemzetközi szinten megjelenő agresszív adótervezési technikák miatt vált szükségessé olyan akcióterv, melynek része a multinacionális és egyéb kapcsolt vállalkozás egymás közötti ügyletei során alkalmazott ár vizsgálata. A vizsgálat dokumentálásaként a transferár-nyilvántartás szolgál, melynek elkészítéséhez nemzetközi szinten az OECD adott ki iránymutatást, aminek alapján Magyarország is beiktatta a jogszabályi rendszerébe.

A SARS-CoV-2 vírus megjelenésével a szokásos piaci ár vizsgálatának módszerei átmenetileg kiegészültek, ami az adott vállalkozás működését bemutató idősoros adatok elemzését és a független vállalkozásokhoz hasonlított vállalkozások adatait is érintette.

Az elemzésem ennek az indokait és szükségességét mutatja be a Magyarországon működő vállalkozások GDP adatainak elemzésén keresztül.

Kulcsszavak: transferár, szokásos piaci ár, összehasonlító minta

Abstract

The emergence of aggressive tax planning techniques at the international level has necessitated action plans that include an examination of the price applied in intercompany transactions between multinationals and other related companies. The Transfer Pricing Register is used as a documentary basis for the investigation, and the OECD has issued international guidelines for its preparation, on the basis of which Hungary has also incorporated it into its legal system.

With the emergence of the SARS-CoV-2 virus, the methodology for the examination of the arm's length price was temporarily supplemented, which involved the analysis of time series data on the operation of the enterprise concerned and data from enterprises compared to independent enterprises.

It is precisely the rationale and necessity for this that my analysis illustrates through an analysis of GDP data for enterprises operating in Hungary.

Keywords: transfer price, arm's length price, comparative sample

¹ Soproni Egyetem – Széchenyi István Gazdálkodás- és Szervezéstudományok Doktori Iskola

Bevezetés – a BEPS-akcióterv

A multinacionális vállalatok által alkalmazott agresszív adótervezési technikák – melyek a nemzetközi adójogszabályok koherenciájának hiányosságait igyekeznek kihasználni – évente megközelítőleg 100–240 milliárd USD bevételkiesést² is okozhatnak az érintett országoknak, ebből adódóan azok költségvetései számára nagy a tét.

Az agresszív adótervezési stratégiák lényege, hogy az adójogszabályok hiányosságainak és eltéréseinek a kihasználásával a vállalkozások nyereségüket mesterségesen olyan helyre helyezik át, ahol az adott jövedelem után egyáltalán nem, vagy alacsonyabb mértékű adót kell fizetni, miközben a jövedelmet eredményező gazdasági tevékenységet jellemzően nem ezen a helyen végzik.

Az OECD/G20 országai ennek érdekében közösen tettek lépéseket, hogy olyan átfogó keretrendszert dolgozzanak ki, mely igyekszik kezelni a jelenlegi nemzetközi szintű adórendszer gyengeségeit. Ennek érdekében 141 ország és joghatóság dolgozta ki együttműködés keretében a BEPS³ inkluzív keretrendszert, mely 15 akcióprogramot tartalmaz az adóelkerülések elleni küzdelem céljából.

A BEPS csomagot az OECD és a G20 tagországai fogadták el, s 2015. november 15–16-án Antalyában hagyták jóvá a G20 vezetői.

A fejlődő és a fejlett országokban eltérőek az érdekek a jövedelmek, nyereségek adózása tekintetében. Ezért vált szükségessé, hogy a fejlődő országokat is bevonják az intézkedések kidolgozásába.

A 15 intézkedés a kormányokat olyan eszközökkel ruházta fel, melyek biztosíthatják minden résztvevő részére, hogy a nyereséget ott adóztassák meg, ahol az értékteremtés megvalósult, azaz magát a gazdasági tevékenységet elvégezték.

A BEPS akcióterv állomásai:

1. A digitalizációból eredő adózási kihívások
2. A hibrid összeegyeztethetlenségi megállapodások hatásainak semlegesítése
3. Ellenőrzött külföldi társaságok
4. A kamatlevonás korlátozása
5. Káros adóügyi gyakorlatok
6. Az adóegyezményekkel való visszaélések megelőzése
7. Állandó telephely-státusz
- 8–10. Transzferárak
 8. Immateriális javak
 9. Kockázatok és tőke
 10. Nagykockázatú ügyletek
11. BEPS-adatelemzés

² <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

³ Base Erosion and Profit Shifting (magyarul adóalap-erózió és nyereség-áthelyezés).

12. Kötelező közzétételi szabályok
13. Országokénti jelentéstétel
14. Kölcsönös megállapodási eljárás
15. Multilaterális eszköz

Az OECD/G20 a BEPS akcióterv megvalósítását aktívan nyomon követi, az elért eredményekről évente jelentést készít.

A jelenlegi eredmények alapján az 5. akcióterv 2017-ben, a 13. és 14. akcióterv 2018-ban, a 6. akcióterv 2019-ben állt rendelkezésre.

A 8–10. akcióterv a transzferár szabályozásával kapcsolatos iránymutatást tartalmazza. Célja, hogy a multinacionális vállalatcsoportok esetében az értékteremtés az adóalapok meghatározásával összhangban legyen. Ennek érdekében a szokásos piaci ár elvének érvényesülése érdekében ad iránymutatásokat.

Mivel az elmúlt évtizedek során a gazdaság globalizációja a multinacionális vállalatok elterjedését hozta magával, ennek következtében az e vállalatcsoportokon belüli szerződéses kapcsolatok dinamikus növekedése volt megfigyelhető. Tekintettel arra, hogy a multinacionális vállalatok esetében az agresszív adótervezés egyik eszköze az adóalapok átcsoportosítása kedvezőbb adózási rendszerrel rendelkező helyekre, szükségessé vált a kapcsolt vállalkozások közti szokásos piaci ár elvének vizsgálata.

A szokásos piaci ár elve alapján a kapcsolt vállalkozások közötti ügyleteket úgy kell beárazni, mintha azok független vállalkozások közt történtek volna.

A transzferárakra vonatkozó iránymutatások konkrétan foglalkoznak egyes csoporton belüli ügyletekkel, hogy milyen elvek alapján vizsgálják meg az alkalmazott árakat.

Az utóbbi évek transzferárazásra kidolgozott iránymutatásokat tartalmazó kiadványai:

- 2017 júliusában az OECD közzétette a multinacionális vállalatok és adóhatóságok számára készült transzferár-képzési iránymutatások legújabb frissítéseit.
- 2018. márciusban további iránymutatást dolgoztak ki a nyereség hozzárendeléséről állandó telephelyekhez.
- 2018 júniusában a tranzakciós nyereség felosztásának módszereire vonatkozó felülvizsgálati iránymutatást tették közzé.
- 2018 júniusában véglegesítették az adóhatóságoknak szóló kiegészítő iránymutatást az immateriális javakkal kapcsolatban, ami a transzferár-szabályozási iránymutatásba be is épült.
- 2020. februárban a pénzügyi tranzakciókra vonatkozó új transzferár-szabályozási iránymutatást tettek közzé.
- 2020 decemberében adták ki az „Útmutató a COVID-19 járvány transzferár-következményeiről” című kiadványt.

- 2022 januárjában pedig megjelentették az „OECD Transzferár-irányelvek a multinacionális vállalatok és az adóhatóságok számára 2022” kiadványt.

A transzferár-nyilvántartás jelenleg hatályos szabályozása

2017-ben a korábbi évekhez képest globálisan változott a transzferár-nyilvántartás készítésére vonatkozó szabályozás.

A nyilvántartás onnantól kezdve úgymond háromszintű dokumentációvá vált.

A háromszintű transzferár-nyilvántartás a nemzetközi ajánlásoknak (OECD Transzferár irányelvek 2017., V. fejezet) megfelelően, a következőképpen épül fel:

1. Az első szint az országokénti jelentés, a CBC Riport⁴, mely az országokénti jelenléte tartalmazza. Magyarországon nem képezi a nyilvántartás részét. A 2013. évi XXXVII. törvény az adó- és egyéb közterhekkel kapcsolatos nemzetközi közigazgatási együttműködésről és szabályairól tartalmazza a kötelezettséggel kapcsolatos iránymutatást, azon belül is az V/D Fejezet és a 3. melléklet.

A CBC Riportot a multinacionális cégcsoportok tagjaként működő vállalkozásoknak kell készíteniük, a csoport előző évi konszolidált árbevétele alapján 750 millió eurónak megfelelő forintösszeget meghaladó érték esetén.

2. A második szint a Master File, mely tartalmazza a szervezet felépítését, a tagok tevékenységének és a csoporton belüli funkcióknak a megosztását, a csoport pénzügyi-gazdálkodási adatait, a csoport immateriális javainak bemutatását és a csoport finanszírozását.
3. A harmadik szint a Local File, mely további két részre osztható. Egyik része tartalmazza a vállalkozás teljes bemutatását, úgymint az adózó ügyvezetésének, menedzsmentjének felépítését, szervezeti ábráját, azon személyek külön megnevezésével, akik jelentéseket tesznek az ügyvezetőnek, illetve a működéssel érintett országok megnevezésével.

Tartalmazza továbbá a vállalkozás működésének a bemutatását is: a tevékenységét, működési stratégiáját adott évekre és korábbra vonatkozóan, a változásokat és azok hatásait külön kiemelve.

A Local File tartalmazza a legfontosabb versenytársak bemutatását, és azoknak a hatályos, egy-, két- vagy többoldalú, szokásos piaci ármegállapítási megállapodásoknak, valamint más adózási megállapodásoknak (ideértve többek között a feltételes adómegállapítási határozatokat) a másolatát, amelyeket nem az állami adó- és vámhatóság adott ki, és amelyek az adózó nyilvántartási kötelezettség alá eső ellenőrzött ügyleteire vonatkoznak.

A Local File egyik legfontosabb része az ellenőrzött ügyletek bemutatása s a hozzátartozó alkalmazott ár és szokásos piaci ár meghatározása és összehasonlítása.

⁴ CBC Riport: Country-by-Country Reporting

Az ellenőrzött ügyletek vizsgálata során az ügylet teljes bemutatását dokumentálni kell, minden olyan tényező ismertetésére kiterjedően, mely az ügylet megismerését, az árképzést, az együttműködést segíti.

A bemutatás a tárgyilagos ismertetésen kívül – mint az érintett kapcsolt vállalkozások azonosítása, a velük bonyolított ügyletek összegének meghatározása, a szerződések tartalma – kiterjed az ügylet, a környezet és az érintett piac bemutatására, a funkcionális elemzésre, azok esetleges változására, illetve a több éves összehasonlító elemzésre és annak magyarázatára s az összehasonlíthatóság vizsgálatára, levezetésére is.

Magyarországon jelenleg a 32/2017. (X.18) NGM rendelet szabályozza a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségeket.

Transzferár dokumentáció a SARS-CoV-2 megjelenésének tükrében

A Covid-19 vírusfertőzés 2019 végén jelent meg, majd 2020-ban vált világméretűvé, amit számos téren mérföldkőnek tekinthetünk. A transzferár-dokumentáció készítése jellemzően korábbi ellenőrzési tapasztalatokhoz, a bejelentési és kijelentési kötelezettség elmulasztásához kapcsolódott, főként a kapcsoltág fogalmának változása miatt, melyet több esetben nem aktualizáltak, vagy félreértelmeztek, mint egyéb, a jogszabályban megfogalmazott mentességek esetében is. Emellett az országonkénti jelentéssel kapcsolatban fordult elő a bejelentés elmulasztása vagy késedelmes teljesítése, és jellemző volt még az ingyenes termékek/szolgáltatások nyújtásának kezelése, és egyéb gazdaságossági szempontok eltúlzott értelmezési, illetve alkalmazási problémái.

A szokásos piaci ár meghatározása során az összehasonlító minta összeállítása, azon belül az adatbázis, illetve az alkalmazott szűrési minták és mutatószámok kiválasztása örök problémát jelentettek már a COVID-19 vírussal érintett időszak előtt is, bár azt meg kell jegyezni, hogy teljesen más kérdéskörök voltak terítéken.

Az adóellenőrzési tapasztalatok alapján az előforduló hibák egyrészt a rekonstruálhatóság, ellenőrizhetőség, a valós / nem valós funkcionális profil és kockázatviselési megosztások, másrészt az összehasonlító minta, a nem jól megválasztott elemzési módszer és a rossz mutatószámok köré voltak csoportosíthatóak.

Természetesen mindig voltak és vannak is olyan ügyletek, bizonyítási módszerek, melyek megosztottságot eredményeznek a szokásos piaci ár meghatározása szempontjából, de az megállapítható volt mindig is, hogy Magyarországon az adóhatóság álláspontja következetes volt.

A 2020-ban pandémiává váló koronavírus járvány (SARS-CoV-2) válságot okozott és villámgyorsan igazi kihívássá változott. Olyan kihívássá, mely nem csupán gazdasági jellegű, hiszen emberéleteket is követelt és társadalmi hatásokkal is járt. A COVID-19 tehát olyan válság, illetve azt okozó tényező, melyet mindenki lát, tapasztal, a hatásaival szembesült már (Szóka, 2020).

A járvány a gazdaság minden frontján jelentős változásokat okozott. Olyan eddig nem látott helyzet elé állította a világot, melyre az nem volt felkészülve.

A gazdaság és a társadalom egésze hitetlenkedve reagált, hiszen korlátozva lettek utazási és a köznapi életünkhöz tartozó szokásaink, a munkavégzésünk. Eleinte mindenki úgy gondolta, hogy ez a helyzet egy

rövid időszakra fog csak szólni, és azt követően minden megy tovább a megszokott módon. De nem így történt, a járvány hatásai a gazdaság minden szereplője számára drasztikusak voltak.

Az egészségügyi rendszerek túlterheltségén kívül mindenki szembesült azzal, hogy milyen szinten kiszolgáltatottak a vállalkozások a mikro- és makrokörnyezetüknek.

Magyarország kormánya, mint megannyi más ország vezetése, korlátozásokat vezetett be, ezek közt volt kijárási tilalom, határzár, de még egyes gazdasági ágazatok vállalkozásainak működését is korlátozták.

Amellett, hogy a vírus okozta betegség miatt pánikhangulat alakult ki, a zavart csak tovább fokozták a nem rövid életű intézkedések, amelyek a gazdaság minden szereplőjére radikális hatással voltak.

A gazdaság szereplőit érzékenyen érintették a változások. Első reakcióként mindenki törekedett a vállalkozás folyamatos működésének fenntartása érdekében a maga módján a „home-office” lehetőségeit megteremteni, a védekezésre eszközöket beszerezni és használni – ezek minden vállalkozás életében jelentős extra költségeket is jelenthettek, hiszen a kereslet-kínálat volumenének változása (és az ebből következő áremelkedések és áruhiány) mellett még a szállítmányozási problémák is megnehezítették az eszközök beszerzését.

A pandémia hatására bevezetett korlátozásokat a legtöbb gazdasági ágazat megszenvedte. Kiemelendők a turizmus és a vendéglátás terén működő vállalkozások, melyek esetében volt olyan időszak, amikor egyáltalán nem fogadhattak vendéget. A vendéglátás esetében sokan igyekeztek kiszállítós, elviteles működésre áttérni, ami sok esetben szintén jelentősebb befektetést igényelt.

Emellett természetesen egyéb tevékenységeket is drasztikusan érintett, mint például a szórakozás, sport, kultúra, személyszállítás, a szépségipar területén tevékenykedő vállalkozásokat, és mindenkit, akik ezeknek a társaságoknak a működése során beszállítóként működtek.

2020 nyara mindenki számára némi fellendülést jelentett, ami a nyárral szintén távozott, hisz az ősz beköszöntével a második, majd 2021 márciusától a harmadik hullámmal is meg kellett küzdenünk.

Mára már túl vagyunk a járvány negyedik, s talán lassan már ötödik hullámán is, de valószínű, hogy sohaig velünk marad ennek a két évnek a hatása, mely egyre inkább örökkévalóságnak tűnik sokak számára.

2020 végére már mindenki látta, hogy a SARS-CoV-2 vírus hatása jelentősebb időszakot ölel fel a gazdasági életben, mint azt gondolták, és a korábbi szabályozási standardok már nem tudnak működni.

Felborultak a kereskedelemben a korábban ismert kereslet-kínálat mechanizmusok, pánikszerű felvásárlások kezdődtek, melyek a későbbiekben jelentősen mérséklődtek. Sőt, mondhatjuk azt is, hogy a pandémia hatására jelentősen átalakultak a fogyasztók vásárlási szokásai is.

Voltak iparágak, melyek szinte teljesen összeomlottak, de voltak olyanok is, melyek dinamikusan tudtak fejlődni és fejlődnek azóta is, és persze voltak olyan iparágak, melyek működését átalakították.

A pandémia időszakát tekintve a pénzügyi nehézségek is megjelentek újból, melyek a vállalkozók esetében nagy kihívásokat jelentettek mind a versenyszférában, mind a közsférában.

A COVID-19 megjelenését követően az országok kormányai reakciójának és intézkedéseinek hatására, a szokásos piaci ár elvének alkalmazásával és vizsgálatával kapcsolatban is újra kellett értelmezni a gyakorlati megvalósítás kérdéskörét, ennek céljából született meg 2020 decemberében egy útmutató, mely a COVID-19 vírus által érintett időszakokat tekintve kiemelten foglalkozik négy témakörrel:

- összehasonlíthatósági elemzés;
- veszteségek és a COVID-19 fajlagos költségek elosztása;
- kormányzati támogatási programok;
- előzetes árazási megállapodások („APA -k”).

A korábban kidolgozott és alkalmazott elvek a szokásos piaci árak meghatározása terén megbízhatóan működtek, viszont az új helyzet új körülményeket teremtett, melyek ugyan egyelőre csak a COVID-19 időszakát érintik, de minden bizonnyal a jövőre nézve is hasznos tapasztalatokat eredményeznek.

Az OECD által megfogalmazott útmutató célja, hogy az adózók és az adóhatóságok számára is segítséget nyújtson az érintett időszakban ésszerű vizsgálati módszer alkalmazásában, a szokásos piaci ár meghatározása érdekében, amit nemcsak az adózás vonatkozásában tudnak alkalmazni, de a befektetők és a tulajdonosok számára is kockázatfeltáró és ellenőrzési funkcióval bír. A versenyszférán kívül a közszférában és köztulajdonban álló gazdasági társaságok tekintetében is egyre inkább felerősödik a belső ellenőrzési funkció (Kovács, 2019).

A módszer egyik eleme, hogy minden vállalkozás esetében egyénileg dokumentálni kell a járvány miatti változásokat és a változások mértékének hatását.

Ehhez szükséges a vállalkozás piaci, működési és pénzügyi kockázatának a bemutatása.

A piaci kockázat bemutatás kiterjed az egyes termékek, illetve szolgáltatások iránti kereslet változására, a működési kockázat esetében a járvány okozta ellátási láncok működésére, a pénzügyi kockázatok terén pedig azt kell bemutatni, hogy az adott iparágat érintette-e a késedelmes fizetés vagy a fizetéseképtelenség megjelenése, a hitelfelvétel során pedig változott-e ebből eredően a kockázati besorolásuk.

Míndezek meghatározása során a COVID-19-cel érintett időszak vonatkozásában az egyes ügyletek pontos körülhatárolását elsődleges szempontként kell kezelni. Szükséges bemutatni, hogyan változtak a gazdaságilag jellemző kockázatok, funkciók és feladatok az adott vállalkozásnál és a cégcsoporton belül. A szokásos piaci ár elvének elemzése során az összehasonlíthatósági elemzés még mindig nagy jelentőségű.

Az összehasonlító elemzés a SARS-CoV-2 vírussal érintett időszak esetében

Míg a korábbiakban problémaként magyarországi vállalkozások esetén leggyakrabban az eltérő beszámolóformát és számvitelkategoriókat említettük, addig a jelenlegi helyzetben ezzel ellentétben a gondot az a generális probléma okozza, hogy az elemzés során mindig múltbeli adatokra tudunk támaszkodni, márpedig az összehasonlíthatósági elemzések esetében az alapelv, hogy azonos alapra kell hozni az időszakot, adatokat és a feltételeket. Ehhez szükséges bemutatni az értékesítési volumen, a kapacitáskihasználás, az

esetleges viselt járulékos, illetve rendkívüli költségek, az állami segítségnyújtás, beavatkozás mértékét, hatását, típusát és magát a számviteli kezelését előbb a járvány előtti, majd a járványt érintő időszak, a továbbiakban pedig a járvány utáni időszak tekintetében, amit külön tesztidőszakok alkalmazásával is megoldhatunk.

Ennek érdekében egy mélyebb elemzést kell bemutatnunk a korábbi elvárásokhoz képest, mely sokkal inkább fog támaszkodni a megfelelően kidolgozott vezető számviteli elvekre (Hegedűs, 2020).

Az egyes elemzések során szét kell választani, hogy a kapcsolt vállalkozások és a független vállalkozások tekintetében történtek-e változások, illetve amennyire csak lehet, közbenső pénzügyi kimutatásokat kell alkalmaznunk.

A COVID-19-cel érintett időszak esetében olyan kormányzati beavatkozások is voltak, melyek a működési időszakot is korlátozták, esetleg időszakosan teljes bezárást rendeltek el, ezeket az összehasonlítási időszak vonatkozásában nem lehet figyelmen kívül hagyni.

Az adott időszak elemzése során a makrogazdasági információk, statisztikai módszerek alkalmazása és az előre jelzett belső költségvetési adatok összehasonlítása is segítségünkre lehet, például makrogazdasági információk, országspecifikus GDP-adatok vagy iparági mutatók, a központi bankok, kormányhivatalok, ipari vagy kereskedelmi szövetségek által kiadott nyilvános jelentések.

Ezen elemzések során a cél, hogy bemutassuk, a bevételek és a kiadások miként változtak, abból a megközelítésből, hogy a jövedelmezőség hogyan alakult volna, ha a COVID-19 nem következik be.

Fontos kiemelni, hogy ezekre az elemzésekre akkor is szükség van, ha az eredményességben nem történt változás, hiszen az is valaminek az ok-okozati eredménye, ezért különösen ajánlott, hogy ne csak azon ügyletek elemzésére térjünk ki, melyek kapcsolt vállalkozásainkat érintettek, hanem a független felekkel bonyolított ügyletekre is, mivel a gazdasági hatások ebben az esetben megegyezhetnek, vagy hasonlóak lehetnek.

Ezt tudja elősegíteni az is, ha több vizsgálati módszert alkalmazunk, még akkor is, ha ezt semmilyen jogszabály nem írja elő.

A vállalkozás több éves adatainak bemutatásán és elemzésén túl annak az összehasonlító mintának a meghatározása is kérdéseket vetett fel, melyre a NAV a 2021. május 28-án kiadott iránymutatásában is kitér.

Az OECD által kiadott útmutató és a NAV által megfogalmazott irányelvek is rámutattak arra a problémára, hogy a COVID-19 országoként eltérő időszakban, eltérő kormányzati beavatkozásokkal és eltérő mértékben volt hatással a vállalkozások működésére.

Ennek érdekében a korábban használt összehasonlító adatok felülvizsgálat nélkül nem használhatóak a COVID-19-cel érintett időszakok vonatkozásában és azt követően sem.

Ajánlott új keresési kritériumok alapján meghatározni az összehasonlító mintát.

Az új keresési feltételek esetében célszerű a földrajzi terület alapján szűkíteni, hogy minél inkább olyan független vállalkozásokat találjunk, melyek hasonló gazdasági környezetben működnek.

A korábbi feltételek továbbra is fennállnak, miszerint alapkritérium, hogy független vállalkozások szerepeljenek a mintában, emellett tevékenységük amennyire csak lehet, megegyezzen, továbbá aktív, működő vállalkozások legyenek.

A SARS-CoV-2 vírussal érintett időszak tekintetében felmerült két olyan kérdéskör, melyek ideiglenesen a korábbi elvek átértékelését eredményezték.

Az egyik, hogy az összehasonlító mintában szerepeltethetőek-e a vizsgált időszakokban veszteséges vállalkozások.

Az összehasonlító mintában a jelenlegi gyakorlat alapján minimum három egymást követő évet kell figyelembe venni. Mivel a vizsgált üzleti év tekintetében csak korábbi évek adataira tudunk támaszkodni, ez a gyakorlatban azt jelenti, hogy a tárgyévet megelőző évek adatai adják az összehasonlító mintát.

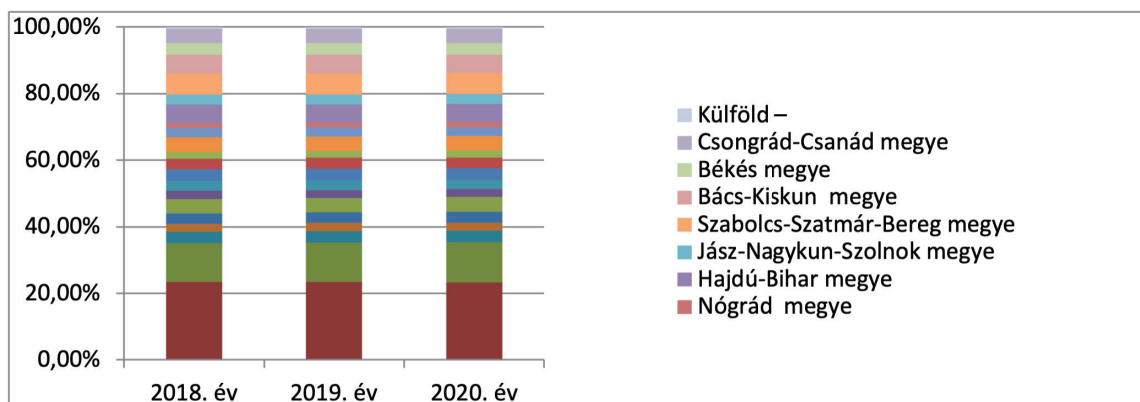
A vállalkozás folytatásának elve mindig prioritást élvez, ezért tartósan veszteséges vállalatokat a minta nem tartalmazhat, de ez nem zárja ki azt a nézetet sem, hogy a COVID-19 világjárvánnyal érintett időszakokban veszteséget elszenvedő vállalkozásokat nem szükséges kizárni a veszteség miatt a mintából.

A másik kérdéskör, hogy az összehasonlító minta adatainak összeállítása során szükséges-e földrajzilag szűkíteni, hiszen különböző országok esetében nem kizárólag számvetési eltérések vannak jelen az adott időszakban, hanem a korábban említett eltérő gazdasági környezet és kormányzati intézkedések, melyek hatásai jelentősek is lehetnek,

Magyarország ebből a szempontból homogén zónának tekinthető. A szűrési feltételek során az országon belüli székhelyre is lehetséges szűrni, viszont mivel ahhoz több telephely is kapcsolódhat, ezt a gyakorlatban már nem fogjuk tudni alkalmazni a szűrési feltételek esetében.

Jelenleg Magyarországon a vállalkozások közel 23%-a budapesti székhellyel van bejegyezve, emellett a második legnagyobb arányt a Pest megyében bejegyzett vállalkozások képviselik, melyek aránya 12% a 2018-tól 2020-ig terjedő időszakban.

1. ábra: A regisztrált gazdasági szervezetek száma gazdálkodási forma szerint, adott év december 31-én



Forrás: KSH, 2021a alapján saját szerkesztés

Az összehasonlító minta területi szűkítése szempontjából számunkra ez azt jelenti, hogy a Magyarországon belüli területi szűkítés nem változtathatja meg a következtetést, viszont, ha adott megyék esetében elegendő összehasonlító mintát találunk, nem feltétlenül szükséges az adatbázis tartalmát az ország egész területére kiterjeszteni.

Országhatáron túli minta esetében már az összehasonlíthatóság erősen sérülhet, ezért amennyiben elkerülhető, jelen időszak vonatkozásában külön ajánlott is, hogy a mintában szereplő vállalkozások magyarországi székhellyel rendelkezzenek.

Az OECD által kiadott útmutató megfogalmaz olyan ajánlásokat is, melyeket az adóhatóság még nem épített be a jelenlegi nyilvántartáskészítési szabályok közé.

Ilyen ajánlások például, hogy adjon lehetőséget az adózók részére az adóbevallás benyújtása előtt elvégzendő „kompenzációs kiigazítások” engedélyezésében, vagy hogy az adózók a bevallásuk benyújtásakor vegyék figyelembe az adóév lezárása után rendelkezésre álló információkat is és nem utolsósorban, hogy visszamenőlegesen módosíthassák azt.

Magyarország GDP adatai a SARS-CoV-2 vírussal érintett időszakok vonatkozásában

A magyarországi gazdasági folyamatok a pandémia előtt és alatt a vállalkozások életében jelentős tényezőként jelentek meg.

A magyar gazdaság a 2008-as, 2009-es gazdasági világválságot követően 2019-ig folyamatos fejlődést mutatott, még akkor is, ha 2012-ben az európai recesszió miatt visszaesés volt tapasztalható.

A folyamatos fejlődés után 2020 a Covid-19 járvány hatására erős visszaesést mutatott, de a gazdaság 2021-ben ismételen növekedésnek indult, miután az újonnan kialakult helyzethez a vállalkozások többségének, a gazdaság egészének sikerült alkalmazkodnia.

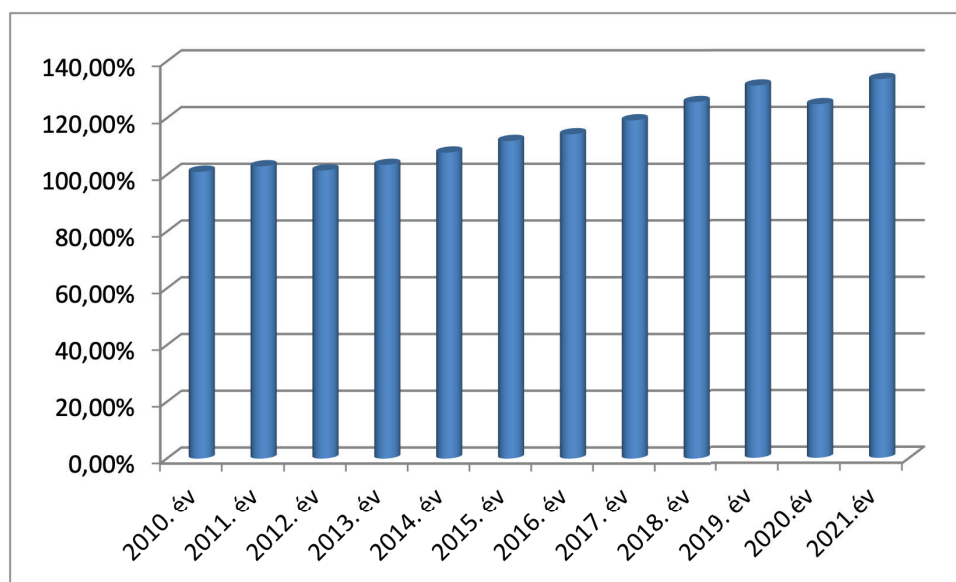
2. ábra: a GDP volumenváltozása Magyarországon a 2010–2021. év tekintetében



Forrás: KSH, 2020b és KSH, 2021a alapján saját szerkesztés

A fenti ábra az előző évhez mérten tartalmazza az adatokat, így alkalmas évről évre szemléltetni a változást. Ahhoz hogy bemutassuk, 2009-től kezdődően hogyan alakult a gazdaság teljesítménye, a változásokat a 2009. évi adatokhoz viszonyítva kell szemléltetni.

3. ábra: A GDP volumenváltozása (100% = 2009. év)



forrás: KSH, 2020b, KSH, 2021a alapján saját szerkesztés

A fenti ábra is jól mutatja, hogy a COVID-19 járvány ellenére a gazdasági teljesítmény 2021-ben a 2020. évi visszaesést követően elérte, sőt minimálisan meg is haladta a 2019. évi adatokat. 2019-ben a 2009. évi teljesítmény értékének 131,33%-a volt, míg 2021-ben az előzetes adatok alapján a 2009. évi teljesítmény 133,73%-a.

A gazdaság teljesítményének feltérképezése a szokásos piaci ár meghatározása érdekében és a vállalkozások teljesítményének megítélése szempontjából is kiemelt fontosságú.

Nem elég az adott vállalat működését vizsgálni, mivel ha gazdaságossági adataiban nem történik változás, a hazai trend vizsgálata nélkül téves következtetésekre juthatunk.

A magyarországi vállalkozások környezetének alakulása a COVID-19 világjárvány előtt és alatt ezért nélkülözhetetlen ágazati szinten, mivel az egyes ágazatokat eltérő módon érintette.

A 40/2020. (III. 11.) „Kormányrendelet Veszélyhelyzet kihirdetéséről” a Magyar Közlöny 2020. március 11-i, 39. számában jelent meg. 2020. március 16-tól kezdve bezárták az iskolákat és tantermen kívüli digitális munkarend lett bevezetve.

Ezt követően március 27-én hirdették ki, hogy másnapról április 11-ig kijárási korlátozások lépnek életbe az egész ország területén. A SARS-II vírus megjelenése, 2019 óta Magyarországon az alábbi időszakokat szokták kiemelni:

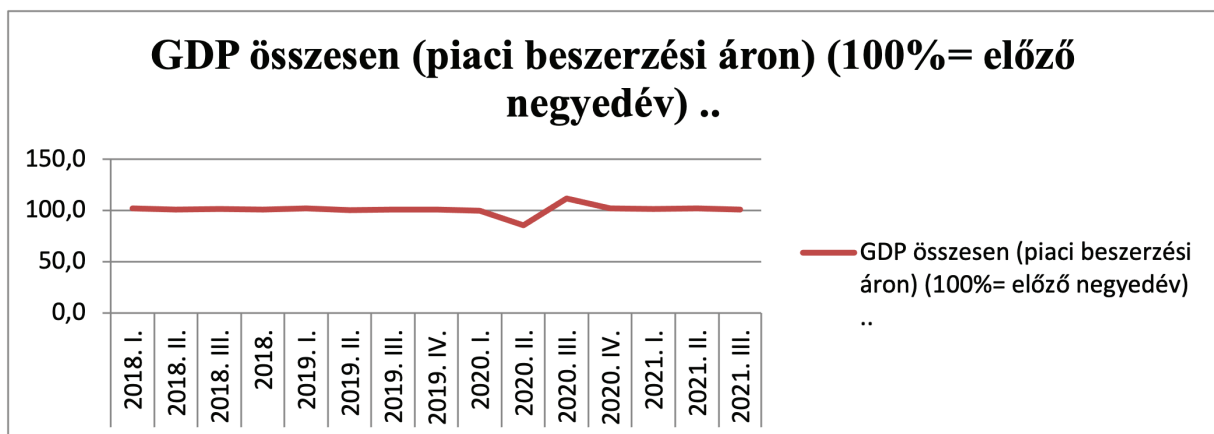
- Első hullám, 2020. március – május
- Második hullám, 2020. augusztus – 2020. december / 2021. január
- Harmadik hullám, 2021. február – május
- Negyedik hullám, 2021. október – 2021. december
- Ötödik hullám, 2021. január –

A kormány által meghatározott zárlatok:

- 2020. március szigorú zárlat, május 4-től enyhítések léptek életbe.
- 2020. novembertől járványügyi szigorítások
- 2021. március szigorú zárlat

A vállalatokat a járványidőszakban ért hatások a korábban ismertett GDP-volumenváltozások negyed-éves bemutatása révén szemléltethetők leginkább.

4. ábra: GDP összesen Magyarországon (piaci beszerzési áron I.)



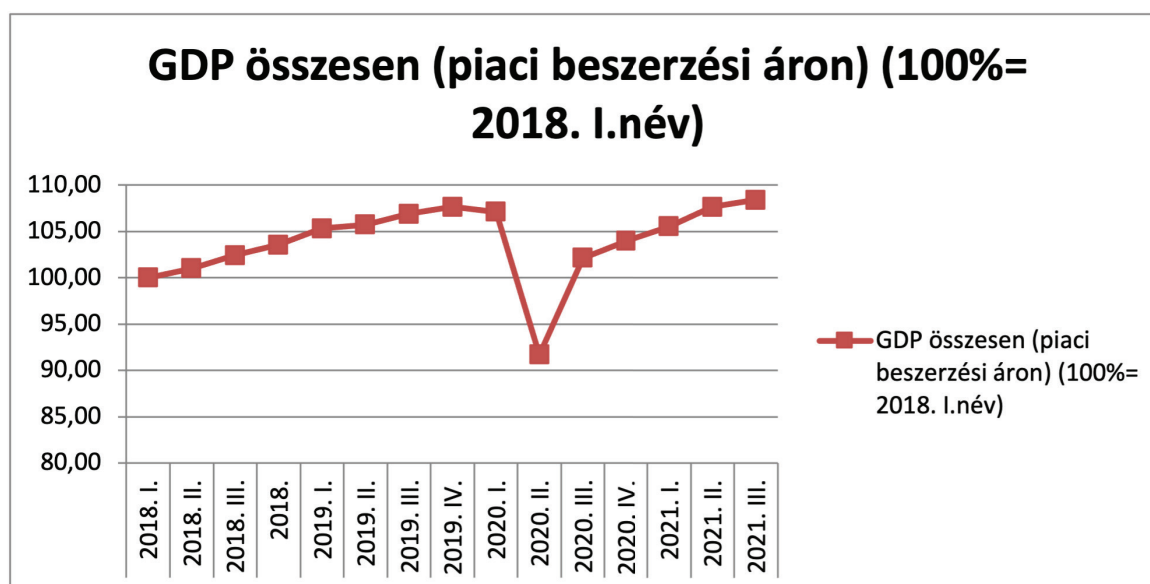
Forrás: KSH, 2021c alapján saját szerkesztés

A negyedéves adatok tekintetében megállapítható, hogy 2020. II. negyedévében, amikor a COVID-19 világméretű járvány először megjelent Magyarországon, volt egy megtorpanás a korábbi egyenletes fejlődéshez képest, az előző negyedévi 1% körüli növekedést közel 15%-os csökkenés váltotta fel, mivel 2020. II. negyedévében az I. negyedévhez képest 85,6% volt a GDP piaci beszerzési áron számított aránya.

2020. III. negyedévét követően egy kimagasló fejlődés után ismét sikerült visszaállni a korábban tapasztalt 1–2% közötti növekedési ütemre.

Abban az esetben, ha a viszonyítást olyan azonos alapra helyezzük, mint a 2018. I. negyedéves GDP-adata, akkor a COVID-19 gazdasági hatása érzékletesebben szemléltethető.

5. ábra: GDP összesen Magyarországon (piaci beszerzési áron II.)



Forrás KSH, 2021d alapján saját szerkesztés

2019. IV. negyedévében 2018. I. negyedévéhez képest a növekedés mértéke 7,63% volt, ami 2020. I. negyedévében még minimális csökkenést mutatott, de mivel márciusban jelentek meg Magyarországon a COVID-19 miatti első kormányzati intézkedések, már lehetett érezni a hatását, hisz a korábbi 7,63%-os növekedésről 7,09%-ra mérséklődött, majd 2020. II. negyedévében a 2018. I. negyedévi GDP értékét sem érte el, mivel annak a 91,67%-a lett mindössze. A csökkenés reálértéken 810 561 millió Ft volt.

A bruttó hazai termék (GDP) termelése 2015. évi átlagáron, nemzetgazdasági áganként, szezonálisan és naptári hatással kiigazított és kiegyensúlyozott negyedéves adatok szerinti 2018. I. negyedéves értéke 9 663 948 millió Ft, míg 2020. II. negyedéves értéke 8 853 387 millió Ft.

2020. III. negyedévében pedig 9 858 872 millió Ft.

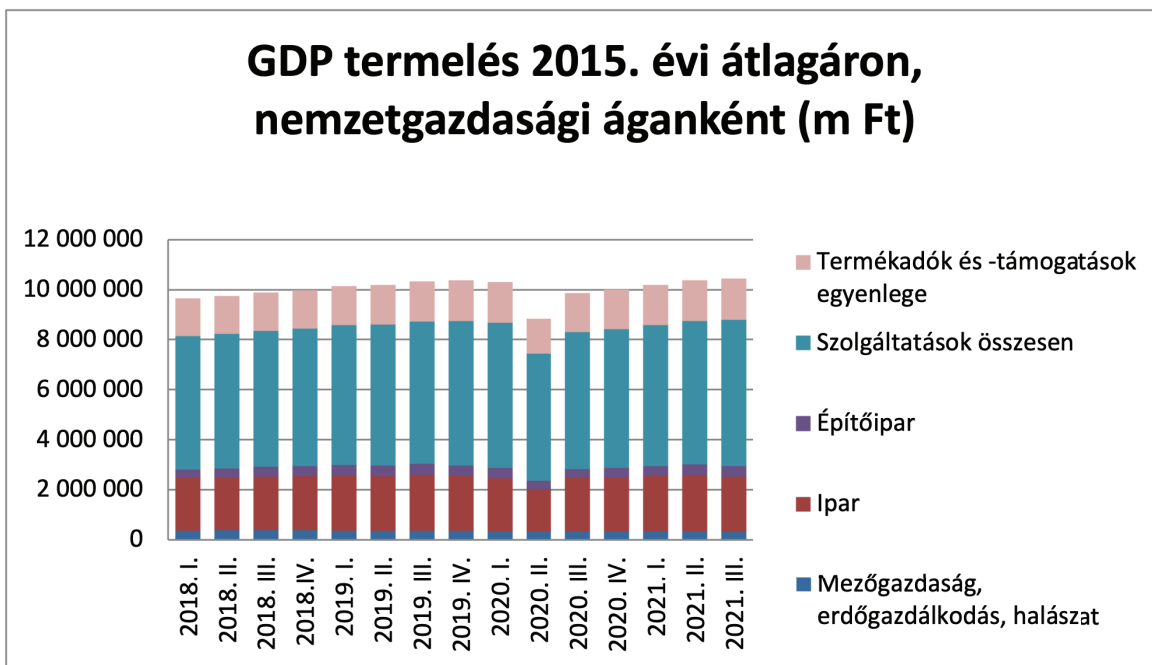
A GDP változását több tényező is befolyásolja, ezért azt nem lehet kijelenteni, hogy 2021. III. negyed-évét tekintve már utolértük magunkat, és a 2019. IV. negyedévi értéktől folytatjuk az életünket. Az viszont egyértelműen látszik, hogy 2020. II. negyedévét tekintve, a gazdaságot, a vállalkozásokat rendkívüli hatás érte, amihez általánosságban tudtak alkalmazkodni. Viszont ahhoz, hogy ezt egyértelműen megállapítsuk, 2020. II. és III. negyedévében minden vállalkozás életében meg kell vizsgálni a COVID-19 vírus okozta rendkívüli helyzet hatását.

Az is egyértelműen meghatározható, hogy 2020. III. negyedévében a II. negyedéves drasztikus visszaesést kompenzálta valamilyen mértékben a gazdaság, de egyértelműen látszik, hogy az országos átlagot tekintve 2021. III. negyedéve az az időszak, amikor a COVID-19 előtti időszakok adatait elérjük.

Tekintettel arra, hogy a különböző iparágak vonatkozásában ezek a hatások eltérőek voltak, az országos adatok értékelését követően ágazati szintű elemzés is elősegíti annak megítélését, hogy a vizsgált vállalko-

zás milyen mértékben illeszkedett a magyarországi székhelyű azonos vállalkozások működéséhez az adott időszakban.

6. ábra: GDP összesen Magyarországon (piaci beszerzési áron II.)



Forrás: KSH, 2021d alapján saját szerkesztés

A nemzetgazdaság ágankénti vizsgálata során kiderült, hogy mely ágazat milyen mértékben járul hozzá Magyarország GDP-termeléséhez.

1. táblázat: Magyarország GDP termelése 5 iparág tekintetében

Negyedév	Mezőgazdaság, erdőgazdálkodás, halászat	Ipar	Építőipar	Szolgáltatások összesen	Termékdók és -támogatások egyenlege	GDP összesen (piaci beszerzési áron)
2018. I.	3,71%	21,98%	3,34%	55,24%	15,55%	100,00%
2018. II.	3,75%	21,81%	3,65%	55,18%	15,59%	100,00%
2018. III.	3,77%	21,70%	4,02%	54,92%	15,58%	100,00%
2018. IV.	3,68%	21,77%	3,90%	55,02%	15,54%	100,00%
2019. I.	3,53%	21,68%	4,18%	54,91%	15,53%	100,00%
2019. II.	3,49%	21,41%	4,04%	55,40%	15,56%	100,00%
2019. III.	3,48%	21,71%	4,14%	55,11%	15,52%	100,00%
2019. IV.	3,47%	21,15%	3,78%	55,71%	15,58%	100,00%
2020. I.	3,14%	20,64%	3,96%	56,01%	15,74%	100,00%
2020. II.	3,65%	19,06%	3,95%	57,44%	15,76%	100,00%
2020. III.	3,30%	21,79%	3,48%	55,68%	15,79%	100,00%
2020. IV.	3,33%	21,58%	3,73%	55,27%	15,81%	100,00%
2021. I.	3,27%	21,87%	3,76%	55,25%	15,78%	100,00%
2021. II.	3,17%	21,83%	3,99%	55,15%	15,72%	100,00%
2021. III.	3,00%	21,11%	3,95%	55,97%	15,75%	100,00%

Forrás: KSH, 2021d alapján saját szerkesztés

A nemzetgazdasági ágazatok vizsgálata során a KSH csoportosítása alapján 5 főbb ágazatot érintően van mód további tényezők elemzésére.

2020. II. negyedévét tekintve az ipar termelésének aránya 2–3%-kal csökkent a korábbi, illetve az azt követő időszakhoz képest.

A szolgáltatások arányában pedig növekedés tapasztalható. Ez több olyan iparágat is magába foglal, amit a COVID-19 drasztikusan érintett akár pozitív, akár negatív értelemben. Ezért a szolgáltatások ágazatának további részletes elemzése indokolt.

A koronavírussal érintett időszakok tekintetében a fenti elemzés alapján levonható a következtetés: ahhoz, hogy egy vállalkozás 2020–2021-es működését megítéljük, szükséges az adott iparág minél szűkebb feltérképezése Magyarország vonatkozásában is.

Nem lehet összehasonlító mintát azonos alapra hozni, ha nem tárjuk fel, hogy az országos átlag alakulásához a vállalkozásunk hogyan viszonyul.

Az OECD által kiadott útmutatóban javasolt vizsgálati módszerek átgondolása és magának a vállalkozás tevékenységének ismertetése során a COVID-19 vírussal érintett időszakot és az azt követőket éppen ezek miatt indokolt bemutatni, mivel nincs olyan iparág, amelyet ne érintett volna a vírus gazdasági hatása.

Ha a vállalkozás működése során nem mutatható be az adott iparági trend, akkor az minden esetben külön indoklást, magyarázatot igényel.

Irodalom:

- 32/2017. (X. 18.) NGM rendelet a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről
- NAV (2021): Vállalati szintű adatokat tartalmazó nemzetközi üzleti adatbázisok alkalmazása a transzferárazásban, Nemzeti Adó- és Vámhivatal, 2021.05.28.
https://nav.gov.hu/ugyfeliranytu/nezzen-utana/tudjon_rola/Vallalati_szintu_adat20210528
- OECD (2020): GUIDANCE ON THE TRANSFER PRICING IMPLICATIONS OF THE COVID-19 PANDEMIC©
OECD 2020
- KSH (2020): Magyarország, 2020, Központi Statisztikai Hivatal https://www.ksh.hu/docs/hun/xftp/idoszaki/mo/mo_2020.pdf
- KSH (2021 a): Gyorstájékoztató – Bruttó hazai termék (GDP), 2021. IV. negyedév (első becslés)
<https://www.ksh.hu/docs/hun/xftp/gyor/gde/gde2112.html>
- KSH (2021b): 6.3.2.1.2. A regisztrált gazdasági szervezetek száma gazdálkodási forma szerint, december 31. (2011–)
- KSH (2021c): 21.2.1.9. A GDP termelésének volumenindexei nemzetgazdasági áganként, szezonálisan és naptári hatással kiigazított és kiegyensúlyozott negyedéves adatok [előző negyedév = 100,0%]
- KSH (2021d): 21.2.1.8. A bruttó hazai termék (GDP) termelése 2015. évi átlagáron, nemzetgazdasági áganként, szezonálisan és naptári hatással kiigazított és kiegyensúlyozott negyedéves adatok [millió forint]*
- Szóka, K. (2020): Controlling kihívások a pandémia (Covid-19) idején – újratervezés és prioritások, *GAZDASÁG ÉS TÁRSADALOM* 13 : 1 pp. 57–72. , 16 p.
- Hegedűs, M. (2021): *COVID 19 hatása a gazdaságra*,
Konferencia-előadás, XV. Soproni Pénzügyi Napok, „Fenntartható gazdaság – fenntartható pénzügyek” – pénzügyi, adózási és számviteli szakmai és tudományos konferencia, Soproni Egyetem Lámfalussy Sándor Közgazdaságtudományi Kar, Sopron, 2021
- Hegedűs, M. (2020): *A COVID-19 járvány okozta hatások a számvitelre és a beszámolóképzésre*, in: XIV. Soproni Pénzügyi Napok, „Gazdaságvédelem és pénzügyi kiutak” pénzügyi, adózási és számviteli szakmai és tudományos konferencia; A Soproni Felsőoktatásért Alapítvány, Sopron, pp. 90–97