

Áfa&Számlázás

Általános forgalmi adó a hazai és nemzetközi gyakorlatban V. évfolyam 11. szám, 2014. november

TARTALOM

dr. Kelemen László rovata

Az áfatörvény időszakos
elszámolásokkal kapcsolatos
változása 1

- I A jelenlegi szabályozás
- I A korábbi módosítás
- I A tervezet szerinti szabályok
- I Hatálybalépés
- I A főszabály és két kivétel
- I Értelmezési kérdések
- I Utólagos elszámolás
- I Árfolyam

Vira Sándor rovata

Az előleg áfa-szabályai,
különös tekintettel
a 2015. évi változásokra 5

- I Mi tekinthető előlegnek?
- I Mikor kell az előleg után adót
fizetni?
- I Milyen bizonylatot kell kiállítani az
előlegről?
- I Külföldi fizetőeszközben teljesített
előleg
- I Az előleg visszafizetése, az ügylet
meghiúsulása

Bonác Zsolt rovata

Közösségen belüli beszerzést 8
terhelő áfa levonása

- I A perbeli tényállás ismertetése
- I A Kúria ítéletének lényege
- I A Kúria ítéletének alkalmazása
- I Az Európai Bíróság C–95/07.
és C–96/07. sz. egyesített
ügyben hozott ítélete
- I Az ellenőrzésre történő
kiválasztás indokai más
tagállambeli adóalanyokkal
bonyolított ügyleteknél

dr. Csátaljay Zsuzsanna rovata

Az utazásszervezési 11
szolgáltatás teljesítési helye

DR. KELEMEN LÁSZLÓ ROVATA

Az áfatörvény időszakos elszámolásokkal kapcsolatos változása

A Parlament által elfogadásra váró jogszabály-tervezetben (lapzártánk óta a tervezet már elfogadott jogszabály – a Szerk.) a Kormány ismételten változtatni kívánja a folyamatos elszámolással – időszakos teljesítéssel – kapcsolatos szabályokat. A jogszabály módosításának szükségességét a jogszabály-tervezet indokolása szerint az Áfa irányelvnek való megfelelés indokolja.

Az Áfa irányelv [A Tanács 2006/112/EK Irányelve (2006. november 28.) a közös hozzáadottértékadó-rendszerről] szabályai szerint (64–66. cikk) ugyanis:

„Amennyiben a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során egymást követő időszakonkénti elszámolásra vagy fizetésre kerül sor, a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás mindig azon időszak lejártakor minősül teljesítettnek, amelyre ezen elszámolások vagy fizetések vonatkoznak, kivéve a 14. cikk (2) bekezdésének b) pontja alá tartozó azon termékértékesítést, mely a termék meghatározott időszakra vonatkozó bérletéből vagy részletvételéből áll.

(2) A tagállamok bizonyos esetekben elrendelhetik, hogy az egy meghatározott időszakon keresztül történő folyamatos termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat úgy kell tekinteni, mint amelyek legalább egyéves időszakonként teljesülnek. [.]

A 63., 64. és 65. cikktől eltérve, a tagállamok előírhatják, hogy az adófizetési kötelezettség – egyes ügyletekre vagy az adóalanyok meghatározott csoportjaira vonatkozóan – a következő időpontok egyikében keletkezzen:

- a) legkésőbb a számla kibocsátásának időpontjában;
- b) legkésőbb az ellenérték átvételének időpontjában;

c) az adóztatandó tényállás tényleges megvalósulásának időpontját követő meghatározott időszakon belül, abban az esetben, ha a számla kiállítása nem, vagy csak késedelmesen valósul meg.”

A cikkben röviden ismertetem a jelenleg hatályos szabályozást, illetve pár gondolatot arról, hogy a korábban benyújtott javaslatok hogyan módosították volna a szabályozást, és mi lett ezen javaslatok sorsa. Ezt követően példákkal illusztrálva nézzük meg a betervezett tervezet szerinti forgalmi adózási kezelést.

A jelenlegi szabályozás

A jelenleg hatályos szabály a következőképpen rendelkezik:

„58. § (1) Termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében, ha a felek részletfizetésben vagy határozott időre szóló elszámolásban állapodtak meg, teljesítés az ellenérték megtérítésének esedékessége, amelyre az adott részlet vagy elszámolás vonatkozik.”

Az adófizetési kötelezettség keletkezésének megállapítása tehát viszonylag egyszerű a jelenlegi szabályozás szerint: amikor az ellenérték esedékessé válik, akkor – pontosabban abban az adó-megállapítási időszakban – áll be a termékértékesítő, szolgáltatásnyújtó adófizetési kötelezettsége. Ha ilyen egyszerű a megítélés,

mi szokott problémát okozni a jelenlegi szabályozásban?

Az első kérdés, hogy milyen ügyletek tartoznak a szabályozás alá. Sok esetben nem egyértelmű a minősítés. Problémát szokott jelenteni, ha egy adott ügyletben időszakonkénti teljesítést határoznak meg a felek: ha például egy adott számítástechnikai fejlesztést több lépcsőben havonta kell átadni, akkor egyrészt tényleges teljesítés történik, de részletfizetésben is megállapodnak a felek. Az ilyen esetek elkülönítését általában azzal a kérdéssel lehetséges eldönteni, hogy **elsősorban** az idő múlásától függ a teljesítés, vagy nem. Teljesen természetes, hogy egy szerződéses konstrukcióban határidőket határoznak meg a felek, de ha nem elsősorban a határidőtől függ a teljesítés, illetve az ellenérték megtérítése, akkor az adott ügylet nem feltétlenül esik az 58. § alkalmazási hatálya alá.

A második kérdés, illetve elsősorban probléma az az általánosan elterjedt tévedés, hogy az 58. § szerinti ügyletek esetén a számlakibocsátást követő időpontban lehetséges a fizetési esedékesség és az azzal megegyező teljesítési időpont szerepeltetése a számlán. Nagyon fontos, hogy **nem a számla határozza meg az ügylet teljesítését** (és a fizetési esedékességet sem), hanem **az adott felek közötti szerződés**. Azaz, ha egy adott szerződés alapján egy szolgáltatást igénybe vevő fél havonta, minden hónap 20-áig köteles a havi díjak megfizetésére, elvileg még abban az esetben is köteles kötelezettségének eleget tenni, ha a szolgáltatást nyújtó csak később bocsátja ki a számláját. (A jogosulti késedelem kételmi jogi megítélésének kérdései jelen cikk vizsgálati körén kívül esnek.) Ha például a szolgáltató fél évig elmulasztotta havi számlakibocsátási kötelezettségét, akkor kiállíthatja a havi számlákat úgy, hogy a számlakibocsátás időpontja a teljesítési időpontot és az azzal egyező fizetési esedékességet követi (természetesen ebben az esetben a szolgáltatásnyújtó önellenőrzéssel tudja helyesbíteni a már beadott áfa-bevallását).

Érdekes kérdés még az átalánydíjas szerződések későbbi elszámolása is. Ha például egy kapcsolt felek közötti árképzést is tartalmazó keretszerződés esetén az adott időszak (pl. egy év) lezárását követően a felek egymással a tényadatok alapján elszámolnak, úgy kérdéses lehet a pénzügyi elszámolás bizony-

latolása. Ha az átalánydíjakon túl merül fel fizetési kötelezettség, a szerződés szerinti fizetési esedékesség határozza meg a teljesítés időpontját, azaz az áfa-fizetési kötelezettséget. Abban az esetben, amikor az átalánydíjak megfizetésével több ellenértéket fizetett meg a terméket értékesítő / szolgáltatást nyújtó fél, speciális rendelkezések alapján csökkentheti adóalapját [Áfa tv. 77. § (2) c)] akkor, amikor a helyesbítő bizonylat a jogosult rendelkezésére áll.

A korábbi módosítás

A 2013. év végén benyújtott – és elfogadott – jogszabály-módosítás alapján a fenti szabályok 2014. július 1-től változtak volna, úgy, hogy ha a részletfizetés a teljesítést megelőzte volna, akkor az adott részletet előlegként kellett volna kezelni, ha pedig az ügylet teljesítését követte volna, akkor már nem jár adófizetési kötelezettséggel az adott részlet, hiszen adót már meg kellett volna fizetni az elszámolási időszak utolsó napján. Ezen rendelkezés gyakorlati megvalósítása kétséges volt, de szerencsére az elfogadott jogszabályt az utolsó pillanatban hatályon kívül helyezték, és bár az Áfa tv. 58. §-ának a 2013. évi CC. törvénnyel megállapított (1) és (1a) bekezdése az azt módosító törvény 2014. július 4-ei hatálybalépésére tekintettel három napig hatályban volt, azok alkalmazására azonban az áfatörvény új 284. §-ának rendelkezéseire figyelemmel ténylegesen nem kerülhet sor az eredeti hatályba léptető rendelkezések miatt.

A tervezet szerinti szabályok

Az elfogadás előtt álló jogszabály-tervezet ismét módosítani kívánja az időszakos elszámolásra vonatkozó áfa-szabályokat. Mielőtt a részleteket ismertetném, tekintsük át a tervezet struktúráját és a hatályba léptető rendelkezéseket.

Hatálybalépés

A tervezet egyrésztől különválasztja a könyvviteli, könyvvizsgálati, adótanácsadási szolgáltatásokat a többi szolgáltatástól, és mintegy teszt-jelleggel ezen szolgáltatásokra 2015. július 1-től vezeti be az új szabályokat, azzal a technikával, hogy 2016. január 1-től, amikor általános jelleggel hatályba lépnek az új rendelkezések, a számviteli szolgáltatásokra vonatkozó speciális szabályokat a már elfogadott

jogszabály hatályon kívül helyezi. Nyilvánvalóan a könyvelők – adótanácsadók által történő „éles” alkalmazás azt a célt szolgálja, hogy a széles körben történő bevezetés előtt egy olyan szakmai réteg használja az új rendelkezéseket, amely – szakértelme folytán – érdemben tudja tesztelni a szabályokat. Esetlegesen felmerülhet, hogy ha a tesztelés során valamilyen probléma merülne fel, a jogszabály hatályba lépését – a legvégső esetben – még tovább lehet halasztani. Ilyen szempontból kifejezetten ötletes megoldásnak tűnik a jogszabály lépcsőzetes hatálybaléptetése, hiszen „tesztelési időszakot” biztosít az új rendelkezések vonatkozásában. Kicsit árnyalja az ötletet az, hogy a számlabefogadói oldalon minden adóalanynak képesnek kell lennie arra, hogy kezelje a megváltozott szabályokat, azaz hiába csak egy szektort érintenek az új rendelkezések, de azokat közvetlenül minden adóalanynak ismernie és alkalmaznia kell már 2015 júliusától.

Megemlítendő, hogy a könyvviteli, könyvvizsgálati, adótanácsadási szolgáltatások közül is csak azokra vonatkozik az új szabály, amelyekről időszakonkénti elszámolásban vagy fizetésben állapodnak meg, vagy a szolgáltatásnyújtás ellenértékét meghatározott időszakra állapítják meg a felek. Azaz egy adószakértői vélemény megrendelése esetén nem lesz alkalmazandó a folyamatos elszámolásra vonatkozó szabályozás, ám egy havi (átalánydíjas vagy időszakos elszámolású) könyvelési szolgáltatás nyilvánvalóan az új szabályok alá esik.

A szabályozás

Az új szabályok három rendelkezést tartalmaznak: a főszabály szerint, amennyiben a felek a termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás során időszakonkénti elszámolásban vagy fizetésben állapodnak meg, vagy a termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás ellenértékét meghatározott időszakra állapítják meg, a teljesítés az elszámolással vagy fizetéssel érintett időszak utolsó napja.

A főszabály alól két kivételt határoz meg a tervezet:

(1) Az első kivétel szerint, amennyiben az adott időszakra vonatkozó ellenérték megtérítésének esedékessége és a számla vagy a nyugta kibocsátása az elszámolással vagy fizetéssel érintett időszak utolsó napját megelőzi, a teljesítés idő-

pontja a számla vagy a nyugta kibocsátásának időpontja.

- (2) Abban az esetben, amikor az ellenérték megtérítésének esedékessége az elszámolással vagy fizetéssel érintett időszak utolsó napját követő időpontra esik, a tervezet szerint a teljesítés időpontja az ellenérték megtérítésének esedékessége, de az áfa-fizetés legkésőbb az elszámolással vagy fizetéssel érintett időszak utolsó napját követő 30. napon beáll.

A tervezet szerint tehát **négy releváns időpontot kell figyelemmel kísérni**, illetve ezen időpontokat kell tudnia kezelni az áfa-analitikát összeállító rendszernek:

- (1) mi az adott elszámolási időszak utolsó napja:
ez az időpont számviteli szempontból is releváns, hiszen számviteli értelemben az adott ügylet teljesítése ebben az időszakban történik meg;
- (2) mi az időszak utolsó napját követő 30. nap:
ez az időpont annyiban releváns, hogy az időszak vonatkozásában legkésőbb ekkor áll be az áfa-fizetési kötelezettség;
- (3) mi a fizetés esedékessége:
ez az időpont abból a szempontból releváns, hogy ha az elszámolási időszak utolsó napja és az azt követő 30. nap között valósul meg, úgy ez az időpont határozza meg az áfa-fizetési kötelezettség keletkezését;
- (4) mi a kibocsátás időpontja:
a bizonylat kibocsátásának időpontja akkor határozza meg a teljesítés időpontját, ha mind a bizonylat kibocsátása, mind pedig a fizetés esedékessége megelőzi az elszámolási időszak utolsó napját.

Vizsgáljuk meg példákon keresztül a tervezet rendelkezéseit!

Összefoglalva a fentieket:

- (1) ha mind a számlakibocsátás, mind pedig a fizetési esedékesség megelőzi az elszámolási időszak utolsó napját, akkor a számlakibocsátás időpontja határozza meg a teljesítési időpontot;
- (2) ha a fizetési esedékesség megelőzi az elszámolási időszak utolsó napját, vagy azon a napon áll be, ugyanakkor a számlakibocsátás az elszámolási időszak utolsó napját követi, akkor az elszámolási időszak utolsó napja lesz a teljesítési időpont;

Időszak		Számlakibocsátás	Esedékesség	Áfa-fizetési kötelezettség	Magyarázat
Aug. 1.	Aug. 31.	Júl. 15.	Júl. 30.	Júl. 15.	Mivel a számlakibocsátás és a fizetési esedékesség is megelőzi az időszak utolsó napját, így a számlakibocsátás napja.
		Júl. 15.	Aug. 15.	Júl. 15.	
		Júl. 15.	Szept. 15.	Szept. 15.	Bár a számlakibocsátás megelőzi az időszak utolsó napját, de a fizetési esedékesség azt követi, így a fizetési esedékesség határozza meg a teljesítést.
		Aug. 15.	Aug. 30.	Aug. 15.	Mivel a számlakibocsátás és a fizetési esedékesség is megelőzi az időszak utolsó napját, így a számlakibocsátás napja.
		Aug. 15.	Aug. 31.	Aug. 31.	Bár a számlakibocsátás megelőzi az időszak utolsó napját, de az esedékesség azzal egy időpontban valósul meg, ezért nem a számlakibocsátás, hanem az elszámolási időszak utolsó napja (amely a fizetés esedékességével egyezik meg) határozza meg a teljesítési időpontot.
		Aug. 15.	Szept. 15.	Szept. 15.	Bár a számlakibocsátás megelőzi az időszak utolsó napját, de a fizetési esedékesség azt követi, így a fizetési esedékesség határozza meg a teljesítést.
		Aug. 15.	Júl. 15.	Aug. 15.	Mivel a számlakibocsátás és a fizetési esedékesség is megelőzi az időszak utolsó napját, így a számlakibocsátás napja határozza meg az áfa-fizetési kötelezettség keletkezését.
		Szept. 15.	Szept. 30.	Szept. 30.	Mivel a fizetési esedékesség az időszak utolsó napját követi, így az esedékesség határozza meg a teljesítési időpontját.
		Szept. 15.	Okt. 15.	Szept. 30.	Bár a fizetési esedékesség az időszak utolsó napját követi, de a teljesítési időpontja legkésőbb az időszak utolsó napját követő 30. napon beáll.
		Szept. 15.	Aug. 15.	Aug. 30.	Bár a fizetési esedékesség megelőzi az időszak utolsó napját, de a számlakibocsátás azt követi, így a főszabály alkalmazandó, amely szerint a teljesítés időpontja az időszak utolsó napja.

- (3) ha a fizetési esedékesség az időszak utolsó napját követi, de az időszak utolsó napját követő 30. napot nem éri el, akkor – tekintet nélkül a számlakibocsátás időpontjára – a fizetés esedékessége határozza meg a teljesítési időpontot;
- (4) ha a fizetés esedékesség az időszak utolsó napját követő harmincadik napon túl állna be, akkor – tekintet nélkül a számlakibocsátás időpontjára – a teljesítési időszak utolsó napját követő 30. napon áll be az áfa-fizetési kötelezettség.

Értelmezési kérdések

A jelenleg alkalmazott szabályok bevezetésével is számos jogértelmezési kérdés merült fel, különösen azzal kapcsolatban, hogy mely ügyletekre kellett alkalmazni az 58. §-t, de a teljesítési időpont meghatározása viszonylag egyszerű volt, hiszen minden esetben a fizetési esedékességhez kapcsolódott az áfa-fizetési kötelezettség keletkezésének időpontja.

Az új szabályozás nyilvánvalóan bonyolultabbá teszi a jelenleg viszonylag egyszerű jogértelmezést, hiszen a mostani egyetlen időpont helyett már négyet kell tudni kezelni (számlakibocsátás – az időszak utolsó napja – esedékesség – az időszak utolsó napját követő 30. nap), de ezzel együtt – attól függetlenül, hogy a jogszabály „éles” alkalmazására még nem került sor – már jelenleg is vannak olyan rendelkezések, amelyek jelentősen megnehezítik a szabály alkalmazását. Vizsgáljuk meg ezeket!

Hatálybalépés

A hatályba léptető rendelkezések szerint akkor kell alkalmazni a módosult szabályokat, amikor az elszámolási időszak a hatálybalépést követi (azaz a számviteli szolgáltatások vonatkozásában az időszak első napja 2015. június 30-át követi, egyéb esetekben pedig 2015. december 31-ét követi), és emellett a fizetés esedékessége is ezt az időpontot követi.

Úgy tűnik azonban, hogy a korábban (pl. adókulcs-változás miatt) már alkalmazott hatályba léptető rendelkezések jelen esetben mégsem kezelnek minden lehetőséget egyértelműen.

Ha például 2016. januári időszak vonatkozásában a számlakibocsátás még 2015 decemberében megtörténik (ez viszonylag gyakori esetnek tekinthető), és a fizetési esedékesség 2016. januárban áll be, akkor az átmeneti rendelkezések nem

tartalmaznak egyértelmű szabályokat, hogy a 2015-ben vagy a 2016-ban hatályos jogszabályt kell-e alkalmazni. A 2015-ös szabályok szerint a teljesítés időpontja a fizetés esedékessége – azaz 2016. januárban áll be az áfa-fizetés – de a fizetés esedékességekor hatályos (új) szabályok szerint viszont a teljesítés időpontját a számlakibocsátás időpontja határozza meg. Úgy tűnik tehát, hogy a két jogszabály „ping-pongozik” egymással, hiszen mindkét szabály a másikra utal: tehát vagy kétszer vagy egyszer sem merül fel áfa-fizetési kötelezettség az adott ügylet tekintetében.

Utólagos elszámolás

A másik jogértelmezési kérdésre szintén kiemelt figyelmet kell fordítani a jogalkalmazóknak. Minden olyan ügyletet érint a szabályozás, amelynek során átalánydíjak fizetése történik, majd egy adott időszakot követően kerül megállapításra a tényleges ellenérték? Nemcsak a közüzemi szolgáltatások érintettek, és nemcsak azon szolgáltatások, amelyekben közüzemi elszámolások is megvalósulnak (pl. bérleti díjakban történő közüzemiköltség-átterhelés), hanem más – például kapcsolt felek közötti átalánymegállapodások – is.

Az Áfa tv. 77. § (2) bekezdés c) pontja nem módosul, azaz abban az esetben, ha a tényleges fogyasztás kevesebb volt, mint az átalánydíjak, akkor a helyesbítő számla kiállításával (pontosabban a jogosult által történő kézhezvételével) az adó alapja csökkenthető. Ugyanakkor abban az esetben, amikor az átalánydíjas elszámoláshoz képest a tényleges fogyasztás, illetve az igénybe vett szolgáltatások, beszerzett termékek tényleges ellenértéke több volt, akkor a módosított ellenérték vonatkozásában az áfa-fizetési kötelezettség legkésőbb a teljesítési időpontot követő 30. napon beáll.

Azaz ha például egy éves marketing-szerződés tekintetében a felek abban állapodtak meg, hogy havi átalánydíjak számlázása történik, és a marketingtevékenységet ellátó szolgáltató a másik fél által értékesített termékek mennyiségének függvényében jogosult díjszámlázásra, akkor ha a felek nem képesek a naptári évet követő 30. napon az elszámolásra, a szolgáltatást nyújtó csakis önellenőrzéssel képes fizetendő adóját a jogszabály szerinti időszakban megfizetni. Hasonló a helyzet az irodabérlet-piacon alkalmazott ellenérték-megállapodások te-

kintetében is, ahol az ingatlan bérbeadója a bérlők részére közüzem-átalányt számláz, amelyet a tényleges óraleolvasást követően tud helyesbíteni. Itt még az is érdekes lehet, hogy a bérbeadó nem amiatt lesz rákényszerítve az önellenőrzésre, mert nem képes határidőben elszámolni, hanem a közüzemi szolgáltatótól függ: hiszen addig nem is tud elszámolni bérlőjével, amíg a közüzemi szolgáltató nem állapítja meg a tényleges fogyasztás miatt pótlólagosan fizetendő közüzemi díjakat.

Megemlítendő még, hogy a hivatkozott 77. § (2) bekezdés c) pontja csakis az 58. §-ra tartalmaz utalást, az új 58/A §-ra nem. Bár nem tekinthető tipikus ügyletnek, azért nem haszontalan felhívni a figyelmet arra, hogy a könyvelési szolgáltatások esetén, ha a felek egy hosszabb időszakot követően számolnak el, érdemes figyelembe venni, hogy az adóalapcsökkenés speciális szabályai nem alkalmazhatóak ezen ügylettípusra.

A fenti kérdések vonatkozásában érdemes a feleknek a szerződéseiket áttekinteni és esetlegesen alternatív megoldásokat találni annak érdekében, hogy ne legyen feltétlenül szükséges az időszakos elszámolás miatti önellenőrzés.

Árfolyam

Érdekes kérdés lehet még a külföldi fizetőszközben kiállított bizonylatok forintban történő forgalmi adójának megállapítása. A betérjesztett javaslat nem módosítja a 80. §-t, ami azt fogja jelenteni, hogy a 80. § (1) bekezdés b) pontja szerint a számla kibocsátásakor érvényes árfolyamot kell alkalmazni a fizetendő adó forintban történő megállapítása során:

„80. § (1) Termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása, valamint termék Közösségen belüli beszerzése esetében, ha az adó alapja külföldi pénznemben kifejezett, a forintra történő átszámításhoz azt a (2) bekezdésben meghatározott árfolyamot kell alkalmazni, amely

a) termék Közösségen belüli beszerzése, illetőleg előleg fizetése esetében, valamint a 60. §-ban említett esetekben a fizetendő adó megállapításakor,

b) az 58. §-ban említett esetben a számla kibocsátásakor,

c) egyéb esetekben pedig a teljesítéskor

érvényes.”

Ez azt jelenti, hogy ha a számlakibocsátás a teljesítést követően történik meg (az új szabályok szerint egyre több olyan eset lehetséges, amikor a teljesítést köve-

tően valósulhat meg a számla kibocsátása), akkor esetleges tervezési lehetőséggel élhetnek az adóalanyok. A fentiekben túl kérdésként merülhet fel az is, hogy hogyan kell alkalmazni az új 58/A § szerinti ügyletek (azaz a számviteli, könyvviteli, adótanácsadási szolgáltatások) esetén a fizetendő adó forintban történő megállapításának szabályát, tekintve, hogy a 80. § (1) bekezdés b) pontja csakis az 58. §-ra tartalmaz utalást, az 58/A §-ra nem. A jogszabály alapján tehát a számviteli, könyvelési, adótanács-

adási szolgáltatások esetén – ha azok ellenértéke devizában esedékes – a fizetendő adó megállapításánál a teljesítés napján irányadó árfolyam alkalmazandó (amely lehet, hogy önellenőrzéshez fog vezetni egyes alkalmakkor, hiszen sok esetben a számlakibocsátás a teljesítés napját megelőzi a folyamatos elszámolási ügyletekben).

Összefoglalva a fentieket: jelentős változások várhatók az időszaki elszámolású ügyletek áfa-fizetésének tekintetében, és bár a jogalkotó elegendő felk-

szülési időt biztosít a jogalkalmazók számára, úgy tűnik, hogy az egyes jogértelmezési kérdések megoldását, pontosabban az új szabályokra való felkészülést – tekintve, hogy az a hosszú távú szerződéseket, valamint analitikus rendszereket is érinti – már érdemes megkezdeni.

dr. Kelemen László



VIRA SÁNDOR ROVATA

Az előleg áfa-szabályai, különös tekintettel a 2015. évi változásokra

A 2015. évi adóváltozások egyik „látens”, de óriási adókockázatot rejtő eleme az előleg szabályainak módosulása, az előleg fogalomkörének bővülése. Jelen cikk azt célozza, hogy a jövő évi változásokat együttesen mutassa be a jelenleg érvényes szabályokkal.

Az előleg kikötése a vállalkozási és szállítási szerződések esetében igen gyakornak mondható, amennyiben a szerződéses összeg jelentős, vagy ha a teljesítésre kötelezettnek a szerződéses teljesítéséhez olyan beszerzéseket kell finanszíroznia, amelyek nem vagy nem teljes egészében használhatók fel egy másik szerződési kötelelem teljesítéséhez, ha a megrendelő elállna a vételi szándékától. Az áfatörvény az előleg fogalmát gyűjtőfogalomként használja, és 2014. év végéig minden olyan pénz és készpénz-helyettesítő eszköz, az áfatörvény szerinti teljesítést megelőző átadására alkalmazza, amely beszámításra kerül a vételárba. Az előleget sokszor foglalóként adják át, bár a foglaló jogkövetkezmények szempontjából eltérő tartalmú az előlegtől.

Mi tekinthető előlegnek?

Előlegnek a fentiek alapján 2014. év végéig csak a pénzt és a készpénz-helyettesítő eszközt lehet tekinteni, ha azt szerződés alapján a teljesítést megelőzően fizeti a vevő. Ha például az ellenértékbe valamilyen meglévő követelést kívánnak előre beszámítani, azt nem lehetséges az áfatörvény szerinti előlegnek tekinteni. Ha „A” cég korábbi áruszállításból tartozik „B” cégnek, és „B” cég vállalkozási

szerződést köt „A” céggel, amely szerződés azt tartalmazza, hogy „A” cégnek azért nem kell a vállalkozási szerződésben kikötött előleget megfizetnie, mivel a fennálló követelés kerül beszámításra, úgy az áfatörvény szerinti előlegről nem beszélhetünk, és a követelés előzetes beszámítása adózási pontként (teljesítésként) nem értelmezendő álláspontom szerint. Ettől eltérően a korábbi áfatörvénnyel kapcsolatban az adóhatóság és a Pénzügyminisztérium közzétett olyan irányú álláspontot, hogy a példa szerinti beszámítás előlegnek tekinthető. Azonban a régi normaszöveget 2008-tól némileg megváltoztatták az új törvényben, és a jelenlegi jogszabály csak a pénz és készpénz- helyettesítő eszköz formájában történő előrefizetést tekinti előlegnek, és a követelés-beszámítás, álláspontom szerint, nem tekinthető ennek (véleményemet a hatóság nem erősítette meg).

Az áfatörvény készpénz-helyettesítő eszköznek az 1996. évi CXII. törvény 2. számú mellékletének 5. pontja alapján meghatározottakat tekinti:

„a) a csekk,

b) az elektronikus pénzeszköz,

c) a pénzforgalmi szolgáltató és az ügyfél közötti keretszerződésben megha-

tározott olyan személyre szabott dolog vagy eljárás, amely lehetővé teszi az ügyfél számára a fizetési megbízás megtételét.”

Az előző felsorolás alapján megállapítható, hogy a váltóval történő előrefizetés sem tekinthető előlegnek (véleményemet a hatóság nem erősítette meg).

Előlegnek csak olyan pénzösszeg tekinthető, amelynek átadása során egyértelműen meghatározzák, melyik teljesítés ellenértékében számítódik be. Ennek érdekében az áfatörvény előírja, hogy a számlán meg kell jelölni az előleg esetén azon ügyletet, amelybe beszámítják. Vagyis egy egyszerű példával megvilágítva, ha azért adunk át a zöldségesnek előre pénzösszeget, hogy a hónap során majd levásároljuk, az átadott pénz nem előleg az áfatörvény fogalmai szerint. Ha azért adjuk át a pénzösszeget, hogy hozzon számunkra három mázsa burgonyát, akkor már megjelölésre került azon ügylet, amelybe beszámítódik a pénzösszeg, így előlegnek minősül.

Az adóhatóság álláspontja szerint csak a szerződés keretében történő pénzeszköz-átadás tekinthető előlegnek, így az olyan előrefizetés, ami a vevő egyoldalú akaratából, szerződésen kívül történik, nem minősül annak, vagyis átvétele adófizetési kötelezettséget nem eredményez.

A foglaló átadása szintén előlegnek tekinthető az áfatörvény általános előlegfogalma miatt, függetlenül attól, hogy a polgárjog a foglalóhoz egyéb szankció jellegű rendelkezést is társít.

Az óvadék (latinul: kaució) nem minősül előlegnek tekintettel arra, hogy a kauciónak biztosítási pénzfunkciója van, vagyis a szerződésnek megfelelő magatartás esetén a kaució visszajár a letevőnek. Például windsurf-kölcsönzés esetén, ha a bérlő sérülésmentesen visszahozza a windsurföt, a kaució vissza-

jár neki. Ha nem hozza vissza az eszközt (eltulajdonítja), akkor a bérbeadó kártérítés jogcímén tarja meg a kauciót, de a kártérítés nem képez adóalapot. Ha sérülten hozza vissza az eszközt, a sérülés miatt az eszközben keletkezett kár kerül megtérítésre a kaucióból, így szintén kártérítés jellegű a megtartott rész, vagyis nem képez adóalapot.

Óvadékot, kauciót kötnek ki rendszeresen az ingatlanbérleti szerződésekben. E bérleti szerződések esetén kikötött kaució sem képez adóalapot, azért, mivel annak összege csak a nem szerződészerű magatartásból eredő követelések megtérülését biztosítja (pl. a bérlő nem fizeti az esedékes díjat, vagy kárt okoz az ingatlanban).

Amennyiben olyan kitételek is szerepelnek a szerződésben, hogy az óvadékot beszámítják a szerződészerű teljesítés ellenértékébe, a szerződést a valós tartalma alapján kell minősíteni, és nem zárható ki az, hogy ez esetben az óvadék átadása előlegnek minősül. Célszerű a feleknek tudatosan fogalmazni a szerződésben, annak érdekében, hogy a bizonytalanul megfogalmazott szerződéses akaratot a hatóság ne értékelhesse a felektől eltérő módon, az Art 1. § (7) bekezdése alapján.

Opció, elővásárlási jog érdekében fizetett összeg nem minősül előlegnek. Az elővásárlási jog megszerzése külön jogügylet, és az általános adókulccsal adózik a jog megszerzésének időpontjában.

A teljesítést megelőzően ügyvédi letétbe helyezett összeg nem minősül előlegnek, mivel nem adják át közvetlenül az összeget az eladónak, illetve azt nem írják jóvá a teljesítésre kötelezettnek. Előleg akkor lesz az ügyvédi letétbe helyezett összegből, ha azt az ügyvéd átadja a teljesítésre kötelezettnek (bekövetkeznek a rögzített feltételek), és az átadás időpontja megelőzi a teljesítési időpontot.

Az önkormányzatok és egyéb állami szervezetek ingatlanjuk értékesítése esetén rendre ajánlati biztosítékot kérnek a vételi szándékukat kinyilvánító személyektől. A pályázati kiírások szerint a vételi biztosíték a nyertes pályázó esetében beszámít a vételárba, míg a vesztes pályázóknak visszajár az összeg. Ezen ajánlati biztosíték akkor képez előleget, mikor a nyertest kihirdetik, vagyis az előlegszámla teljesítési időpontja nem az összeg átvételének, hanem a nyertes pályázó kihirdetésének az időpontja.

2015-től beemelik a törvénybe, miszerint nem csak a fizetőeszköz (pénz) átadását kell előlegnek tekinteni. Az új normaszöveg szerint **minden vagyoni előny előlegnek minősül, amit a teljesítést megelőzően adnak át, és ami beszámít az ellenértékbe.** A szabályváltozás következtében különös figyelemmel kell eljárni az adóalanyoknak a cseré-ügyleteknél, és a kompenzációs elszámolásoknál. Vélhetően a pénzügyi kormányzat nincs tisztában azzal, hogy az üzletszerűen adócsalással foglalkozó személyek előtt széles kaput tárt ki. 2015-től nem kell a pénzt felmutatni előleg esetében, bármilyen látszólagos vagyoni előny megteremti az előleggel kapcsolatos adólevonási jogot. Másrészt az adóalanyok hozzászórtak, hogy cseré- vagy kompenzációs ügyleteknél nem alkalmazzák az előlegszabályokat, így vélhetően sokan fognak hibázni a következő években, így az adóhatóság ellenőrzési részlege jelentős összegű megállapítást fog tenni a szabályváltozásból adódóan, amelynek ugyan a fiskális haszna nem kimutatható, ugyanakkor bírságalapot képezhet, így az adóalanyok adókockázata jelentősen nő.

Mikor kell az előleg után adót fizetni?

Előleg mint pénzeszköz átadása után 2014. december 31-ig az adófizetési kötelezettség akkor keletkezik, ha az előleg alapjául szolgáló ügylet adóköteles és az eladó az adó-megállapításra és adófizetésre kötelezett. Vagyis az olyan ügylet előlegénél, amelyet az áfatörvény mentesít az adó alól, nem kell adót fizetnie a teljesítésre kötelezettnek az előleg átvételekor.

Ha az adó megfizetésére a vevő kötelezett, akkor nem keletkezik adófizetési kötelezettség az előleg átadásakor. Ilyen ügylet lehet például az építőiparban alkalmazandó vagy ingatlanértékesítésnél alkalmazandó fordított adózás, vagy a Közösség más tagállamából történő termékbeszerzés, ha a belföldi igénybevevő az adófizetésre kötelezett. Egyetlen fordított adós ügylet esetében keletkezik a vevőnek adókötelezettsége: ha a magyar adóalany külfölditől szolgáltatást vesz igénybe, és a teljesítési hely megállapítására az Áfa tv. 37. § (1) bekezdést kell alkalmazni, és a megállapított teljesítési hely Magyarország, úgy a vevőnek a külföldi részére átadott előleg után fizetendő adót kell megállapítania a pénzeszköz átadásának időpontjában.

Azon ügyletek esetén, amikor az eladó az adófizetésre kötelezett, és az ügylet adóköteles, ennek okán az előleg is adóköteles, az adófizetési kötelezettség a pénzösszeg átvételének, illetve jóváírásnak időpontjában keletkezik. Mivel a teljesítésre kötelezett nem tudhatja előre, hogy vevője pontosan mikor fogja átadni, átutalni az előleget, célszerű, ha az előlegről a számlát, akkor állítja ki, amikor tudomást szerez a pénzösszeg átvételéről, ezen okból elterjedt gyakorlat, hogy előlegbekérő iratot küld a szállító a vevőjének az előlegről. Ha készpénzben adják át az előleget, akkor a számlát az adott napon kell kiállítani, ha utalják, akkor a jóváírást követő 15 napon belül kell kiállítani az előlegszámlát.

A 2015. évi törvényváltozás következtében a jövő évtől már nemcsak az (előlegként) átvett pénzösszeg után kell adót fizetni, hanem bármilyen egyéb vagyoni előny előlegként történő megszerzése után is. A vagyoni előny megszerzésének módjai igen eltérőek lehetnek, így a jogszabály egyszerűen úgy rendelkezik, hogy ha a vagyoni előny pénzformában jelentkezik, akkor a teljesítés időpontja a már megszokott időpont; a pénz átvétele, illetve jóváírása. Amennyiben viszont nem pénzt, hanem valamilyen más vagyoni előnyt kap a teljesítésre kötelezett, a jogszabály olyan módon rendelkezik, hogy **a vagyoni előny megszerzésének időpontja a teljesítési időpont előleg esetében.** Azon vagyoni előny megszerzése esetében kell az új előlegszabályt először alkalmazni, amely megszerzés 2015. január 1-je vagy azt követő időpontra esik.

Ha például a Könyvelő Kft. augusztusban lekönyvelni az Autószerelő Kft. 2015. júliusi hónapját, akkor erről a Könyvelő Kft. 2015. augusztusban számlát állít ki, amely számla fizetési határideje augusztus 28-a a köztük létrejött szerződés szerint, így a teljesítési időpont a számla kiállításának a napja, például augusztus 12-e. *(Erről lásd bővebben a határozott időszaki elszámolással kapcsolatos szabályokat.)*

Azonban az Autószerelő Kft.-nek nem kell kifizetnie a díjat, mivel megállapodik a két cég, hogy az Autószerelő Kft. le fogja cserélni a Könyvelő Kft. autóján a gumiabroncsokat 2015 szeptemberében, és a szerelési díjba be fogják számítani a könyvelési díjat. Vagyis az Autószerelő Kft. kapott vagyoni előnyt (nem kell megfizetnie a könyvelési díjat), ami beszámításra fog kerülni az általa

végzendő kerékcserébe, így a vagyoni előny előlegnek minősül. A vagyoni előny megszerzésének időpontja (ami vitatható) a fizetési határidő, amely időpontban nem kell megfizetni a könyvelési díjat az Autószerelő Kft.-nek. A könyvelő a könyvelésről kiállítja a számlát a korábban említett adatokkal. Az Autószerelő Kft. előlegről állít ki számlát, amelynek a teljesítési időpontja a könyvelési számla fizetési határideje. Jelen esetben az Autószerelő Kft. által megszerzett vagyoni előny a Könyvelő Kft számlájának bruttó összege. A jogszabály értelmében a vagyoni előny összegét úgy kell tekinteni, mint ami tartalmazza az előleg összegét. Így az Autószerelő Kft. előlegről állít ki számlát, amelynek a teljesítési időpontja a könyvelési számla fizetési határideje. Jelen esetben az Autószerelő Kft. által megszerzett vagyoni előny a Könyvelő Kft számlájának bruttó összege. A jogszabály értelmében a vagyoni előny összegét úgy kell tekinteni, mint ami tartalmazza az előleg összegét. Így az Autószerelő Kft. előlegről állít ki számlát, amelynek a teljesítési időpontja a könyvelési számla fizetési határideje.

Hasonlóan kell eljárni **egyszerű cseréügylet** esetén is, ha a cseretárgyak nem egy napon történnek átadásra a felek között. Ha például vetőburgonyát ad át a termelő (burgonyánál nincs fordított adózás) tavasszal a termelőnek, és úgy állapodnak meg, hogy a megtermelt burgonya egy részének átadásával fizet a termelő a termelőnek, úgy olyan cseréügyletről beszélünk, ahol az egymás ellenértékének minősülő ügyletek teljesítési időpontja több hónappal tér el egymástól. A termelő a későbbi értékesítésének ellenértékébe beszámító vagyoni előnyt (vetőburgonyát) kap a termelőtől, így a vetőburgonya átvétele előlegnek minősül. A vetőburgonyát a termelő az átadás időpontjában leszámítja a termelőnek, egyben a termelő ugyanazon teljesítési időponttal előlegről állít ki a termelőnek.

Végtelen számú bonyolult beszámítási, kompenzációs, csere- és egyéb ügyletet lehetne említeni példaként, ahol az előleg jogintézménye előtérbe fog kerülni az új szabályozás miatt. A jövő évtől különös körülménnyel kell eljárni az olyan ügyletek esetében, ahol nem kizárólag pénzzel történik a vételár rendezése.

Milyen bizonylatot kell kiállítani az előlegről?

Az előlegről alapesetben mindig számlát kell kiállítani. Ha az előleget olyan ügyletből kifolyólag vesszük át, amely adómentes, akkor a kiállított számlán meg kell jelölni, hogy miért adómentes az előleg, célszerűen az alapügylet adómentességének törvényi hivatkozásával. Adómentes ügyletek előlegének átvéte-

lekor nem szükséges számlát kiállítani, egyéb számviteli bizonylat is megfelelő a dokumentálásra.

A fordított adózású ügyletek előlegének átvételekor számlát kell kiállítani, és ezen meg kell jegyezni, hogy fordított adózású ügylet előlegről van szó (így nyilvánvalóvá válik a könyvelő és az adóellenőr számára is, hogy az adott pénzösszeg átvétele nem generál adókötelezettséget).

Az adóköteles előleg átvételekor nem szükséges számlát kiállítani, ha az előleget átvető (vevő) nem adóalany, és az előleget készpénzben vagy készpénzhelyettesítő eszközben adják át, valamint ha nem kéri a számla kiállítását; ekkor nyugta kibocsátása a kötelező. Ha adóalany az előleget átvető, akkor minden esetben ki kell állítani a számlát, továbbá számlát kötelező kiállítani akkor is, ha az átvett (bruttó) összeg meghaladja a 900 000 forintot, függetlenül attól, hogy ki adja át az előleget, és milyen formában.

Gyakran fordul elő, hogy a teljes vételárát kifizetik előlegként még a tényleges teljesítés időpontjáig (például az előre befizetett tanfolyami díjak). Ha adóalany a vevő, akkor számára az előlegről számlát kell kiállítani, majd a teljesítés időpontjában egy másik elszámoló számla kiállítása is szükségessé válik, bár belátható, hogy a teljesítés időpontjában már nem keletkezik újabb adókötelezettség. Az adóhatóság jogértelmezése szerint, ha az előleg a teljes vételárát fedezi, és a végteljesítés időpontja ismert, akkor **olyan módon lehet kiállítani az előlegről számlát, amely egyben vég számla is lesz**, hogy a teljesítés időpontjaként az előleg átvételének időpontját kell feltüntetni, egyben a számlán fel kell tüntetni a végteljesítés időpontját is, megjegyezve, hogy az előlegről számla egyben vég számla is. Az adóhatósági álláspont csak egy opció, nem kötelező alkalmazni, de célszerű az adminisztráció csökkentése érdekében.

Ha nem adóalany a vevő, és készpénzben előre fizeti a teljes ellenértéket, akkor elegendő a vételár átvételekor nyugtát kiállítani, és ilyen esetben vég számla-kiállításra nincs szükség (pl. a nyári táborokra szülőktől előre beszedett díjak). Ha a magánszemély kéri a számlát, akkor viszont a korábbi bekezdés szerint kell eljárni.

A határozott időszaki elszámolású ügyletek esetén nem értelmezendő az előleg fogalom, vagyis ha a fizetési esedékesség az elszámolt időszak utolsó

napja előtt esedékes (pl. bérleti díjak), akkor vég számlát kell kiállítani, a fizetési határidő mint teljesítési időpont figyelembevételével. Megjegyzem, a jogszabályváltozás következtében 2016-tól a bérleti díj esetében, ha az a bérleti időszak utolsó napja előtt esedékes, a teljesítési időpont a számla kiállításának a napja.

Iskolai gyermekétkeztetés során gyakran merül fel kérdésként, kell-e számlát kiállítani. Ha a szülő a fizetési határidő előtt készpénzben teljes összeget fizet, és nem kéri a számla kiállítását, nem szükséges a számla kiállítása, elegendő a nyugtával történő bizonylatolás. Egyéb esetben a számla kiállítása kötelező.

Külföldi fizetőeszközben teljesített előleg

Ha az előleg átvétele adófizetési kötelezettséget eredményez, és az előleget külföldi fizetőeszközben teljesítik, a teljesítésre kötelezettnek a kiállított számlán az előlegre jutó adót forintban fel kell tüntetni (ilyen esetben az egyszerűsített számla nem alkalmazható). Átváltási árfolyamként a teljesítésre kötelezett választása alapján MNB, EKB árfolyamát vagy valamely kereskedelmi bank aznap eladási árfolyamát alkalmazza, amelyiken jóváírták a számlájára az összeget, vagy amelyiken készpénzben átvette az előleget. **2015-től ha nem pénzben történik az előleg átadása, hanem egyéb vagyoni előny formájában, a vagyoni előny megszerzésnek napján érvényes árfolyammal kell számolni.**

A vég számla kiállításakor a teljesítésre kötelezett az előleg feletti összeg adókötelezettségét határozza meg (az előleget az átvételkor adózza le), így a vég számla teljesítési időpontjában csak az előleg feletti rész adótartalmát számítja át forintra az új árfolyamon.

Az előleg visszafizetése, az ügylet meghiúsulása

Az előleg visszafizetése esetén az eredeti számlát érvényteleníteni szükséges. Az érvénytelenítés okirata a számlával egy tekintet alá eső okmány, amely megjelenési formájában lehet stornó számla is, amelyen hivatkozni kell az eredeti számlára, és meg kell jegyezni, hogy az ügylet meghiúsulása miatt az előleget visszafizetik, illetve hogy az előleg elveszti a funkcióját, továbbá a bizonylaton meg kell határozni, hogy az áthárított adó összege az érvénytelenítés követke-

tében mennyivel csökken. Az érvénytelenítő bizonylaton teljesítési időpontot nem kell feltüntetni, kizárólag a kiállítás időpontját kell szerepeltetni. Ha nem sikerült megfelelő számlázó programot vásárolni, és a program mindenképpen megköveteli a teljesítési időpont kitöltését, úgy az eredeti számlán szereplő teljesítési időpontot írjuk be a teljesítési időpont mezőbe.

Az érvénytelenítő bizonylatot a szerződés megkötésétől számított 15 napon belül kell kiállítani, illetve az előleg visszafizetésétől számított 15 napon belül. Előfordul, hogy a szerződés megkötés, de az előleget az eladó valamely oknál fogva nem tudja visszafizetni. Ekkor is ki kell állítani az érvénytelenítő számlát, hiszen az átadott pénzeszeg ekkor elveszti előleg funkcióját, mivel nem kerül beszámításra az ellenértékbe.

Amennyiben az előleg nem pénzbeli vagyoni előny volt, a szerződés megkötés

sulásakor annak visszafizetése nem lehetséges, nem értelmezhető; ekkor az előlegszámlát egyszerűen érvényteleníteni kell.

Az érvénytelenítő számla adótartalmát mindkét szerződött fél akkor számolja el a bevallásában, amikor átadásra kerül az érvénytelenítő számla. Ha az érvénytelenítő számla nem kerül átadásra, akkor az eladó a korábban befizetett adóját nem csökkentheti (amíg át nem adja), viszont a vevőnek a teljesítés hónapját követő hónap 15-én a korábban levont adót vissza kell rendeznie. A jogszabály szövegéből az következik, hogy amennyiben a vevő nem kapja meg a számlát, a számla kiállításának időpontját követő hónap 15. napján kell visszarendeznie az adót, de mivel nem kapja kézhez, így gyakorlatilag nem tudhatja a kiállítás időpontját, így akkor jár el helyesen, ha a megkötés hónapját követő hónap 15. dá-

tummal állítja be fizetendő adót növelő tételként.

Ha foglalóval volt biztosított az ügylet, de érvénytelenítették, a foglalo számláját kell érvényteleníteni, és annak adóvonzatát az előzőek alapján elszámolni. Ha a vevő hibájából hiúsult meg az ügylet, az eladó megtartja a foglalót, de a számlát érvényteleníti, mivel az ügylet érvénytelenítése után a foglalo kárátalány szerepét tölti be nála, amely nem képez adólapot.

Ha az eladó hibájából hiúsul meg az ügylet, akkor a foglalót vissza kell fizetnie, emiatt kell a számlát érvényteleníteni. A foglalo összege felett fizetett összeg (a foglalo kétszeresét fizeti vissza) szintén kárátalány szerepét tölti be, amit nem kell számlázni; a szerződés és a ki-fizetési bizonylat alapján könyvelhető.

Vira Sándor

(Saldo Zrt. igazgató-helyettes)

BONÁ CZ ZSOLT ROVATA

Közösségen belüli beszerzést terhelő áfa levonása

Cikkünkben ismertetjük az áfa-levonásra vonatkozó, a Kúria által hozott, Kfv.V.35.496/2013/12. ítéletét, amelyet adóellenőrzések során vélhetően az adóhatóság is irányadónak tekint. Kitérünk arra is, hogy az Európai Bíróság a C-95/07. és C-96/07. sz. egyesített ügyben a Kúria ítéletében foglaltakkal ellentétes elveket fogalmazott meg, és a Kúria ítélete bizonyos helyzetekben kizárja az áfatörvény vonatkozó rendelkezésének alkalmazását. Ezen túl arra is felhívjuk a vállalkozások figyelmét, hogy náluk adóellenőrzés elrendelését eredményezheti, ha a közösségi partner saját tagállamában a vállalkozás által benyújtott adatszolgáltatástól eltérő tartalmú adatszolgáltatást teljesít.

A perbeli tényállás ismertetése

A felperes az adóhatósági ellenőrzés során a 2010 júliusában történt, Közösségen belüli beszerzéséhez kapcsolódóan kizárólag egy olasz cég által kiállított számla másolatával rendelkezett.

A felperes 2010. december hónapban is végzett Közösségen belüli beszerzést ugyanazon olasz cégtől történt vásárlásokkal, amelyekről csak árukiadási bizonylattal, illetve szállítólevéllel rendelkezett, amelyek nem is dokumentálták valamennyi beszerzést. A felperes a 2010. júliusi számlát szerepeltette a vizsgált időszak könyvelésében, a decemberi beszerzéseit azonban nem, ezeket az analitikájában és áfa-bevallásában sem tüntette fel. A felperes az eredeti számlá-

kat az olasz cégtől az ellenőrzés ideje alatt szerezte be. Az olasz cég által kiállított számlákat az adóhatóság is bekérte az olasz adóhatóságtól, mivel eltérést tapasztalt a rendelkezésére álló és az olasz adóhatóságtól kapott kontrolladatok között.

A Kúria ítéletének lényege

A 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: Irányelv) 220. cikke értelmében az adóalanyoknak számlát kell kibocsátania. A Kúria azt a jogértelmezést tartotta helyesnek, hogy a számlakibocsátás nem csupán a számla kiadását jelenti, hanem a címzettnek történő átadását, elküldését is. A felperes téves jogértelmezést alakított ki. Ugyanis álláspontjával ellentét-

ben a számlával nem rendelkezett azáltal, hogy azt az olasz cég kiállította. Ténylegesen a felperes nem rendelkezett a számlával, mert az nem került ki az olasz cég birtokából, így azzal a felperes nem rendelkezhetett, hiszen az kizárólag az olasz cég rendelkezésére állt.

Az Irányelv 178. cikk c) pontja az adólevonási jog gyakorlásához több együttes, konjunktív feltételt határoz meg. E rendelkezés alapján a megfelelően kiállított számlával történő rendelkezés mellett a helyes adatokat tartalmazó bevallás meglétét is előírja.

A Közösségen belüli beszerzés után tehát az adózó akkor élhet adólevonási jogával, ha már a bevallás benyújtásakor a rendelkezésére állt az adó megállapításához szükséges, az Irányelv rendelkezéseinek megfelelően kiállított számla. Ezen túl be kell tartani az Irányelv 250. cikke szerinti követelményeket is. E szabály értelmében az adózónak olyan bevallást kell benyújtania, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához szükséges, beleértve – amennyiben az adóalap megállapításához szükséges – az adó és a levonások alapjául szolgáló ügyletek összértékét, továbbá az adómentes ügyletek értékét is.

Az első fokú bíróság a felperesi keresetnek helyt adó döntést hozott. Azonban e döntésénél tévesen nem vette figyelembe, hogy az Irányelv 178. cikk c)

pontja konjunktív feltételeket tartalmaz. Az első fokú bíróság azt is figyelmen kívül hagyta, hogy a nemzeti eljárási és anyagi jogszabályok, a közösségi joggal azonosan, az adóalany kötelezettségévé teszik, mégpedig meghatározott tartalommal a bevallás benyújtását és azt, hogy az önadózó adózó adólevonási jogát csak bevallásában érvényesítheti az Irányelv 250. cikke és az Art. 26. §-a, 31. §-a, 1. számú melléklet I/B/3. pontja, az Áfa tv. 184. §-a, 186. §-a, 131. §-a értelmében.

Az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés *ba*) pontja szerint az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a termék Közösségen belüli beszerzése esetében a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla.

A Kúria ítéletében leszögezte, hogy Áfa tv. 127. § (1) bekezdés *ba*) pontja nem támaszt többlet feltételt az Irányelv 178. cikk *c*) pontjában megfogalmazottakhoz képest, tehát nincs eltérés a közösségi és nemzeti jogi szabályozás között.

A Kúria álláspontja szerint nem sérti az adósemlenség elvét az, hogy a fizetendő adót – amely egyben előzetesen felszámított adó – 2010. július és december hónapban az Áfa tv. 63. §-a értelmében meg kell állapítani, meg kell fizetni. Ugyanis a fizetendő adó levonására is lehetőség van az elévülési időn belül, és legkorábban abban az időszakban, amikor az adózó rendelkezésére állnak a hiteles bizonylatok.

A Kúria ítéletében rögzítette, hogy az adózónak nem elégséges az ellenőrzés során intézkedni a számlák beszerzésével kapcsolatban, ugyanis az adólevonási jog gyakorlásához szükséges tárgyi feltétellel már az adólevonási jog gyakorlásakor, tehát a levonható adó elszámolását tartalmazó bevallás benyújtásakor rendelkeznie kell.

A Kúria ítéletében hivatkozott arra is, hogy nemzeti és a közösségi jogi szabályok azonosan szabályoznak azzal, hogy a fizetendő adót az ügylet teljesítését tanúsító számla kibocsátásakor, de legkésőbb a teljesítést követő hónap 15. napján kell megállapítani. E szabály alapján, ha a számlát a közösségi partner nem állítja ki, vagy adott esetben nem időben küldi meg, akkor ettől függetlenül a Közösségen belüli beszerzést az adóalanyoknak a teljesítés napját követő hónap 15-ével meg kell állapítani, bevallásában szerepeltetnie kell, el kell

számolnia. A Kúria döntése szerint a fizetendő adót az adózó azonban mindaddig nem helyezheti levonásba, amíg meg nem kapja a beszerzésről szóló eredeti hiteles bizonylatot közösségi partnerétől.

A Kúria ítéletének alkalmazása

A Kúria ítéletében foglaltak szerint a Közösségen belüli beszerzést terhelő fizetendő adó és annak összege levonható adóként nem feltétlenül ugyanazon áfa-bevallásban számolható el. Erre csak akkor nyílik lehetősége az adózónak, ha az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontját magában foglaló bevallás benyújtásáig kézhez veszi. Az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés *ba*) pontja a törvény hatályba lépésétől (2008. január 1-je) fogva a mai napig változatlan szövegezéssel hatályos. Tehát a Kúria ítéletében foglalt jogértelmezés 2008. január 1-jétől a mai napig folyamatosan irányadónak tekintve, s az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés *ba*) pontja várhatóan 2015. január 1-jétől sem módosul.

2013. január 1-jétől lépett hatályba az Áfa tv. 132. § (5) bekezdése, amely szerint abban az esetben, ha az eredetileg levonható előzetesen felszámított adót a 120. § *b*) pontja, *c*) pont *cb*) alpontja vagy *e*) alpontja alapján keletkezett, az adóalany a levonható adó összegét érintő különbözetet – a (2)–(4) bekezdéstől foglaltaktól eltérően – abban az adó-megállapítási időszakban jogosult figyelembe venni, amelyben a fizetendő adó összegét növelő vagy csökkentő tételként el kell számolni. Az Áfa tv. 132. § (5) bekezdését 2014. január 1-jével hatályon kívül helyezték, de 2014. január 1-jétől ugyanezen tartalmú jogszabályi rendelkezést az Áfa tv. 153/B § (3) bekezdése tartalmazza.

Az Áfa tv. 153/B § (3) bekezdése [2013. december 31-ig 132. § (5) bekezdése] vonatkozik a Közösségen belüli beszerzést terhelő fizetendő adó utólagos módosulásához kapcsolódó levonható adó korrekciójára is, hiszen az Áfa tv. 120. § *b*) pontja a Közösségen belüli beszerzést terhelő adó levonásáról rendelkezik. E jogszabályi rendelkezés alapján, ha a Közösségen belüli beszerzést terhelő fizetendő adó összege módosul, akkor ennek megfelelően korrigálni kell a levonható adót is, s ezt a korrekciót abban a bevallási időszakban kell elvégezni, amelyben a fizetendő adó módosulása elszámolandó.

Amennyiben Közösségen belüli beszerzés adóalapja utólagosan csökken,

akkor a korábban bevallott adóalap és ehhez arányosan kapcsolódó adó csökkentését legkorábban akkor lehet elszámolni, amikor a módosító számla az adó fizetésére kötelezett adózó rendelkezésére áll, valamint ugyanezen bevallás keretében az eredetileg elszámolt levonható adó korrekcióját is ugyanilyen összegben kell elszámolni fizetendő adót növelő tételként. Ha a fizetendő adó elszámolását magában foglaló bevallásban annak összege teljes mértékben levonásba volt helyezhető, akkor későbbi bevallási időszakban a fizetendő adó csökkentése és növelése ugyanolyan összeggel történik meg, ezáltal ténylegesen fizetendő vagy visszajáró különbözet nem keletkezik. Ugyanez a helyzet áll elő, ha az adózónak eredetileg legalább a fizetendő adó csökkentésével egyező összegben levonható adó elszámolására volt lehetősége.

Abban az esetben, ha a módosító számla az adó fizetésére kötelezett adózó rendelkezésére áll az adófizetési kötelezettség keletkezését magában foglaló bevallási időszakra vonatkozó bevallás benyújtását megelőzően, akkor az áfa-bevallásban csökkentett adóalap után kell a fizetendő adót megállapítani, s ezen összeg minősül előzetesen felszámított adónak. Ugyanis az Áfa tv. 153/B § (3) bekezdése [2013. december 31-ig 132. § (5) bekezdése] kizárólag akkor irányadó, ha korábban bevallott, illetve bevallani elmulasztott fizetendő adó módosulásához kapcsolódóan szükséges a levonható adót is módosítani.

Tegyük fel, hogy havi áfa-bevallás benyújtására kötelezett belföldi társaság által francia cégtől történt termékbeszerzésénél a Kúria által hozott ítéletben foglalt tényállás valósult meg. A belföldi társaság az ítéletben foglaltak figyelembevételével 10 000 egység adóalap után a 2700 egység fizetendő adót 2014. április havi áfa-bevallásában megállapította, de bevallásában számla hiányában adólevonási jogot nem érvényesít. A belföldi társaság reklamációval élt a francia társaság felé, mivel megállapította, hogy a leszállított termékek nem mindegyike felel meg a szerződésben foglalt minőségi követelményeknek. A francia cég elismerte a minőségi reklamáció jogosságát, és 5% árleszállítást biztosított a belföldi társaság részére. A belföldi társaság 2014. június hónap folyamán vette kézhez a francia cég által kiállított, az eredeti vételárat, valamint az 5% árleszállítást dokumentáló számlát. A belföldi társaság 2014. június havi áfa-bevallásában

500 egység árleszállítással csökkentheti adóalapját, amely után arányosan a fizetendő adóját 135 egységgel csökkentheti. Tekintettel arra, hogy a tényleges adóalapot tükröző számlákat a társaság 2014. június hónap folyamán vette kézhez, ezen bevallási időszakban helyezheti levonásba a fizetendő adóként keletkezett 2565 (2700-135) egységet.

A példában vázolt esetben a társaság a Kúria ítéletében foglaltak szerint járt el, hiszen a fizetendő adó összegét akkor helyezte levonásba, amikor a francia cégtől az ügyletet dokumentáló számlákat megkapta. Megítélésem szerint a társaság az Áfa tv. 153/B § (3) bekezdését is betartotta, mivel a csökkentett fizetendő adót levonható adóként ugyanazon bevallásban számolta el, mint amelyben a fizetendő adót is módosította.

Módosítsuk a példában leírt körülményeket kizárólag abban, hogy az adófizetésre kötelezett belföldi adóalany „csupán” az adómértéket állapította meg tévesen, így az áfatörvény által előírtnál több fizetendő adót állapított meg, amelyet csak a 2014. április havi áfa-bevallásának benyújtását követően észlelt. Ebben az esetben is a leírtak alapján kell eljárni.

Tegyük fel, a havi áfa-bevallás benyújtására kötelezett belföldi társaság egy német cégtől műszaki berendezést és annak tartozékait vásárolta meg, a szerződés szerint a vételár 1000 egység. A német cég a berendezést és annak tartozékait 2014. augusztus 15-én leszállította a belföldi társaság telephelyére.

Tekintettel arra, hogy a belföldi társaság a 2014. szeptember havi bevallásának benyújtását megelőzően nem vette kézhez a német cég által kiállított számlát, a Kúria ítéletében foglaltak figyelembevételével 1000 egység adóalap után 270 egység fizetendő adót 2014. szeptember havi áfa-bevallásában bevallotta, de bevallásában számla hiányában adólevonási jogot nem érvényesített.

2014. november elején a német cég jelezte a belföldi társaság felé, hogy az átadás-átvételi iratok szerint olyan tartozékot is leszállított, amelyet a szerződés szerint a belföldi társaság nem rendelt meg. A német cég kérte a belföldi társaságtól a szóban forgó tartozék visszaszállítását.

A belföldi társaság elismerte az általa nem megrendelt tartozék leszállítását és átvételét, de jelezte a német cég részére, hogy azt megvásárolná 100 egység vételár fejében. A német cég a belföldi

társaság javaslatát elfogadta. A belföldi társaság 2014. november folyamán vette kézhez a német cég által kiállított, a műszaki berendezés és annak ténylegesen leszállított tartozékai alapján megállapított (emelt összegű) vételárát dokumentáló számlát.

Tekintettel arra, hogy az adóalap utólagosan növekedett, a fizetendő adót is növelnie kell a belföldi társaságnak. Azonban a 27 egység áfa-korrekciót visszamenőlegesen, önellenőrzés útján kell elszámolni 2014. szeptember hónapra. Azonban a Kúria ítélete kizárja az Áfa tv. 153/B § (3) bekezdés alkalmazását, hiszen a belföldi társaság adólevonási jogát az ítélet szerint legkorábban csak a 2014. november havi áfa-bevallásában gyakorolhatja.

Módosítsuk a példában leírtak körülményeket kizárólag abban, hogy az adófizetésre kötelezett belföldi adóalany „csupán” az adómértéket állapította meg tévesen, így az áfatörvény által előírtnál kevesebb fizetendő adót állapított meg, amelyet csak a 2014. szeptember havi áfa-bevallásának benyújtását követően észlelt. Ebben az esetben is a leírtak alapján kell eljárni.

Az Európai Bíróság C-95/07. és C-96/07. sz. egyesített ügyben hozott ítélete

A perbeli esetben Közösségen belüli beszerzést terhelő áfa levonhatóságának feltételül előírt tagállami szabályozás uniós jognak való megfelelése képezte az eljárás tárgyát. Az Európai Bíróság ítéletében rögzítette, hogy az ügyletek lebonyolításában érintett időszakban hatályos 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy **fordított adózás esetén a levonási jogra vonatkozó formalitásokat írjanak elő, de ez utóbbiak megsértése nem foszthatja meg az adóalanyt a levonási jogától.**

Az Európai Bíróság ítéletében leszögezte, hogy a perbeli esetben vitathatatlan, hogy a fordított adózási eljárás alkalmazható volt az alapügyekre. Ennek következtében az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított áfa levonása lehetséges legyen, ha a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelmények nem teszik is eleget az adóalany. Az Európai Bíróság ezen megállapításánál az analógia folytán a C-146/05. sz. Collée-ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítéletre is hivatkozott.

Az Európai Bíróság által hozott döntésből levonható az a következtetés, hogy a tagállamok nem köthetik az általuk fizetendő adó levonhatóságát formai feltételek teljesítéséhez. A beszerzésről szóló számla megléte minősíthető formai feltételnek, mivel annak rendelkezésre állása nem az adófizetésre kötelezett belföldi adóalany hatáskörébe tartozó kérdés. A számla kiállítása és a belföldi adóalany vevőnek történő eljuttatása a másik tagállambeli adóalany eladó kötelezettsége. Amennyiben ennek nem tesz eleget saját elhatározásából, s ezt a belföldi adóalany vevő kérésére sem pótolja, akkor ez a mulasztás, valamint az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés *ba*) pontjában előírt dokumentum hiánya **nem róható fel a belföldi adóalany terhére.** Sőt az is előfordulhat, hogy a más tagállambeli adóalany eladó saját tagállama adóhatóságának felhívására sem állítja ki és juttatja el a számlát a belföldi adóalany vevő részére. Ezekben az esetekben a C-95/07. és C-96/07. sz. egyesített ügyben hozott ítélet alapján az a jogértelmezés adódik, hogy az Irányelv alapján ilyen esetben a belföldi adóalany vevő adólevonási joga nem enyészhet el. A Kúria által elbírált ügyben a felperes utólag beszerezte az olasz cégtől a számlákat. Ennek következtében lehetséges, hogy a Kúria ezeket a szempontokat nem is vette mérlegelés tárgyává.

Az ellenőrzésre történő kiválasztás indokai más tagállambeli adóalanyokkal bonyolított ügyleteknél

A magyar adóhatóság a belföldi adóalany által teljesített adatszolgáltatást továbbítja az abban feltüntetett közösségi adószám szerinti más tagállambeli adóhatóság részére. Más tagállambeli adóhatóság a magyar adóhatósághoz továbbítja a hozzá beérkezett adatszolgáltatást, ha a nála nyilvántartásba vett adóalany adatszolgáltatásában magyar közösségi adószám megadásával jelentett le termékértékesítést vagy beszerzést, illetve szolgáltatásnyújtást, vagy igénybevétele.

A magyar adóhatóság egyszerű számítógépes lekérdezővel feltárhatja azt, hogy a belföldi adóalany által lejelentett értékesítés nem jelent meg a más tagállambeli vevő adatszolgáltatásában.

Ugyancsak az is egyszerűen feltárható, ha egy más tagállambeli adóalany által lejelentett értékesítés nem jelent meg a belföldi adóalany vevő adatszolgáltatásában. Az első esetben az adatszolgáltatás

tások eltéréseiből az adóhatóság arra következtethet, hogy a belföldi adóalany ténylegesen nem teljesített ügyletet az általa megjelölt más tagállambeli adóalanyok. A második esetben az adatszolgáltatások eltéréseiből a magyar adóhatóság azt a következtetést vonhatja le, hogy a belföldi adózó nem teljesítette adófizetési kötelezettségét, illetve részére ténylegesen nem teljesített ügyletet számolt el könyveiben.

Tegyük fel, hogy a belföldi adóalany részére terméket értékesítő, szolgáltatást nyújtó más tagállambeli adóalany saját adóhatósága részére lényegesen kisebb összegű értékesítést jelentett le, mint amelyet a belföldi adóalany a magyar adóhatóság részére. Ekkor a magyar adóhatóság ebből nyilvánvalóan feltételezheti azt, hogy a belföldi adóalany könyvelésében ténylegesen igénybe nem vett beszerzést is elszámolt.

Tegyük fel, hogy a belföldi adóalanytól terméket beszerző, szolgáltatást igénybe vevő más tagállambeli adóalany saját adóhatósága részére lényegesen nagyobb összegű ellenértéket jelentett le, mint amelyet a belföldi adóalany lejelentett a magyar adóhatóság részére. Ekkor

a magyar adóhatóság ebből nyilvánvalóan következtethet arra, hogy a belföldi adóalany könyvelésében az általa ténylegesen nyújtott értékesítést nem, vagy csak részben számolta el.

A belföldi adóalany és más tagállambeli adóalany üzleti partnere által benyújtott adatszolgáltatás közötti eltérés azon okból is keletkezhet, hogy a belföldi adóalany és/vagy más tagállambeli partnere olyan ügyletet szerepeltet adatszolgáltatásában, amelyet abban nem kell szerepeltetni.

A belföldi adóalany és az üzleti partnere által teljesített adatszolgáltatás közötti fennálló jelentős eltérés kimutathatósága az adóhatóság részéről utólagos adóellenőrzés lefolytatását indukálhatja. Ha az adóhatóság az utólagos adóellenőrzést az adatszolgáltatások tartalma közötti eltérések fennállása miatt rendelte el, az ellenőrzés során mindenképpen megkeresi a más tagállambeli adóhatóságot, és kéri a belföldi adóalany üzleti partnerének vizsgálatát, a két adatszolgáltatás közötti eltérés okainak feltárását. Ekkor az adóhatóság „kényelmes” helyzetben van, hiszen a megkereséstől a válasz megérkezéséig eltelt időszak az

ellenőrzési határidőbe nem számít bele, miközben az adóhatóság ezen időszak alatt az ellenőrzést minden korlátozás nélkül folytathatja. Amennyiben a válasz a megkereséstől számított egy éven belül nem érkezik be, akkor az adóhatóság dönthet az ellenőrzés lezárásáról, ha megítélése szerint a tényállás tisztázottnak tekinthető a más tagállambeli adóhatóság válaszában hiányában is. Azonban e szabály alkalmazása nem kötelező az adóhatóság részére, csupán „lehetőség”, amellyel tapasztalataim szerint nem él, azaz csak a más tagállambeli adóhatóság válaszában birtokában tekinti a tényállást tisztázottnak.

Az adóhatósági ellenőrzés elkerülése érdekében a belföldi adóalanyok érdekes hangsúlyt fektetni annak kontrollálására, hogy más tagállambeli üzleti partnerei saját adóhatóságukhoz vele azonos tartalmú adatszolgáltatást nyújtsanak be. Személyes tapasztalataim szerint nem ritka eset, hogy más tagállambeli adóalanyok az adatszolgáltatási kötelezettség teljesítését „lazán” kezelik, annak nem, vagy csak részben tesznek eleget.

Bonác Zsolt

DR. CSÁTALJAY ZSUZSANNA ROVATA

Az utazásszervezési szolgáltatás teljesítési helye

Az utazásszervezési szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol az utazásszervező gazdasági céllal letelepedett, ennek hiányában az a hely, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.

Magyar utazásszervező esetében tehát attól függetlenül, hogy adóalanyok nyújtja-e a szolgáltatást vagy nem adóalany (pl. magánszemély) részére, a szolgáltatás Magyarországon fog adózni, itt kell utána áfát fizetni (természetesen az árrés-adózás szabályai szerint). Meg kell különböztetni az utazásszervezési szolgáltatástól az **utazásközvetítők** szolgáltatását. Ez utóbbiak szolgáltatása mint közvetítői szolgáltatás az általános teljesítési hely-szabályok alá esik. Abban az esetben tehát, ha nem saját nevében közvetíti az adóalany az utat, hanem más nevében és más javára eljárva, az ő szolgáltatása a megrendelő székhelye, állandó telephelye szerint fog adózni, ha adóalany az igénybevevő, és a közvetítő székhelye, állandó telephelye szerinti or-

szágban akkor, ha nem adóalany a megrendelő.

Nem példa nélküli, hogy külföldi utazásszervező társaságok Magyarországon (illetve más országokban) **fióktelep** formájában működő képvisellel vannak jelen. Gyakori struktúra ilyen esetekben, hogy a külföldi ügyfelekkel a külföldi anyavállalat tartja a kapcsolatot, és ők is kívánnak számlázni a külföldi ügyfél felé. A magyar fióktelep azonban felel azért, hogy a magyar hotelekkel, idegenvezetőkkel, éttermekkel és egyéb szolgáltatókkal, termékértékesítőkkel megállapodjon, és megszervezze az adott külföldi ügyfélnek nyújtott utazásszervezési szolgáltatás Magyarországra eső részét. Felel tovább a magyar fióktelep azért is, hogy a magyar ügyfeleket

kiszolgálja. Sokszor felmerül kérdésként ilyen esetekben, hogy az egyes, külföldieknek nyújtott szolgáltatások kapcsán kinek kell kiállítania a számlát, meg kell-e azt bontani adott esetben a magyarországi és egyéb, külföldi útrészlettel kapcsolatos részekre. Gyakori kérdés továbbá, hogy a belföldi szolgáltatóktól igénybe vett szolgáltatásokat lehet-e úgy tekinteni, mint amiket a magyar fióktelep vesz igénybe, vagy azokat a külföldi anyavállalat felé kellene számláznia a szolgáltatás nyújtójának.

Ennek eldöntéséhez elkülönülten kell megvizsgálni a kimenő és a bejövő oldali tranzakciókat.

A **kimenő oldali tranzakciók** esetén az áfa-köteles ügylet az utazásszervezési szolgáltatás nyújtása, amely ott teljesül, ahol az utazásszervező letelepedett. Egyből felmerül tehát a kérdés, hogy ilyen esetben a külföldi anyavállalat letelepedettsége fogja-e meghatározni a szolgáltatás teljesítési helyét, avagy a magyar fióktelep mint belföldi állandó telephely.

Az nyilvánvaló, hogy ilyen esetekben a belföldi fióktelep rendelkezik emberi és tárgyi erőforrásokkal (irodával, személyzettel stb.) ahhoz, hogy a tevékenységét folytatni tudja független mó-

don. Ez alapján tehát a belföldi fióktelep állandó telephelynek fog minősülni az áfában. Az azonban, hogy ilyenkor a fióktelep érintett-e a szolgáltatások nyújtásában, bonyolultabb kérdés. Amennyiben a külföldi anyavállalat tevékenysége csupán abban merül ki, hogy a külföldi ügyfelet megtalálja és átadja a magyar fióktelepnek, de a külföldi anyavállalat vagy annak másik állandó telephelye nem vesz részt a szervezésben, akkor az ügyletben legközvetlenebbül érintett állandó telephely a magyar fióktelep lesz, és ezért a fióktelepnek kell számláznia a külföldi ügyfél felé.

Gyakran előfordul azonban, hogy a külföldi anyavállalat arra szerződik az ügyfelével, hogy megszervez egy egész Európára kiterjedő utat részére, és ezen szolgáltatása nyújtásához igénybe veszi az egyes érintett országokban található fióktelepei segítségét. Ilyenkor az nyilvánvaló, hogy nem lehet pusztán egyetlen fióktelephez hozzárendelni a szolgáltatás nyújtását, hiszen abban több fióktelep és maga az anyavállalat is részt vesz. Ilyen esetekben véleményem szerint amennyiben nem lehet egyértelműen eldönteni, melyik állandó telephelyhez kapcsolódik az adott szolgáltatás nyújtása, a székhelyet kell úgy tekinteni, mint ami a szolgáltatást nyújtja. Elképzelhető tehát ilyen esetekben, hogy a magyar utazásszervező fióktelep annak ellenére nem fog számlázni az általa teljesített

ügyletekért, hogy a teljes magyarországi útra eső részt ő szervezi (az anyavállalat és fióktelepe között szolgáltatásnyújtásról nem beszélhetünk, hiszen egyetlen jogalanynak minősülnek). Ez álláspontom szerint annak ellenére is igaz, hogy fióktelepet alapvetően gazdasági tevékenység folytatására kell létrehozni, és áfa hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységet a fióktelep ilyen esetekben nem is végez.

A bejövő oldal vizsgálata nem kevésbé fontos.

A **bejövő oldali ügyletek** esetén alapvetően kétféle tranzakció képzelhető el, ami mindenképpen magyar áfás lesz (pl. magyarországi szálláshely-szolgáltatás és Magyarországon teljesített éttermi szolgáltatások), és az, amik esetében a szolgáltatást igénybevevő letelepedettsége dönti el, hogy magyar áfával kell-e számlázni őket vagy sem.

Hogy igénybevevőnek kit kell tekinteni; a magyar fióktelepet vagy annak anyavállalatát, azon szolgáltatások esetén van elsődleges jelentősége, amelyek esetében az igénybevevő letelepedettsége dönti el a teljesítés helyét.

Amennyiben ilyen szolgáltatásokat azért vesz igénybe a fióktelep, hogy egy döntően vagy kizárólag általa teljesített utazásszervezési szolgáltatáshoz felhasználja, akkor nem kérdéses, hogy az igénybe vett szolgáltatás a magyar fióktelephez mint állandó telephelyhez kötődik. Akkor azonban, ha – mint a korábbi példában írtam – több különböző fióktelep és az anyavállalat is részt vesz az utazásszervezési szolgáltatás mint tevékenység végzésében, de az legszorosabban az anyavállalathoz köthető, kérdésessé válik, hogy a magyar fióktelephez kapcsolódik-e az igénybe vett szolgáltatás. Ilyen esetekre a 2011. július 1-jétől hatályos tanácsi Rendelet részletes iránymutatással szolgál.

A Rendelet szerint **egy többlépcsős tesztet kell elvégezni ilyen esetekben:**

- Elsősorban az igénybevevő azon állandó telephelyének meghatározása érdekében, amely részére a szolgáltatást nyújtják, a szolgáltatásnyújtónak meg kell vizsgálnia az általa nyújtott szolgáltatás jellegét és igénybevételét.
- Amennyiben nem lehet egyértelműen beazonosítani azt az állandó telephelyet, amely részére a szolgáltatást nyújtja, a szolgáltatásnyújtó a megfelelő állandó telephely azonosításához különösen azt vizsgálja meg, hogy a

szervezésben, illetve a megrendelő-lapon szereplő információk, valamint az igénybevevő tagállama által az igénybevevőnek kiadott és az igénybevevő által a szolgáltatásnyújtóval közölt áfa-szám alapján az állandó telephely-e a szolgáltatás igénybevevője, és hogy az állandó telephely fizet-e a szolgáltatásért.

- Végül amennyiben a szolgáltatás igénybevevőjének azon állandó telephelye, amely részére a szolgáltatást nyújtják a fentiek szerint nem határozható meg, vagy amennyiben az általános B2B szolgáltatásnyújtás teljesítési hely-szabály alá tartozó szolgáltatásokat olyan szerződés keretében nyújtják az adóalanyok, amely meg nem határozható, vagy nem számszerűsíthető módon egy vagy több szolgáltatást tartalmaz, a szolgáltatásnyújtó jogosan tekintheti úgy, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az, ahol az igénybevevő székhelye van.

A fenti zsinórmérték alkalmazásával kell eldöntenie a szolgáltatásnyújtónak, hogy a magyar fióktelep vagy a külföldi székhelyű anyavállalat felé számláz-e. Álláspontom szerint abban az esetben, ha a szolgáltatásokat, azok nyújtásának körülményeit a magyar fióktelep alkalmazottai tárgyalják le a magyarországi szolgáltatásnyújtóval, akkor annak ellenére, hogy az ügyfél felé végül nem a magyar fióktelep fogja az utazásszervezési szolgáltatást számlázni, a szolgáltatás nyújtójának (ha az magyar letelepedettségű adóalany) magyar áfával kell számlázni a fióktelep felé, mivel úgy kell tekinteni a fióktelepet, mint aki igénybe veszi a szolgáltatást, hiszen a szolgáltatást ilyenkor a belföldi fióktelep és annak tárgyi és emberi erőforrásai veszik igénybe, még akkor is, ha nem nyújtanak kimenő irányban szolgáltatást ehhez kapcsolódóan.

Amennyiben nem a magyar fióktelep alkalmazottai tárgyalják le a szolgáltatásnyújtóval a szerződéses feltételeket, és nem a fióktelep szervezi meg az út magyarországi részét, abban az esetben természetesen az a gazdasági célú letelepedettség lesz az igénybevevő (a külföldi anyavállalat vagy valamelyik másik országbeli fióktelepe), akkor a szolgáltatás nem Magyarországon, hanem az érintett gazdasági célú letelepedettség országában fog adózni.

dr. Csátaljay Zsuzsanna

Áfa&Számlázás

Államános forgalmi adó a hazai és nemzetközi gyakorlatban

Kiadja a VEZINFÓ Kiadó és Tanácsadó Kft.

1139 Budapest, Hajdú u. 11.

Tel.: (06-1) 236-0635, Fax: (06-1) 236-0037

www.vezinfo.hu

E-mail: info@vezinfo.hu

Felelős kiadó, főszerkesztő: **Tóth Csaba**

Szakmai szerkesztő: **Horváth Géza**

Szerzők, szerkesztők:

Bonác Zsolt, dr. Csátaljay Zsuzsanna,

dr. Kelemen László, Vadász Iván,

Vira Sándor

Kiadói szerkesztő: **Kövesdi Edit**

Nyomdai munkák: Prime Rate Kft.

© 2010–2014 Vezinfo Kiadó és Tanácsadó Kft.

ISSN 2061-7275

Minden jog fenntartva! Az Áfa&Számlázás szakfajékozott tartalma jogvédett. A szakfajékozottban közzé tett cikkek, hírek, információk másolása, többszörözése, fordítása, közreadása és publikációs célokra történő felhasználása csak a kiadó, illetve a szerző írásbeli hozzájárulásával megengedett. A szakmai információkat, híreket a legmegbízhatóbb forrásokból merítjük és ellenőrizzük; a megjelenés időpontjában meglévő kötelező gondosságunk ellenére átvett téves értesülésekért felelősséget nem vállalunk.