

Baghy Eleonóra

## Az áfa-rezidensek helye a magyar külkereskedelmi termékforgalomban

*A külföldi vállalatok egyre nagyobb volumenű külkereskedelmi forgalmat bonyolítanak le a gazdasági tevékenységet nem folytató, magyar adószámmal rendelkező áfa-rezidenseiken keresztül. Ezek a speciális célra létrehozott vállalkozások a gazdaság több területén vannak jelen – ilyen például a raktározás, vagy a reexport –, legjelentősebb működési területük azonban a különféle bérmunka ügyletek lebonyolításában való részvétel. Különleges jogi helyzetükből fakadóan az áfa-rezidensek tevékenységének megfigyelése a külkereskedelmi statisztikában, valamint a GDP-számításoknál eltérő, ami a különböző területek adatai között lényeges eltérést okoz. Az áru-, a tulajdonjog-, illetve a pénzmozgás napjainkban tapasztalható különválása szintén nehezíti a gazdasági folyamatok nyomon követését. Emiatt a gazdaságstatisztika egyik legfontosabb módszertani feladata lett az áfa-regisztrációk tevékenységének mérése, és az adatkonzisztencia megteremtése mind nemzeti, mind nemzetközi szinten. Az egyre bonyolultabbá váló ügyleteket a cikk utolsó részében három esztanulmányon keresztül mutatjuk be.*

**Journal of Economic Literature (JEL) kódok:** F10, F23

**Kulcsszavak:** külkereskedelem, statisztika, bérmunka, áfa-regisztráció

A dolgozat célja megvizsgálni egy, a magyar külkereskedelemben egyre nagyobb részarányt birtokló *speciális forgalmazói csoport* szerepét, és összefoglalni a vele kapcsolatos értékelési problémákat. A téma felvetésének háttérében az áll, hogy a külkereskedelmi mérleg a rendszerváltás óta javuló tendenciát mutat: 2007-re a forintban mért deficit lecsökkent, 2008-tól kezdve pedig kiviteli többlet mutatkozik (1. táblázat).

1. táblázat

**Külkereskedelmi termékforgalom, 2001–2011 (folyó áron, milliárd forint)**

Év	Behozatal	Kivitel	Egyenleg
2001	9 665,1	8 748,2	-916,9
2002	9 704,1	8 874,0	-830,1
2003	10 695,4	9 643,7	-1 051,7
2004	12 218,9	11 232,4	-986,6
2005	13 145,5	12 425,5	-720,1
2006	16 224,7	15 591,1	-633,6
2007	17 374,5	17 344,5	-29,9
2008	18 503,5	18 440,4	-63,1
2009	15 517,5	16 574,0	1 056,4
2010	18 174,3	19 690,0	1 515,7
2011	20 392,3	22 321,7	1 929,5

Forrás: KSH

Felmerül a kérdés, hogy az egyenlegjavulás mögött tényleges reálgazdasági tendenciák, vagy egyéb jelenségek állnak-e. A vizsgálatok azt mutatják, az Európai Unióhoz való csatlakozást követően egy speciális forgalmazói csoport jelent meg a külkereskedelmi forgalomban, a külföldi vállalatok magyarországi áfa-rezidensei. Ennek a speciális vállalatformának a szerepe, tevékenységének megfigyelési problémái állnak a dolgozat középpontjában.

**Előzmények**

Az elmúlt mintegy 25 évben a magyar külkereskedelem szerkezete mind a termékösszetételt, mind az ügylettípusokat, mind a kereskedelemben szereplő vállalkozások számát és jogállását tekintve jelentős átalakuláson ment keresztül. A külkereskedelmi termékforgalmi statisztikai megfigyelés a korábbi időszakban elsősorban a határon átlépő termékmozgásra irányult. A forgalmat *normál külkereskedelmi ügyletek* jellemezték, amelyet – a nemzeti számbavételi rendszerek szempontjából – rezidens vállalkozások bonyolítottak le. Az áruk fizikai mozgása és a tulajdonjog átruházása ebben az időszakban általánosságban egy időben történt.

Az 1990-es évek második felétől a külkereskedelem-statisztikai megfigyelést kiterjesztették az *ipari vámszabad területekre*, pontosabban az ipari vámszabad területek és a külföld közötti árumozgásra, míg a belföld és a vámszabad terület közti forgalom nem került be a külkereskedelmi statisztika számbavételi körébe (2. táblázat).

2. táblázat

## Az ipari vámszabad területi forgalom alakulása, 1996–2004 (milliárd forint)

Év	Forgalom iránya	Összesen	Ebből	
			vámszabad terület	részarány (%)
1996	Behozatal	2 763,9	384,9	13,9
	Kivitel	2 392,3	433,2	18,1
	Egyenleg	-371,6	48,3	
1997	Behozatal	3 961,2	790,8	20,0
	Kivitel	3 566,8	945,5	26,5
	Egyenleg	-394,4	154,7	
1998	Behozatal	5 511,5	1 390,1	25,2
	Kivitel	4 934,5	1 777,9	36,0
	Egyenleg	-577,0	387,8	
1999	Behozatal	6 645,6	2 034,2	30,6
	Kivitel	5 938,5	2 559,0	43,1
	Egyenleg	-707,1	524,8	
2000	Behozatal	9 064,0	2 853,5	31,5
	Kivitel	7 942,8	3 568,3	44,9
	Egyenleg	-1 121,2	714,8	
2001	Behozatal	9 665,1	2 928,9	30,3
	Kivitel	8 748,2	3 839,5	43,9
	Egyenleg	-916,9	910,6	
2002	Behozatal	9 704,1	2 700,6	27,8
	Kivitel	8 874,0	4 101,9	46,2
	Egyenleg	-830,1	1 401,3	
2003	Behozatal	10 695,4	3 151,9	29,5
	Kivitel	9 643,7	4 487,8	46,5
	Egyenleg	-1 051,7	1 335,9	
2004 I-IV. hó	Behozatal	3 941,8	1 229,0	31,2
	Kivitel	3 506,8	1 662,2	47,4
	Egyenleg	-435,0	433,2	

Forrás: KSH

Az 1995. évi stabilizációs csomag jelentősen megnövelte a bértmunkához kapcsolódó adminisztratív terheket, ugyanakkor lehetővé tette magánvámraktárak létesítését is. Ez a jogszabályi előírás teremtette meg a feltételeit a vámszabad területi termelés és forgalom felfutásának. Egyszerűsített engedélyezési eljárást követően a vállalkozásoknak lehetőségük nyílt a termeléshez szükséges gépek behozatalára azok elvámoltatása nélkül, illetve a gazdasági vezetés adókönyvitéseivel ösztönözte a vállalatokat a vámszabad területi

befektetésre. Az engedély kiadásának feltétele volt, hogy a megtermelt árucikkek exportra kerüljenek. A könnyítések folytán a vámszabad területi tevékenység súlya folyamatosan emelkedett. A külkereskedelmi adatsorok két folyamatra hívták fel a figyelmet: korábban vámbelföldön termelő vállalatok vándoroltak át vámszabad területre, a bérmunka részaránya pedig csökkent.

Az egyik bérmunkát elemző tanulmány megállapítása szerint „a bérmunkához kapcsolódó növekvő bürokrácia tehát a kilencvenes évek közepétől nemcsak a nem bérmunkázókat riasztja el attól, hogy tevékenységüket bérmunkaként tüntessék fel, (...) hanem a bérmunkázókat is” (Antalóczy–Sass 1998:757). Ekkor már az ügylet a statisztikában nem bérmunkaként, hanem vámszabad területi exportként jelent meg, ami egyben felmentést jelentett a vállalkozóknak a korábbi adminisztratív kötelezettségek alól. A vámszabad területi termelésnek 2004-ben az EU-csatlakozás vetett véget, mivel működése ellentétes volt az uniós jogszabályokkal. A csatlakozásra való felkészülés utolsó időszakában a vámszabad területi gépeket, gyártósorokat az üzemeltetők elvámoltatták, ami az adatokban áruimportként jelent meg.

### Újabb tendenciák a külkereskedelmi forgalomban

Az uniós csatlakozás után, a közösségi jogszabályok életbe lépését követően számos változás következett be a külkereskedelmi forgalom szerkezetében. A külföldi működőtőke-áramlással összefüggésben a multinacionális cégek gazdasági szerepe tovább nőtt. Ez nem csupán a klasszikus gazdaságszerkezeti változásokat segítette elő, hanem – a cégek országhatárokon átnyúló tevékenységének következtében – a külkereskedelmi ügyletek összetettségének, transznacionálissá válásának folyamatát is. A globalizáció térnyerésével új üzleti konstrukciók jelentek meg – nem csupán a térségben, hanem általában a világkereskedelemben, amelyek számbavételi problémákat vetettek fel azáltal, hogy az ügyleteknél az *árumozgás*, a *pénzmozgás*, valamint a *tulajdonjog* átruházása egyre inkább *elkülönült* egymástól. Az ügyletek egyre inkább tartalmaznak áru- és szolgáltatás- külkereskedelmi elemeket is. A tranzakciók okmányai nem minden esetben teszik lehetővé annak megállapítását, milyen országok között bonyolódnak le az ügyletek, és milyen a résztvevő közötti tulajdonosi kapcsolat. Az országok gazdasági résztvevői között a *rezidens* cégek mellett egyre nagyobb szerepet kapnak a korábban már említett *nem rezidens* vállalatok, az áfa-regisztrációk és a *vámregisztrációk*. A hatályos jogszabályok szerint lehetőség van arra, hogy egy külföldi cég kereskedelmi tevékenység végzése céljából bejelentkezzen az általános forgalmi adó hatálya alá, és adószámot igényeljen, anélkül, hogy céget alapítana, telephellyel rendelkezne, vagy foglalkoztatottai lennének. A forgalmazó köteles áfabevallás benyújtására, de nem kötelezett társaságiadó-bevallás készítésére. A külföldi kereskedők vámregisztrációi csupán a vámoltatáshoz szükséges regisztrációs számmal rendelkeznek, és leginkább export tranzakciókat bonyolítanak le.

Az Európai Unióhoz való csatlakozással a forgalom mérése is változott: 2004 áprilisában a forgalom vámstatisztikai megfigyelése az unión kívüli országokra korlátozódott (Extrastat), a tagállamokkal lebonyolított külkereskedelem mérésére az Intrastat adatgyűjtési rendszert vezették be. Ez ezt is jelenti, hogy a kiviteli és behozatali adatok részben adminisztratív adatátvételtől (Extrastat), részben közvetlenül a forgalmazói csoporttól, adatgyűjtésből származnak (Intrastat). Az Intrastat rendszer a statisztikai megfigyelési kör kijelöléséhez

és adatellenőrzéshez áfaadatok is felhasznál. Az új adatforrásnak köszönhetően kerültek a külkereskedelem statisztika érdeklődési körébe az áfa-regisztrációk, amelyeket a magyar adószámuk nyomán 269-eseknek is neveznek (3. táblázat).

3. táblázat

**Bérmunkában érintett vállalatok és áfa-regisztrációk száma a külkereskedelmi termékforgalomban, 2003–2010 (darab)**

Ügylettípus	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Aktív bérmunka	1936	1634	750	623	539	497	465	457
Passzív bérmunka	265	520	350	290	263	269	244	265
Áfa-regisztrációk, export	1	55	95	133	154	187	214	215
Áfa-regisztrációk, import	16	98	150	187	219	260	285	292

Forrás: KSH

Ennek a csoportnak a súlya az EU-csatlakozáskor még jelentéktelen volt, napjainkra azonban kivitelben meghaladja a 10 százalékot. E szervezetek bekapcsolódnak olyan kereskedelmi konstrukciókba, mint például a közvetítő kereskedelem (merchandising) és a rejtett tranzitforgalom (quasi-transit trade). Ezekről az ügyletekről a későbbiekben lesz szó. A bérfeldolgozást végző, illetve végeztető vállalkozások körében az átlagosnál is jelentősebb a részvételük.

Az áfa-rezidensek bekapcsolódásával egyre fontosabbá vált a különféle statisztikai eredmények összehasonlító vizsgálata (külkereskedelmi és fizetési mérleg, GDP-adatok és hasonló), melynek célja az eltérések okainak feltárása, az új jelenségek magyarázata, illetve a *konzisztenciára* való törekvés. Nehezíti a közvetlen összevetést, hogy az információk a különböző statisztikákban eltérő részletezettségben és eltérő tartalommal állnak rendelkezésre. A külkereskedelmi és az úgynevezett nemzeti számlák rendszerébe tartozó adatok összehasonlításánál az alábbi különbségeket kell figyelembe venni:

- A nemzeti számlák rendszere csak az összes kiviteli és behozatali forgalmat tartja nyilván, a partnerországokra vonatkozóan nem rendelkezik adatokkal. Viszont mindkét számbavételi rendszer használja a gazdasági szereplők adószámát, így a vállalati szintű összehasonlítás lehetséges.
- A nemzeti számlák rendszere a rezidens szervezetek adatait dolgozza fel könyvelési adatok alapján. A külkereskedelmi statisztika ezen felül az áfa- és a vámregisztrációk forgalmát is tartalmazza. Az áfa-regisztrációk és a rezidens vállalatok közti kapcsolatról rendelkezésre állnak – általában közvetett – információk (mely rezidenssel van kereskedelmi kapcsolatban, illetve kivel végeztet bérfeldolgozást stb.). Ezek alapján – a nemzetközi gyakorlatnak megfelelően – a nem rezidens adatait imputálják a kapcsolódó rezidens vállalat adataihoz. Az így nyert információk már alkalmasak az összehasonlításra (4. táblázat).

4. táblázat

**A külkereskedelmi termékforgalom adatai a külkereskedelem statisztikában és a nemzeti számlákban, 2003–2010 (millió forint)**

Év	Termélexport		Termékimport		Egyenleg	
	Külkereskedelmi forgalom	Nemzeti számlák felhasználási oldal	Külkereskedelmi forgalom	Nemzeti számlák felhasználási oldal	Külkereskedelmi forgalom	Nemzeti számlák felhasználási oldal
2003	9 643 710	9 641 739	10 695 408	10 380 495	-1 051 699	-738 756
2004	11 232 376	11 212 705	12 218 949	12 006 124	-986 573	-793 419
2005	12 425 491	12 352 654	13 145 545	12 992 617	-720 054	-639 963
2006	15 591 065	15 447 995	16 224 713	16 111 752	-633 648	-663 757
2007	17 344 509	17 059 865	17 374 450	17 254 546	-29 941	-194 681
2008	18 440 431	18 127 033	18 503 490	18 445 392	-63 059	-318 359
2009	16 573 977	16 086 862	15 517 527	15 445 397	1 056 450	641 465
2010	19 690 045	19 028 295	18 174 348	18 166 036	1 515 697	862 259

Forrás: KSH

A Magyarországon tevékenykedő áfa-rezidensek legjellemzőbb tevékenységi körei, és az ehhez kapcsolódó megfigyelési problémák a következők:

*Disztribúciós tevékenységgel foglalkozó áfa-rezidensek.* A külföldi cég a helyi piaci részvételhez raktárt bérel, és igénybe vesz (vásárol) belföldi logisztikai szolgáltatást. Az áru különböző országokból érkezik, és a környező országokban, részben pedig belföldi piacon adják el, a beszerzésinél magasabb áron. A külkereskedelmi adatokban az ügyleteket bruttó módon számolják el. A realizált árnövekedés miatt a tranzakció export oldalán magasabb érték jelenik meg, ami pozitív szaldót generál. A nemzeti számlák rendszerében a keletkezett nettó jövedelmet, minthogy nem rezidensek közötti ügyletről van szó, nem veszik figyelembe.

*Kereskedelmi célú áfa-regisztráció.* Tevékenysége a forgalom egyik irányára terjed ki: vagy belföldi eladási célból bonyolít le behozatalt, vagy rezidens vállalkozástól vásárol export céllal árut. (Magyarország esetében ez utóbbi a jellemző.) Az esettanulmányok alapján feltételezhető, hogy vállalatszervezési megfontolások állnak a jelenség mögött: a rezidens leányvállalat kereskedelmi részlege a forgalom egy részét saját adószámon, egy másik részét áfa-regisztrációként bonyolítja le, az előbbinél magasabb árszinten.

*Aktív feldolgozás.* A külföldi anyavállalathoz tartozó áfa-regisztráció alapanyagokat és részegységet importál, majd ad át az ugyanazon tulajdonosi csoporthoz tartozó rezidens összeszerelő üzemnek, a készterméket pedig értékesíti (belföldön, vagy a nemzetközi piacon). Az áfa-regisztráció bonyolítja le a bér munka anyag- és késztermék-forgalmát, ez kerül a külkereskedelmi statisztikába. A bér munkadíjat a külföldi anyavállalat és az összeszerelést végző rezidens vállalkozás között közvetlenül számolják el. Nemzeti számla szempontból az áfa-regisztráció és a rezidens közti alapanyag-átadás behozatalt, míg a külföldi által számlázott bér munkadíj kivitelnek minősül, emiatt a két statisztika által mért adatok rendre nagy eltérést mutatnak.

*Rezidensek közötti közvetített kereskedelem.* A feldolgozást végző vállalat az alapanyagot közvetlenül importálja, a készterméket azonban áfa-regisztráció közbeiktatásával

értékesíti belföldön, egy másik rezidens szervezetnek. A külkereskedelmi statisztika csak a behozatali forgalmat tartalmazza, a rezidens és az áfa-regisztráció közti ügylet nem része a megfigyelésnek.

A másik oldalról szemlélve, az *Európai Unió* statisztikai hivatalának jogos igénye, hogy a tagországok egymással lebonyolított forgalma *szimmetrikus* legyen: amit A ország B országba irányuló exportként regisztrál, az jelenjen meg B országban mint A országból érkező import. A bilaterális vizsgálatok, az úgynevezett „tükörstatisztikák” azonban jelentős eltéréseket mutatnak ki.

A kérdéskörrel nemzetközi szakértői fórumokon foglalkoznak, ezek közül a 2011-ben Genfben megrendezett tanácskozássra készült ENSZ és Eurostat közös kiadvány (*UN 2011:1. fejezet*), amely a multinacionális vállalatok tevékenységével összefüggő, a nemzeti számlákat érintő mérési problémákat az alábbiakban határozza meg:

- 1) A multinacionális vállalatok nemzetközi kereskedelmi tevékenységét a termelés hatékonyságának maximalizálása és az adóterhelés minimalizálása vezérli.
- 2) A külföldi közvetlen beruházások (FDI) szerepének növekedésével válik egyre nehezebbé a működőtőke- és jövedelemáramlások nyomon követése.
- 3) A cégcsoporton belül a leányvállalatok között lebonyolított export/import forgalomban transzferárzás használata (a tényleges piaci árak hiánya).
- 4) A multinacionális vállalatok tevékenységük finanszírozásához és egyéb célokra off-shore eszközöket, használnak. Ezek az úgynevezett speciális célú vállalkozások (SCV, special purpose entities/SPEs)
- 5) A szolgáltatás- külkereskedelem, ezen belül a termékek külföldi megmunkálási célú exportja, tulajdonosváltás nélkül.
- 6) A közvetített kereskedelem (merchandising) térnyerése. Egyre több külkereskedelmi ügylet bonyolódik le olyan konstrukcióban, amelyben az áru úgy jut el A országból B országba, hogy nem érinti azt a harmadik országot, ahol az áru tulajdonosa rezidens.
- 7) Szellemi tulajdonnal való kereskedelem.
- 8) Az adminisztratív adatforrásokból rendelkezésre álló információk hiányos volta a vállalatcsoportok gazdasági tranzakcióinak, illetve a nemzetközi keretek között szervezett termelési folyamatoknak a megértéséhez.
- 9) A munkaerő nemzetközi vándorlása, és az ebből származó munka- és egyéb jövedelmek allokációjának kérdése.

A felsorolt problémák közül több kérdéssel találkozunk a magyar export- és importadatok elemzése során. Az értékelési problémák megértéséhez szükséges néhány összetett ügylet pontosabb feltérképezése.

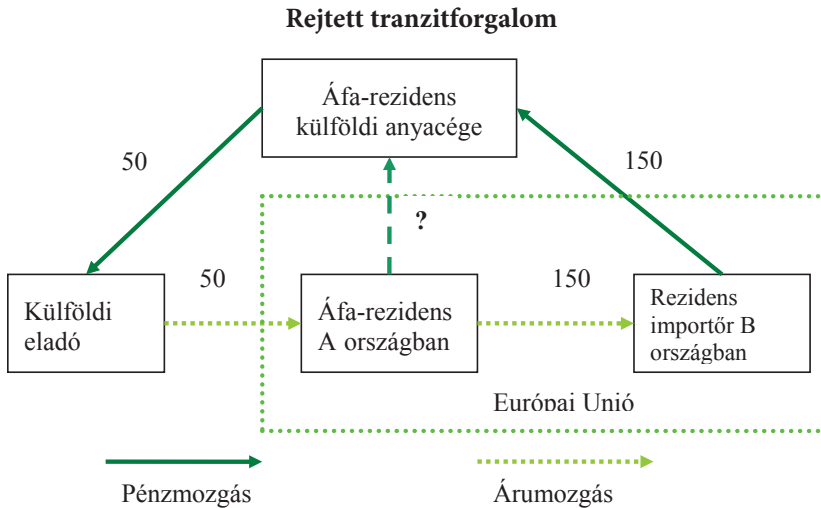
### *Tranzit forgalom*

Termékeknek megállás nélküli áthaladása egy adott ország területén, egy harmadik ország vagy egy másik tagállam elérése céljából. Az ügylet a tranzitország szempontjából nem része sem a külkereskedelmi termékforgalomnak, sem a fizetésimérleg-statisztikának, sem pedig a nemzeti számlák rendszerének.

### Rejtett tranzitforgalom

A rejtett tranzit annyiban hasonlít a tranzitforgalomhoz, hogy az áru áthalad egy harmadik országon (A), miközben eljut a feladó országból (Y) a végfelhasználó országába (B). Ebben a konstrukcióban azonban A ország egy nem rezidens vállalkozása áruimportot bonyolít le, majd továbbexportálja a terméket a végső felhasználási országba, a beszerzésinél magasabb áron (1. ábra).

1. ábra



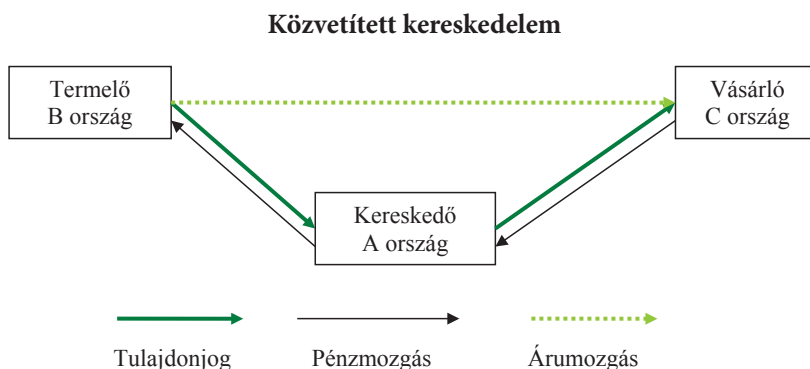
A nem rezidens vállalkozás nem válik tulajdonossá, a tulajdonos valószínűleg egy további ország (X) multinacionális vállalata. A forgalom nem szerepel A ország külkereskedelmi statisztikájában, mivel nem került rezidens vállalkozás tulajdonába. Az eredeti ország, ahonnan az áru érkezik, nem tagja az uniónak, míg a közvetítő és a végfelhasználó ország igen. Az áru tulajdonosa a konstrukció szerint lehet EU-rezidens, vagy EU-n kívüli országban rezidens. A ország áfa-regisztrációja elvámoltatja az árut, s továbbküldi B országba. B ország behozatali adataiban megjelenik az áru eredeti értéken mint harmadik országból származó forgalom (Extrastat / származási ország szemlélet), valamint unión belüli forgalomként is (Intrastat / feladó ország szemlélet) a magasabb értéken.

### Közvetített kereskedelem

Egy A országban rezidens vállalkozás által lebonyolított termékforgalmi ügylet B és C ország (az A ország szempontjából) nem rezidens vállalatai között zajlik le – úgy, hogy az áru az ügylet lebonyolítása során nem halad át A ország határán (2. ábra).



2. ábra



A közvetített kereskedelmi ügylet tárgya lehet késztermék, szolgáltatás, vagy bérmunka késztermék. Ez utóbbi esetben általában a multinacionális cég anyavállalata a közvetítő a leányvállalatok között.

A fennálló rendelkezések alapján az ügylet nem része a közvetítő ország külkereskedelmi forgalmának. Az 1993-as System of National Accounts (SNA) rendelkezései alapján a közvetített kereskedelem a rezidens nemzeti számláiban a vásárlás és eladás értékkülönbözete szerepelt mint kereskedelmi szolgáltatás ellenértéke. Az új, 2008-as SNA alapján a vásárolt terméket negatív exportként, míg az eladást exportként (közvetített kereskedelmi értékesítés) kell elszámolni.

### *Transzferárzás*

A transzferárak a multinacionális vállalatok által a vállalatcsoporton belül alkalmazott elszámoló árak. A nemzetközi szakirodalom (Diewert és szerzőtársai 2004) négyféle transzfer árképzési módszert különböztet meg:

- Összehasonlító árak (*external market, arm's-length*) módszere.
- Vizonteladási (*efficient*) árak módszere.
- Profitmaximálási célú (*profit maximizing*) árképzés.
- Költség és jövedelem (*economic*) módszer.

A harmadik esetben az elsődleges cél az adószintek eltéréséből fakadó előnyök kihasználása. A nemzeti adó- és vámhatóságoknak joguk van az alkalmazott ár felülvizsgálatára, ami a multinacionális cégek árképzését befolyásolja.

### *Bérmunkaforgalom*

Bérmunka esetén a bérmunkát végző vállalkozás egyes technológiai folyamatokat, műveleteket végez el a megrendelő által rendelkezésre bocsátott (hozott) anyagon, félkész terméken. A bérmunkára átvett anyagot, félkész terméket a bérmunkát végző vállalkozás nem vásárolja meg, az a megrendelő tulajdonában marad. A bérmunkaszerződés vonatkozhat új termék előállítására vagy részműveletek elvégzésére.

A klasszikus bér munka-konstrukciónak két szereplője volt, a bér munkáztató és bér munkát végző vállalat. A két cég között általában nem volt tulajdonosi kapcsolat. A termelőtevékenység globális szerveződése nyomán a folyamat komplexé vált:

- Az alapanyagok és részegységek a világ több pontjáról érkeznek a bér munkát végző termelővállalathoz.
- A bér munka egyes munkafolyamatait különböző országokban végzik.
- A késztermék közvetlenül a végfelhasználó országokba kerül kiszállításra.

A jogszabályi keretek előírása szerint azokban az esetekben, amikor az alapanyag több országból érkezik, vagy a készterméket több országba szállítják ki, szükség van a bér munkáztató anyavállalat áfa-regisztrációjának bekapcsolására a bér munkát végző országban. A folyamat a már korábban említett következményekkel jár, az áru, a pénz és a tulajdonjog mozgása elszakad egymástól. Viszonylag új jelenség a *többfázisú feldolgozás* (multiprocessing) elterjedése is. Ez annyit jelent, hogy a termelési folyamat egy részért nem az eredeti bér munkázó végzi, hanem egy alvállalkozó. A fizetési mérleg és külkereskedelmi statisztikai összehasonlítás szempontjából fontos szétválasztani a többfázisú feldolgozást két alapesetre: az egyiknél a bér munkáztató áll kapcsolatban mindkét feldolgozást végzővel, a másiknál a bér munkázó és az alvállalkozó áll közvetlen üzleti kapcsolatban.

A nemzeti és nemzetközi statisztikai intézmények keresik a megoldási lehetőségeket a gazdasági folyamatok pontosabb méréséhez. Írországból a kiemelt cégek minden statisztikai jelentése egy *központi osztályra* fut be, ahol a konzisztencia-vizsgálatot végzik. Fontos elem a személyes kapcsolattartás, amely lehetővé teszi többlet-információk felhasználását is.

A KSH-ban kidolgozzák a *mezovalidálás* módszerét, melyben a különböző területekről delegált szakértők együttesen vizsgálják a céges adatokat. A mezovalidálásnak része a rendszeres személyes kapcsolattartás, amelyet a tisztázni kívánt kérdések megfogalmazása előz meg.

### **A bér munka forgalom jellemzői Magyarországon**

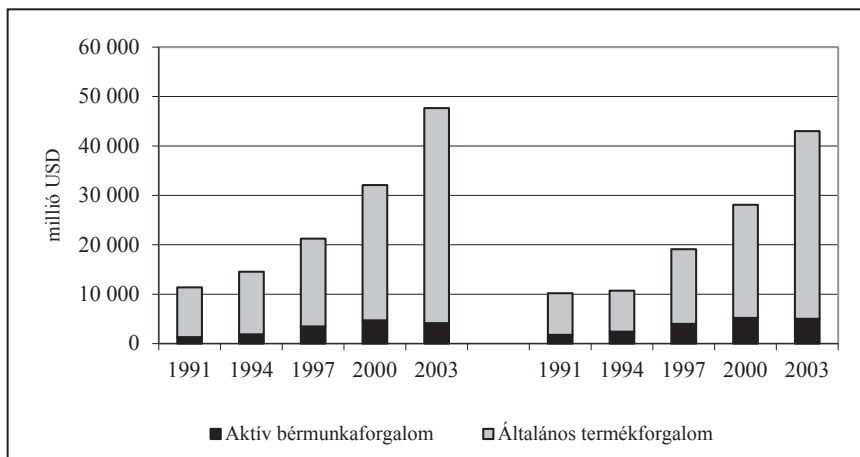
A gépek és szállítóeszközök részaránya a termékek behozatalában évek óta 50 százalék körüli, míg a termékcsoport kiviteli súlya kétharmados. A volumenhordozó, legnagyobb értékben forgalmazott termékek a behozatalban alkatrészek és részegységek, míg az áruexportban a késztermékek dominálnak. Az adatok azt mutatják, hogy az ország gazdaságában jelentős szerepet játszanak az összeszerelő üzemek. Ennek ellenére az aktív bér munkaexporton belüli részesedésük lecsökkent, az 1996–2007-es időszakban 24-ről 5 százalék körülire. Az összeszerelő tevékenységet, illetve a gyártási folyamat egy szakaszát tipikusan multinacionális vállalatok magyarországi leányvállalatai végzik. Felmerül annak lehetősége, hogy a tényleges bér munka normál ügyletként jelenik meg a hivatalos statisztikában. Nehezíti a folyamatok értelmezését, hogy az alapanyagok és részegységek különböző országokból és különböző közvetítőkön keresztül érkeznek az összeszerelő üzembe. (Az esettanulmányok között ismertetünk egy bér munkához kapcsolódó összetett ügyletet.)

## Előzmények

Az 1970-es évektől megjelent a hazai külkereskedelmi forgalomban az *aktív*, tehát a külföldi vállalat megbízásából végzett magyarországi *bérmunkaforgalom*. Ebben az időszakban leginkább német és osztrák vállalkozások kötöttek bérmunkaszerződést magyar cégekkel. A legnagyobb bérmunkázók könnyűipari vállalatok voltak, a tipikus termékek pedig a cipők és a konfekcionált ruházati termékek. A bérmunka konvertibilis devizabevételt biztosított az érintett vállalatoknak, amelyért a megszokottnál magasabb minőséget és szigorúbb szerződéses fegyelmet követeltek meg. A gazdasági vezetés a bérmunkával szemben a kooperációs együttműködések támogatása. A statisztikai megfigyelés teljes egészében biztosított volt, mivel a kivitel és a behozatal adatait a külkereskedelmi vállalatok jelentették. A külkereskedelmi statisztika adatforrása 1991 januárjától a vámnyilvántartás lett, amely továbbra is biztosította a külkereskedelmi, ezen belül a bérmunka forgalom teljes körű megfigyelését. Ettől az időponttól változott azonban a külkereskedelmi statisztikai számbavétel módja, a korábbi nettó szemléletet felváltotta a bruttó megfigyelés. A bérmunkához kapcsolódó vám- és áfa-mentesség nyomán az aktív bérmunka értéke nőtt, de a részaránya a kivitelhez és a behozatalhoz viszonyítva egyaránt csökkent (3. ábra).

3. ábra

**A külkereskedelmi termékforgalom alakulása az  
1991–2003-as időszakban**



Forrás:KSH

## Újabb tendenciák

Az 1990-es évek végén Magyarországon is megjelentek a bérmunkában érdekelt nemzetközi vállalatok. A korábbiakkal ellentétben – amikor a bérmunkázó magyar, saját termeléssel is rendelkező vállalat volt – a bérmunkát végző gyártók, privatizáció, vagy új beruházás következtében, egyre inkább multinacionális cég leányvállalatai lettek. A konstrukcióban érdekelt köre is változott:

- a.) A termékeiket alapvetően bér munkáztatással előállító nemzetközi vállalatok, melyek tevékenységét nagyfokú mobilitás jellemzi; részvételük a hazai gazdaságban konjunktúra-függő.
- b.) Összeszerelő tevékenységet végző nemzetközi vállalatok, amelyeket nagyfokú flexibilitás jellemez: a megrendelések függvényében változik a termelőkapacitásuk.

A termelést továbbra is a viszonylag *egyszerű*, betanított munkával elvégezhető összeszerelő tevékenység jellemzi. Ez egyben azt is jelenti, hogy a kapacitások a gazdasági környezet változásának hatására bármikor áttelepíthetők más országba. (Konkrét példaként az X-box játékkonzol gyártását lehet említeni: a bér munkáztató az IBM volt, amely európai piacra szánta a Magyarországon készült termékeit. A bér munkát végző a Flextronics volt. A gyártás 2001. negyedik negyedétől 2002. harmadik negyedévéig zajlott Sárváron, majd a kapacitásokat – gazdaságossági tényezőkre hivatkozással – a Flextronics áttelepítette Kínába.)

A bér munkaugyletek esetén az adójogszabályok előírják, hogy ha a bér munka végterméke nem kerül vissza a megrendelő országába, akkor a megrendelőnek Magyarországon regisztrálnia kell magát, hiszen megvalósul a közösségi vagyonmozgatás. A megrendelőnek kell, hogy legyen Magyarországon egy adószáma (*Csátaljay 2009*). A többfázisú, illetve a több beszállítót/végfelhasználót érintő ügyletek esetében a fenti rendelkezés miatt általánossá vált a külföldi vállalatok áfa-regisztrációinak bekapcsolódása a termelési és értékesítési folyamatokba, felvetve ezzel a rezidens vállalatok teljesítményének értékelési és elszámolási kérdéseit.

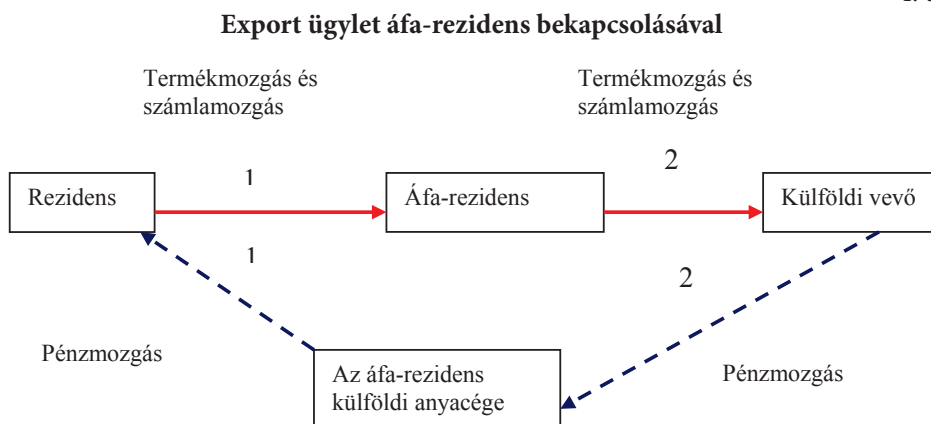
### **Esettanulmányok**

Az esettanulmányok között három többszereplős külkereskedelmi ügyletet ismertetünk, egy kiviteli, egy behozatali és egy bér munka ügyletet. Mindhárom esetben a résztvevők között ott van egy külföldi multinacionális vállalat áfa-rezidense is. Az első két esettanulmányt a *Strategic issues related to measuring international transactoins* című szemináriumon ismertették (*Csizmazia 2008*), míg a bér munka ügylet Bány Anita Workshop on practical issues in the implementation of BPM6 rendezvényen 2011. november 8-án tartott előadásának volt része (*Bány 2011*).

#### *Export ügylet*

A magyar rezidens ad el az áfa-rezidensnek belföldön, majd az áfa-rezidens külföldre ad el (4. ábra).

4. ábra



Ebben az esetben a rezidens vállalkozás és a nem rezidens áfa-regisztráció ugyanabban az országban tevékenykedik. Az ügylet során a termék- és számlamozgás a következőképpen alakul: a rezidens és az áfa-rezidens között belföldön (1), majd belföldről külföldre (2). Pénzmozgás: az áfa-rezidens anyacégének számlájáról a rezidens céghez történik az átutalás (1), illetve a vásárló külföldi vállalatától az anyacég számlájára (2).

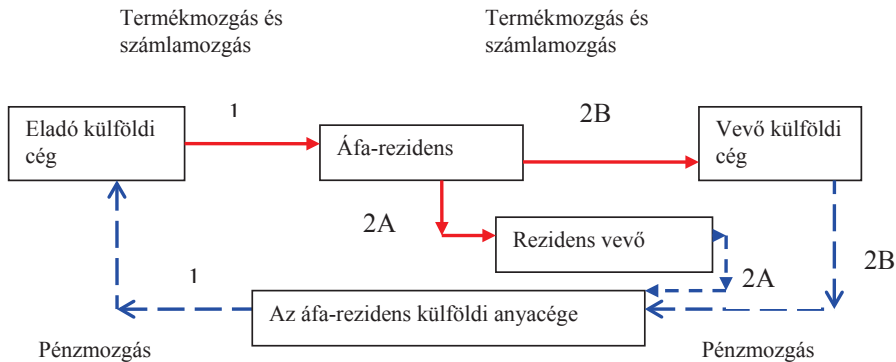
Az áfa-rezidens közbeékelődésével a tranzakciónak a külkereskedelmi termékforgalmi statisztikában és a fizetésimérleg-statisztikában mért értéke eltér. A rezidens és az áfa-rezidens közötti ügylet az áfarendszer szempontjából ugyanis belföldi ügylet, a rezidens a számlát az áfa-rezidens nevére állítja ki és szerepel mindkettőjük áfa-bevallásában, de a termék átkerül az áfa-rezidens anyacégének tulajdonába és könyveibe. A *pénzforgalmi statisztika* szempontjából az export tranzakció már a rezidens és az áfa-rezidens között lezajlik. A külkereskedelmi *termékforgalmi statisztika* az áfa-rezidens (lényegében az anyacége) és a külföldi vevő közötti tranzakció értékét méri.

#### *Import ügylet*

Az áfa-rezidens importál, majd „A” eset: rezidensnek ad el, illetve „B” eset: külföldre ad el (5. ábra).

„A” esetben a termék- és számlamozgás: az első fázisban külföldről belföldre (1), azaz az eladó külföldi cég és az áfa-rezidens között, a második fázisban belföldön az áfa-rezidens és a rezidens vállalat között történik („2A”). Pénzmozgás: a magyar rezidens-től az áfa-rezidens külföldi anyacége („2A”), és az anyacég és külföldi eladó között történik (1).

### Import ügylet áfa-rezidens bekapcsolásával



A külkereskedelmi statisztika szempontjából az import az első fázisban megvalósul, a pénzforgalmi statisztika azonban a második tranzakció értékét méri, amelynek értéke eltér az első tranzakciótól.

„B” esetben a termék- és számlamozgás: csak a második fázisban van különbség, mert a terméket exportálják („2B”), a két tranzakció együtt reexportot valósít meg. Pénzmozgás: külföldi cégek között történik („2B”), rezidens nincs involváltva.

A külkereskedelmi statisztika mindkét tranzakciót méri, a fizetési mérleg statisztika azonban egyiket sem.

Az első esetet és a második példa „A” részét az jellemzi, hogy a külkereskedelmi statisztika által mért export értéke magasabb, mint a pénzforgalmi statisztikában mért kivitel, míg az importé alacsonyabb, mint a pénzforgalmi statisztika által regisztrált behozatal.

A „2B” esetben is eltérhet a külkereskedelmi termékforgalmi statisztikában mért beszerzési és értékesítési ár, a forgalom egésze és az esetleges egyenleg nem jelenik meg a pénzforgalmi statisztikában. Mindkét esetben a statisztikák eltérése nem rezidens vállalkozások könyveiben realizálódik.

A gyakorlatban a fenti alapeseteken kívül a külkereskedelmi tranzakciók számos variációja fordulhat elő áfa-rezidensek közreműködésével, így például: ha az ügylet áfaraktár közbeiktatásával, illetve feldolgozást követő újrakivitellel összekapcsolva valósul meg.

Az esettanulmány készítésekor a külkereskedelmi termékforgalmi és a pénzforgalmi statisztika eltérő mérésének, illetve a külföldön realizálódó bevételeknek a becslésére három módszert vizsgáltunk meg:

*Az egyenlegek eltéréseinek módszere.* A KSH-nak sikerült körülhatárolni egy olyan rezidens vállalati kört, melyhez a jelentős forgalmat lebonyolító áfa-rezidensek mint tranzaktorok hozzákapcsolhatók. Az így definiált rezidensekre, valamint áfa-rezidensekre becsültük a fizetési mérleg tranzakcióknak „megfelelő” forgalmakat, tehát a számlaszerinti értéket és a bér munka díjat. A becsült termékforgalmi és a pénzforgalmi egyenleg különbsége az, amellyel a külkereskedelmi statisztika túlértékeli a rezidensek export és import egyenlegét.

*Becslés az áfa-rezidensek áfaadatainak felhasználásával.* Az áfa-rezidensek termékforgalmazással foglalkoznak, áfabevallásaik relatíve egyszerű tranzakciókat tartalmaznak. Az áfaadatok alapján összeállítható egy egyszerűsített, a bevételek (export és belföldi

eladás összege) és kiadások (import és belföldi beszerzések összege) mérlege, ennek alapján az értékesítési többlet és ennek aránya az összes bevételhez. Feltételezve, hogy az árak relációnként azonosak, az értékesítés többlet arányát a jelzett forgalmazói csoport exportjára vetítve adódik a külföldi vállalkozások által realizált értékesítési többlet.

*Az imputált árrés módszere.* A nemzetközi üzleti gyakorlatot jellemző százalékos árrést imputálva számítható ki a behozatalon és a kivitelén realizált többlet, feltételezve, hogy az importot teljes egészében belföldön értékesítik, az export pedig teljes egészében a hazai piacról származik (Éberling 2008).

Az első két esetben a különbséget az export és import között azok arányában lehet megosztani, a harmadik módszer esetében a megosztás adott. A három módszerrel kapott eredmények nagyságrendileg megegyeztek.

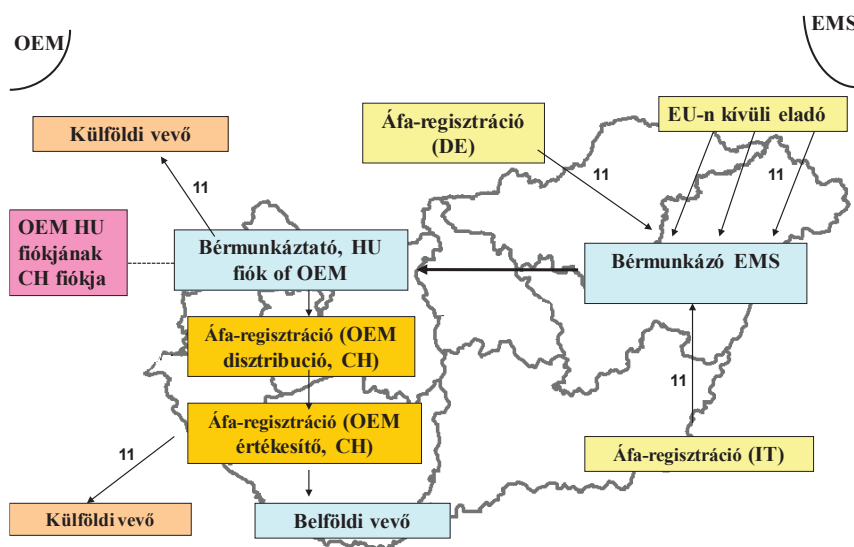
### Összetett bér munkaügylet

A bér munkaügylet egyik szereplője az elektronikai márkatermékeit bér munka konstrukcióban termeltető multinacionális vállalat (EMS). Az eredeti anyagég több leányvállalatot tart fenn különböző országokban, amelyek között szoros kapcsolat áll fenn.

A másik szereplő egy összeszerelő tevékenységre szakosodott multinacionális vállalat, amelynek szintén számos cége van világszerte. A bér munka alapanyaga az Európai Unión kívüli országból érkezik, melynek forgalmában külföldi vállalatok áfa-regisztrációi vesznek részt (6. ábra).

6. ábra

### Aktív bér munka, EMS komplexitása



EMS: Electronics Manufacturing Services; OEM: Original Equipment Manufacturer

A készterméket a megbízó cég magyarországi leányvállalatának adják át, amely a törvényi előírásnak megfelelően áfa-regisztrációkon keresztül bonyolítja le a késztermék eladását belföldre és külföldre.

Az ügylet statisztikai számbavételét bonyolítja, hogy külkereskedelmi és belföldi, illetve rezidens és nem rezidens vállalatok közötti tranzakciókat is tartalmaz.

### Összefoglalás

Az 1990-es évek közepéig a külkereskedelmi forgalomban a normál ügyletek voltak jellemzők: az áruk fizikai mozgása és a tulajdonjog nem különült el egymástól. Az export mintegy harmadát kitevő bérmunkaforgalom a külföldi megrendelő és a bérfeldolgozást végző vállalat között bonyolódott le. Nem változtatott a konstrukción az 1995 és 2004 közötti ipari vámszabad területi tevékenység sem. Az uniós csatlakozást követően azonban új tendenciák váltak megfigyelhetővé. A multinacionális cégek leányvállalatainak részesedése a megnőtt: a cégcsoporton belüli kereskedelem, az adóterhelés minimalizálására való törekvés, a transzferárak alkalmazása megnehezítette a gazdaság teljesítményének mérését. Az árumozgás, a pénzmozgás és a tulajdonjog átruházása egyre inkább elkülönült egymástól, a közvetített kereskedelem és a tranzitforgalom miatt nehezebbé vált a termékek áramlásának megfigyelése. A tagországokban egyre nagyobb értékű forgalom bonyolódik le a multinacionális vállalatok áfa-regisztrációin keresztül, amelyek az adott országban nem rezidensek, így forgalmuk jelentős eltérést okoz a termékforgalom, a GDP és a fizetési mérleg külkereskedelmi egyenlege között. A statisztikai szervezetek számos eljárást dolgoztak ki. Az adatok korrekciójára a KSH az egyenlegek eltéréseinek módszerét, az áfa-rezidensek áfaadatainak felhasználásával történő becslést és az imputált árres módszerét alkalmazza. Az első két esetben a különbséget az export és import között azok arányában lehet megosztani, a harmadik módszer esetében a megosztás adott. A három módszerrel kapott eredmények nagyságrendileg megegyeztek.

### Hivatkozások

- Antalóczy Katalin – Sass Magdolna (1998): *A bérmunka szerepe a világgazdaságban és Magyarországon*. Közgazdasági Szemle, Vol. 45, No. 7:747–770.
- Bány Anita (2011): *Manufacturing Services on Physical Inputs Owned by Others*. OECD Working Party on International Trade in Goods and Trade in Services Statistics, OECD Headquarters, Paris. <http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=STD/TBS/WPTGS%282011%2919&doLanguage=en>, Letöltve: 2015. 06. 03.
- Csizmazia Sándor (2011): *A valuation problem concerning transactions with the rest of the world: case study by the Hungarian Central Statistical Office*. In: *The Impact of Globalization on National Accounts (2011)*, Annex 9.3. United Nation, New York and Geneva:151–153.
- Csátaljay Zsuzsanna (2009): *Közösségen belüli és export-import ügyletek*. Áfa Mesterkurzus III., Budapest 2009. május 7.



- 
- Diewert, W. R. – Alterman, W. F. – Eden, L. (2004): *Transfer Prices and Import and Export Price Indices: Theory and Praxis*. International Conference on Index Number Theory and and the Measurement of Prices and Productivity, SSHRC, Vancouver. <http://www.ipeer.ca/papers/Diewert-Alterman-Eden-June4th-2004.pdf>.
- Éberling László (2008): *Szokásos piaci ár alkalmazása a kapcsolt vállalkozások egymás közti ügyleteihez kapcsolódó vámérték megállapítás során*. PM szakmai háttéranyag.
- UN (2011): *The Impact of Globalization on National Accounts*. United Nation, New York and Geneva.