

Áfa&Számlázás

Általános forgalmi adó a hazai és nemzetközi gyakorlatban V. évfolyam 9. szám, 2014. szeptember

TARTALOM

Vira Sándor rovata

- Az áfa-ellenőrzésről (4. rész) 1
- | Határidők
- | Verbális kommunikáció
- | Jegyzőkönyv
- | Észrevétel
- | Első fokú határozat

Dr. Csátaljay Zsuzsanna rovata

- Áfa-kötelezettséggel nem járó ingyenes szolgáltatások 5
- | Közhasznú, kiemelkedően közhasznú szervezetnek, egyháznak nyújtott szolgáltatás
- | Természetbeni árengedmény
- | Adójogilag önállóként nem értelmezhető ügylet
- | Mikor áll fenn tipikusan áfa az ingyenes szolgáltatás után?
- | Mikor vonható le az ingyenes szolgáltatáshoz kapcsolódó adó?
- | Európai bírósági esetek
- | Az adóalap és a teljesítési időpont az ingyenes szolgáltatásoknál

Bonác Zsolt rovata

- A számla adóigazgatási azonosításra való alkalmassága 9
- | Az elektronikus számlákra irányadó jogszabályi rendelkezések
- | A nyilatkozatkiadás kötelezettségének megszüntetése
- | A számlázó program dokumentációjával kapcsolatos rendelkezések
- | A számlázó programot megvásárló személy adóalanyiségének ellenőrzése, a használóját terhelő bejelentési kötelezettség
- | Az EDI használata
- A teljesítés helyének meghatározása kulturális, művészeti, tudományos, oktatási, szórakoztatási, sport- vagy más hasonló szolgáltatásoknál 11

VIRA SÁNDOR ROVATA

Az áfa-ellenőrzésről (4. rész)

Jelen cikksorozatunk célja, hogy ismertesse az áfa-ellenőrzés szabályait és gyakorlatát, valamint az adóellenőrzést követő jogorvoslatok szabályait, taktikáját, stratégiáját. A negyedik részben a határidőkről, a jegyzőkönyvről és az észrevételekről ejtünk szót.

Határidők

A hatóság számára előírt határidők gyakorlatilag azt a szerepet töltik be napjainkban, hogy tudja mihez mérni a késését. Az ellenőrzési határidők pontosan megfogalmazásra kerültek, és sokat dolgozik a határidő adminisztrálásán, betartásán a hatóság, de joggal merül fel a kérdés, miért is van szükség az ellenőrzési határidőre jelen alkalmazási körülmények között. A korábbi részben említettem, hogy a határidők bevezetésének alapvető oka az APEH rendszabályozása volt a pénzügyminisztériumi középvezetők részéről. A szabályozás gyakorlati haszna jelenleg nem kimutatható. Ha a határidőt lehet úgy kezelni, hogy az ellenőrzés szabályosan eltarson 4–5 évig, akkor nincs értelme. Amíg a felettes szerv a határidő hosszabbítását minden körülmények között vagy legalább 95%-ban engedélyezi, és bármilyen indokolatlan ügyben lehet (ál) kapcsolódó vizsgálatot lefolytatni, addig a határidőknek konkrét szerepük nincs az eljárásban, maximum annyi, hogy próbára tegyék a revizor és vezetője adminisztrációs képességét. Az eljárási szabály ugyan előírja, hogy amennyiben lejárt a határidő, be kell fejezni az ellenőrzést, de ha mégsem fejezik be, igazából szankció nincs a mulasztásra. A szabály bevezetésekor élt az a vélelem, hogy a határidő lejártát követően beszerzett bizonyítékok **szabálytalan bizonyítéknak** tekintendők, és felhasználásuk nem válthatja ki a kívánt joghatást, de gyakorlati tapasztalataim szerint napjainkban sem

a bíróságok, sem az adóigazgatási felettes szervek nem tartják magukat kezdeti álláspontjukhoz a határidő lejártát követően beszerzett bizonyítékokkal kapcsolatban (tisztelet a kivételeknek).

Eklatáns **példa** az előzőekre a következő ügy:

Az első fokú adóhatóság kiutalás előtti áfa-ellenőrzés során felfüggesztette a határidőt, mivel megkereste a horvát adóhatóságot (a horvátok uniós csatlakozása előtt). Az ügyfél nem reagált azonnal a szabálytalanságra, miszerint áfa-ügyben a két állam közötti bilaterális egyezmény alapján nem lehet adatot kérni, így a felfüggesztés szabálytalan. Egy évig várt, és csak akkor kifogásolta meg az eljárást. A kifogásra 23–26 (?) darab levél érkezett egyszerre, egy napon, amelyekben tájékoztatták arról, hogy bizonyos cégeknél mikor kezdtek és mikor fejeztek be kapcsolódó ellenőrzéseket, így lefedve az eltelt egy évet a határidő-elszámolással kapcsolatban. A szerv vezetője tájékoztatta az ügyfelet arról, hogy a megkeresés és így a határidő-felfüggesztés szabálytalan volt, de a megküldött levelekből kiderül, hogy az ellenőrzési határidő így sem járt le, hiszen folyamatosan voltak kapcsolódó ellenőrzések. Egy adott kapcsolódó ellenőrzés során nem figyeltek oda, és munkaszüneti napot jelöltek meg kezdési időpontként a levélben. A felettes szervnek az első fokú érdemi határozat elbírálásakor különös szabálytalanságot nem jelentettek az ismertetett körülmények, azon-

ban a bíróság visszaadta új eljárásra az ügyet, de a indokolásban nem szerepeltek az ellenőrzési határidővel kapcsolatos kifogások.

A **kiutalás előtti ellenőrzés** határideje már akkor a humor kategóriájába tartozott, amikor bevezették. Kiutalás előtti ellenőrzést csak akkor lehet lefolytatni határidőben, ha mindent rendben talál a revizor, és még egy keveset sem kell lamentálnia a tényálláson (meg kell jegyezni, hogy az új, 75 napos kiutalási szabály bizonyos fokig már alkalmas az ellenőrzés lefolytatására). Vagyis a határidő alapján nem tartható be. Mivel betarthatatlan a határidő, az ellenőrzési szervek kitalálták a megoldást, ami ugyan célravezető, de nem méltó egy közigazgatási szervhez, hiszen az adózók által befizetett adóból fenntartott szervezettől nem várjuk, hogy megtéve azokat, akiknek az adójából fedezi a működését. A revizor behívja ellenőrzésre az adóalanyt. Az idézésben vagy a telefoni idézés során felsorolja, mi mindent hozzon magával. Nyilván lehet olyan perifériás iratot kérni az ellenőrzés megkezdésekor, amit nem hozott magával, így a határozatban kötelezi a hiánypótlásra az adózót, és ad rá 30 napot. Ezzel azonnal kitolta az 5–15 napos ténylegesen rendelkezésre álló ellenőrzési határidőt 40–45 napra.

Hasonló módon általános a határidő-hosszabbítás olyan kapcsolódó vizsgálattal, amelynek a szükségszerűsége megkérdőjelezhető, illetve általános, hogy a kapcsolódó vizsgálatokat nem fejezik be, amikor a remélt adatot megkapták, hanem a határidő-hosszabbítás érdekében nyitva hagyják az ellenőrzést. Sajnos a hatóságnál mindenki tud a határidő-hosszabbítással kapcsolatos problémákról, trükkökről, de e tekintetben cinkos összekacsintást tapasztalhatunk, ami egyébként a betarthatatlan szabályokból következően érthetően szükségszerű. Alapvető tanácsom, hogy **a határidő betartását vizsgálat közben ne kérje számon az adóalany, ha a hatóság e körben hibázik, a jogorvoslati eljárásban kell megvitatnunk a szabálytalanságot.**

Verbális kommunikáció

A verbális kommunikációra nagyon komoly hangsúlyt kell fektetnie mind az adóellenőrnek, mind az ellenőrzött

ügyfélnek. Az adóellenőrnek tudatában kell lennie, hogy az ellenőrzött ügyfél aggódik az esetleges elmarasztalástól, ezért bármilyen megjegyzésére túlreagáltan válaszol. Az ellenőrnek a kommunikáció során tartózkodónak és korrektnek kell lennie. Alapvető szabály, hogy az adócsalás kifejezés sosem hagyhatja el az adóellenőr száját. Ha az ügyfél adót csalt, akkor bizonyosan tisztában van vele, ezt nem szükséges neki megemlíteni, mivel ez verbális konfrontációt von maga után, amelyet nem érdemes kiprovokálni. A tapasztalatok szerint sok ügyfél bármilyen összegű adókülönbözetet el tud viselni, de arra képtelen, hogy elviselje a „leadócsalózását”. A revizor nem barátkozhat az ügyféllel, mert félreérthető szituációkat eredményezhet a viselkedés. Magatartásával nem adhat támadási felületet az ügyfélnek. Sosem kérhet semmilyen „ártatlan” szívességet az ügyféltől, mivel ekkor az ügyfél elvárhatja a vizsontszolgáltatást, amelynek a revizor nem tud, illetve nem tudhat eleget tenni, másrészt a korrupció árnyéka vetül az ellenőrzésre és az ellenőrre. Az ellenőrzött személlyel lehetőség szerint sosem marad kettesben a revizor. Vannak ügyfelek, akik mindenre képesek annak érdekében, hogy a hivatal eljárásának szabályosságát megkérdőjelezzék. Volt olyan ügyfél, aki a hivatali épület liftjében olyan szavakkal illette a revizort, amely szavak testi sértés kiprovokálására irányultak. Nyilván ha a revizor bántalmazza az ügyfelet, az adókülönbözet megfogalmazása igen kétesélyes, bárki is folytatja tovább az ellenőrzést. Megjegyzem, nem csak egyszerű, tanulatlan emberek élnek a provokáció eszközeivel. Az említett személy korábban bíró volt, és ügyvédi minőségben vett részt az ellenőrzésen. Sajnálatosan az adóellenőrzési megállapításra rendkívül szélsőségesen is tudnak reagálni az ügyfelek. Előfordult, hogy a revizort megfenyegették, a folyosón karddal hadonásztak, vagy éppen a riasztópisztolyukat mutogatták. Sajnos olyan is elfordult, hogy az ellenőrzési vezetőt (helyettesemet) életveszélyesen bántalmazták. Az konfrontálódás alapvető prevenciója a megfelelő, türelmes kommunikáció. A kommunikáció kérdésköréhez tartozik, hogy a revizor a vélelmet ne közölje bizonyított tényként az

ügyféllel, csak akkor ismertesse a terhelő tényállást, ha korrektül körbejárta és bizonyította, hiszen lehet, hogy a kezdeti vélelme nem nyer bizonyítást a későbbiek folyamán. A korrekt kommunikáció kérdésköréhez tartozik azonban az is, hogy a megállapítást ne titkolják az ügyfél előtt. A hatósági ellenőrzésnek nem az a feladata, hogy terhelő megállapítást fogalmazzon meg, hanem az, hogy a törvényes mértékű adót állapítsa meg. Előfordul, hogy a revizor annak érdekében nem tájékoztatja a feltárt tényállásról az ügyfelet az ellenőrzés folyamán, hogy az ügyfél ne tudjon ellenbizonyítani vagy bizonyítási indítványt tenni az ügyben, és gyakorlatilag a jegyzőkönyv átvételéig nincs tájékoztatva az ellenőrzés koncepciójáról, gyanújáról, vélelmeiről. E magatartással sérülnek az ügyfél jogai, hiszen a korábban említett ellenbizonyításra lehetősége nincs, másrészt a titkolózás az ügy gyors befejezését akadályozza, hiszen érdemi ellenvetés esetén a felettes szervnek új eljárást kell elrendelnie.

Az adóhatóság revizorának az ügyfél meghallgatása során különös tekintettel kell lennie a kommunikáció verbális és nonverbális módjára. Az ügyfél reakcióit elemezni kell, fel kell ismerni a tipikus reakciókat. Tudnia kell, hogy az adott kérdés milyen érzékenyen érinti a kérdeztet illetve, hogy az ügyfél igazat mond-e. Nem kell semmilyen bonyolult dologra gondolni e körben; egyszerű jelek alapján eldönthető a válasz igazságtartalma, illetve megítélhető, hogy mennyire őszinte az ügyfél vagy a tanú. Olyan apró jelek felismerhetővé tesszik, hogy hazudik a kérdeztet személy, hogy a válasz előtt megérinti a fejét, arcát vagy a szemüvegét. A meghallgatás során először nyitott kérdéseket kell feltenni a kérdeztetnek, hiszen még nem tudja a revizor a válaszlehetőségeket, azonban a tényállás igazi tisztázása zárt kérdésekkel lehetséges. A zárt kérdésekre akkor térnek át, ha egy adott eseményt már nagyvonalakban ismerik, és a történések részleteit akarják tisztázni. Ha például annyit kérdeznek, hogy milyen körülmények között került sor az ellenérték megfizetésére, akkor nyitott kérdést tettek fel. Ha az a válasz, hogy személyesen találkoztak, akkor zárt kérdésként tehetik fel, hogy az ön vagy a

partnere székhelyén történt a találkozó. Alapvető hiba, ha a revizor csak a nyitott kérdésekig jut el, és a zárt kérdéseket nem teszi fel, mivel úgy véli, a tényállást tisztázta. A hibával akkor szembesül, amikor megpróbálja az ugyanazon gazdasági eseményről elhangzott nyilatkozatokat összevetni, és látja, hogy nem ugyanazt mondták, mégsem lehet az ellentmondást felfedezni a nyilatkozatok között. Többnyire a zárt kérdések elhanyagolása eredményezi az ügyfelek ismételt meghallgatását vagy olyan ellentmondások rögzítését a jegyzőkönyvben, amelyek végül is nem ellentmondások.

Az ügyfélnek arra kell törekednie, hogy sokat és készségesen beszéljen, de lehetőleg semmit ne mondjon, főleg akkor, ha el akar valamit hallgatni. Sosem szabad kéretlenül információkat, adatokat közölni. Az igazi rutinos ügyfelek olyan ügyletnél tagadják meg a nyilatkozatot és esetlegesen az iratok bemutatását, amely ügylet teljesen szabályos, így a vizsgálat figyelmét az esetleges szabálytalan ügyletről egy korrekt ügyletre irányítják, majd a jegyzőkönyv után tárják elő az ügylet szabályosságát igazoló adatokat. Találkoztunk olyan ügyféllel, aki egy nagy értékű tárgyi eszköz beszerzés számláját nem tudta fellelni, így a revizor hátradőlve megállapította az adóhiányt (mint aki jól dolgozott), de az ügyfél a jegyzőkönyv után bemutatta a hiányzó bizonylatot, így a megállapítás tarthatatlanná vált.

Az ügyfélnek nem szabad saját ügyében eljárni a hatóságnál, a tapasztalatok szerint nem vezet jó eredményre a képviselő mellőzése, mivel az ügyfél általában nem ismeri alaposan az adójogszabályokat. Amikor az ügyfelet kérdezik, sosem mondják meg neki, hogy mit céloz a kérdés, így nem tudja, mi a helyes válasz adózási szempontból. Például amikor egy hajótársaságot arról kérdeztek, hogy a személyszállító hajókon eladott élelmiszert vendéglátó-ipari szolgáltatás keretében adják-e el vagy sem, akkor az ügyvezető boldogan közölte, hogy ők kényeztetik az utasokat, és nem csak úgy odahajítják számukra az üdítőtitalt és a szendvicset. Ez azt eredményezte, hogy a nemzetközi járaton közlekedő hajón felszolgált ételt, italt meg akarta adóztatni a hatóság, hiszen a nemzetközi (közösségi) utakon csak

az értékesített termék adómentes, de a nyújtott szolgáltatás adóköteles. Nyilván ha az ügyfél adózási ismeret birtokában van, azt próbálta volna bizonygatni, hogy az élelmiszert mint terméket adták el.

Mindenképpen ajánlott képviselő megbízása az ellenőrzés során. A képviselő rendre nem tud nyilatkozni a gazdasági események körülményeiről, de pontosan tudja, hogy a kérdéseknek van-e súlya, vagy csak általános „tapogatózásról” van szó. A képviselő az akció-reakció (kommunikáció) kapcsolatot az ügyfél és a hatóság között időben szétválasztja, így lehetőség adódik az egyes problémák átgondolására, és a helyzet folyamatos elemzésére. A képviselőnek sosem szabad aktív szerepet, döntő pozíciót betölteni az ellenőrzés során. Neki az információkat kell továbbítani és értékelni, valamint a lehetséges alternatívákról kell az ügyfelet tájékoztatni. A képviselőnek tartózkodnia kell attól, hogy az ügyfelet szabálytalan vagy törvénytelen lépésre ösztönözze, még akkor is, ha üdvöztetőnek tűnik az adott helyzetben. A képviselőnek kötelessége felhívni az ügyfél figyelmét, ha a magatartása jogszabállyal ellentétes, ugyanakkor az észleléséről a pénzmossással összefüggő szabálysértésen kívül a hatóságot nem köteles tájékoztatni. Amennyiben a képviselő részt vesz az ügyfél meghallgatásán, úgy a hatóság kérdéseinek a célzatáról a válaszcélzat megelőzően tájékoztatnia kell az ügyfelet. Illetve szükséges felhívnia a figyelmét, hogy jogában áll a választ megtagadni bizonyos esetekben, vagy időt kérni a kérdés megválaszolására. A legfontosabb, hogy a képviselő hívja fel az ügyfél figyelmét, hogy ha valamire nem emlékszik pontosan, akkor ne adjon választ, akkor sem, ha a revizor erre presszionálja. Rengeteg ellenőrzési megállapítás alapul olyan nyilatkozatok közti különbözőségeken, ahol az ügyfél nem emlékezett konkrétan valamilyen körülményre, de készítették a válaszcélzatra, aminek eleget tett, és ami így szükségszerűen pontatlan volt. A képviselő szereptévesztésben van, ha úgy gondolja, hogy a revizorral folyamatosan köztöködni kell az ügyfél érdekében, és minden vélt vagy valós, a revizor által elkövetett szabálytalanságra azonnal reflektálnia kell. Az ellenőrzés során a képviselőnek túrnia és do-

kumentálnia kell a szabálytalan hatósági eljárást, természetesen a túrésnek van taktikai vetülete is, hiszen lehetséges, hogy az ügyfél érdeke azt kívánja, hogy az ellenőrzés folyamán a szabálytalanságra reflektáljunk. Azért nem érdemes a szabálytalanságot folyamatában feltárni, mivel akkor a hatóság nyilván szabályosan próbálja az eljárást elvégezni. Ha sokat köztöködünk a revizorral, akkor végül is a mi munkánk eredményeként nem hibázik. Az ügyfél számára fontos, hogy a revizor hibázzon, mondhatni, nem kell nekünk megnyerni az ügyet, elég, ha a hatóság elveszti.

A képviselőnek tartózkodnia kell attól, hogy személyes képzettségére, szakmai tapasztalatára hivatkozzon. Nincs annál kínosabb, és roppant rosszul veszi ki magát, ha nagyképpen hivatkozunk a tapasztalatunkra, és igazunk teljes tudatában adjuk elő a tévedésünket (mert adóügyben tévedni nem igazán okoz gondot egyetlen szakembernek sem). Ha a revizorral szemben arroganciát mutatunk, akkor nem számíthatunk a bírság kiszabása esetén méltányos eljárásra.

Jegyzőkönyv

A jegyzőkönyv az a dokumentum, aminek az elkészítésére a legnagyobb figyelmet kell fordítani. Ez tartalmazza a feltárt tényállást és annak adózási hatását. A jegyzőkönyvvel szemben alapvető követelmény, hogy közérthető legyen, hiszen ez szolgál alapjául minden további aktus során készített dokumentumnak, készítse a hatóság vagy az ügyfél vagy akár a bíróság. Ha a jegyzőkönyv pontatlan, hiányos, nem érthető, az rányomja a bélyegét az egész hatósági, jogorvoslati és bírósági eljárásra. **A jegyzőkönyv alapvető tartalma a tényállás, a tényállás ütköztetése az anyagi és eljárási joggal, a levont következtetés, továbbá a szankció kiszabását befolyásoló, feltárt körülmények.** A számítógépek elterjedésével jelentősen csökkent a jegyzőkönyvek színvonala, ugyanakkor jelentősen nőtt a tartalmuk. Gyakorlatilag a Microsoft Word megölte a logikus, tömör, lényegre törő érvelést. Napjainkban azt tapasztaljuk, hogy a jegyzőkönyvbe beollóznak minden elképzelhető, az ellenőrzés során keletkezett dokumentumot akkor is, ha az a tényállás, a bizonyítás szempontjából érdektelen. Mindenki látott már olyan

jegyzőkönyvet, amiből húsz oldalt tesznek ki az ellenőrzés során rögzített nyilatkozatok, öt oldalt a beidézett jogszabályok, és gyakorlati logikus okfejtés maximum, ha egy-két oldalnyi szövegre korlátozódik. Az adóhatóság valamilyen okból kifolyólag kényszeresen ragaszkodik a fénymásoláshoz, és az adózó szinte valamennyi anyagát lemásolja, sok esetben három példányban. Az egyik példányt rendre fölöslegesen a jegyzőkönyvhöz mellékel, a másik példányt irattárolja, a harmadikat pedig fellebbezés esetén felterjeszti a felettes szervnek. A jegyzőkönyvek gyakran három centiméter vastagok, de a lényegi tényállás ismertetés sokszor a két oldalt sem haladja meg. Alapvetően elmondható, a napjainkban született jegyzőkönyvek azért hosszadalmasak, hogy a releváns vizsgálati cselekmények mennyiségi látszatát keltve megelőzze az új eljárásra történő utasítást az első fokú adóhatóság. A revizorok nem az ügyfélnek töltik az oldalakat, hanem a felettes szervnek.

Sajnálatosan elmondható, hogy az adóhatóság revizorai nagyjából ismerik az anyagi jog rendelkezéseit, azonban a rendelkezéseket a jogszabályból nehezen olvassák ki. Ennek következtében születnek az olyan jegyzőkönyvek, ahol nem releváns jogi rendelkezésekből idéznek oldalakat az iratban. Például az adószakemberek zöme ismeri (nagyjából) az áfa-szabályokat, de a szabályt képtelen megtalálni a jogszabályban, és ha meg is találja, akkor is bizonytalan a keresési eredményében. Ahogy a Word káros hatással van a jegyzőkönyvek színvonalára, úgy a PowerPointnak is van káros hatása az oktatás színvonalára. Ugyan didaktikai szempontból a megértés tekintetében részben jótékony hatású, azonban olyan adójogszabály oktatása esetén, ahol az egyes rendelkezésekben a mondat alanya rendre rejtve marad, a tárgy viszont egy másik rendelkezésre történő hivatkozás, és az egésze rányomja a bélyegét egy angolszász normaszöveg fordításból adódó magyartalansága, ott meg kell ismertetni az adószakemberrel a normaszöveget is, amely ismertetés a PowerPointos előadásokon többnyire elmarad.

Olyannyira jellemző, hogy a revizorok nem értik a normaszöveget, hogy gyakran a jogszabály pontos idézése helyett az egyes szakkönyvek

magyarázó rendelkezéseinek másolásával tesznek eleget indokolási kötelezettségüknek.

A jegyzőkönyv egyik neuralgikus pontja a bírság kiszabásának körülményeivel foglalkozik. Maximális bírságot kiszabni könnyű, elengedni, mérsekélni munkás és veszélyes. Ennek okán a lustább revizorok a bírság kiszabását megalapozó körülményeket nem rögzítik a jegyzőkönyvben, vagyis a standard szöveget másolják be a jegyzőkönyvbe, miszerint **méltányolható körülményt nem tártak fel**. Sokszor előfordul, hogy a méltányolható és súlyosító körülményeket is felsorolják és valamiféle egyenleget vonnak, ahol a súlyosító körülménnyel kiütik a méltányolható körülményt. Aggályos a súlyosító körülmény számbavétele, hiszen nem egy iterációs folyamat eredményének kell lennie a bírság összegének. A maximum bírság mértékét nem lehet súlyosítani, így csak a méltányolható körülmények rögzítésének lenne helye. Megjegyzem, a jelenlegi jogi szabályozás alkalmatlan a korrekt bírságszint megállapítására. Ugyan létezik egy elnöki irányelv az egymondatos jogszabály gyakorlati alkalmazásának elősegítésére, de frázisokon kívül mást nem igazán tartalmaz. Jelenleg olyan magas az adózással kapcsolatos bírságok szintje, hogy a méltánylás körülményeit jogszabályi szinten is alaposan ki kellene dolgozni.

Észrevétel

Az érdemi észrevétel benyújtását nem szoktam ajánlani az ellenőrzött személynek, de sok esetben nem lehet meggyőzni az ügyfelet arról, hogy **az észrevétel taktikai ballépés**. Ha egy revizor egy-két évet dolgozik a megállapításán, gyakorlatilag bármilyen érveket is adunk elő, nem fogja módosítani a jegyzőkönyvében foglaltakat. Nyilván úgy gondolhatnánk, hogy az észrevételt a revizor főnöke fogja értékelni, és nem a revizor, de a vezetővel ugyanabban a helyzetben találjuk magunkat, mint a revizorral, mivel a jegyzőkönyvet az ő tudomásulvételével, jóváhagyásával állították ki. Ha az észrevételben elmondjuk az aggályainkat, feltárjuk a hatóság valós vagy vélt hibáit, akkor olyan határozatot fogunk kapni a végeredményt nézve változatlan tartalommal, ahol a feltárt hibákat már kijavítják (ha lehetséges), és

az érveink élet elveszik, annak jelentőségét jelentősen kisebbitik. Ez esetben már olyan határozattal szemben kell jogorvoslást kérni, amely lényegesen jobb színvonalú, mintha nem tettünk volna észrevételt. A nyilvánvaló hibát (pl. matematikai hibát) nem szabad észrevételezni annak benne kell maradnia a határozatban is. Erre azon oknál fogva van szükség, mivel így a fellebbezésünk ingyen lesz, ha egyébként lényegét tekintve nem is adnak igazat a fellebbezésben. Már egy egyszerű kis hiba is megalapozza az illeték teljes összegű visszatérítését.

Szükséges azonban szinte minden jegyzőkönyvre látszat észrevételt tenni, ahol általánosságban tiltakozunk a hatósági elmarasztalás miatt, és egyben kérjük a szankció méltányos megállapítását, előtárva a méltányolható körülményeinket, de érdemi kérdésekbe ne menjünk bele a korábbi indokok miatt. Sok ügyfél nem tudja megállni, hogy amikor már az ő térfelén pattog a labda, ne adja ki magából az ellenőrzéssel kapcsolatos összes sérelmét. Az ügyfelet sokszor nem a hatóságtól kell a tanácsadójának megvédenie, hanem saját magától. Hosszas meggyőzést szoktam alkalmazni az érdemi észrevétel benyújtásának mellőzése érdekében. Fontos minden képviselőnek beláttatnia ügyfelével, hogy az észrevétel nem tekinthető jogorvoslatnak, hiszen azok bírálják el, akik eredendően elmarasztaltak. Hat-hét éves tanácsadói gyakorlatom során két-három esetben talákoztam olyan észrevétellel, amelynek hatására a megállapítás megváltozott. Viszont rengeteg olyan észrevétellel talákoztam, amelynek hatására feljavították a határozatot kiegészítő ellenőrzés adataival vagy csak éppen az érvrendszer módosításával. Az adóhatósági munkám során tapasztaltak szerint egy százalékban sem módosít érdemben a hatóság az észrevétel hatására, „engedje el a másodfok!” felkiáltással.

Első fokú határozat

Az első fokú adóhatósági határozatot már nem a revizor készíti, hanem leginkább az ellenőrzést végző osztály jogi ügyintézője. Elvileg átnézi a jegyzőkönyvet, és értékeli a tényállást, a bizonyítékokat és az anyagi jog alkalmazását az ügyben. A jogi ügyintéző nem önállóan dönt, ha kételye merül fel, azt meg kell beszélnie a határozat

kiadmányozójával, rendre az osztály vagy főosztály vezetőjével. Ha nem adtunk be észrevételt, és kellően leterhelt a jogi ügyintéző, az esetek többségében egyszerűen bemásolja a jegyzőkönyvi megállapítást a határozat indokolási részébe, annak minden hibájával együtt. Természetesen vannak kivételek, és néha azt tapasztaljuk, hogy a jogi ügyintéző szakszerű munkájának köszönhetően jelentősen megváltozik a tényállás, illetve annak adójogi következtetései. **Kérdésként merülhet fel, hogy amennyiben a jegyzőkönyvhöz képest a határozat érdemben módosul, a határozat szabályosnak tekinthető-e. Álláspontom szerint nem, mivel ez esetben az ügyfél elől elvették az észrevételezés lehetőségét.**

A határozat rendelkező részét érdemes alaposan áttanulmányoznia az ügyfélnek, mivel a határozatok rendelkező része gyakran egy másik, hasonló határozat rendelkező részének módosításával készül. Így ha figyelmetlen volt az ügyintéző, olyan kötelezést és egyéb adatot is találhatunk benne, amelynek nincs köze az adott vizsgálathoz – ez is erősítheti az ügyfél álláspontját a jogorvoslat során.

A szankció kiszabása a kiadmányozó felelőssége. Napjainkban mondhatni felelőtlen sége. Ha összehasonlítom az általam a Kelet-budapesti Igazgatóságon alkalmazott joggyakorlatot a jelenlegivel, akkor azt mondhatom, valamelyik alapvetően hibás, hiszen hatalmas különbség tapasztalható köztük, gyakorlatilag változatlan jogszabály mellett. Korábban nem igazán szabtuk ki maximális bírságot, ha az adózó eltévesztette a jogszabályi előírást. Csak akkor került maximális bírság kiszabásra, ha egyértelmű volt, vagy alapos okkal vélelmezhető volt, hogy szándékos adórövidítés történt. Jelenleg alig találkozom olyan határozattal, amiben mérsékelnék a bírságot. Az eljárás törvényesnek tekinthető, hiszen oly módon van megfogalmazva a méltányosság gyakorlása, hogy nem kell különösebben indokolni a maximális bírságot. Azonban az adóhatóság vezetőinek nem lenne szabad egyenlőséget tenni a szándékos és a szándék nélküli adórövidítés esetei között, még akkor sem, ha ez jogszabállyal valamilyen módon alátámasztható. A jogalkotónak is önmérsékletet kellene tanúsítania a bírságmérték

ügyében. Jelenleg már 200%-os bírságmaximumnál tartunk, de ez nem-hogy nem riasztja az elkövetőket, hanem egy minden mindegy érzetet kelt az ügyfélben. Egy vagyontalan ügyfelet a néhány ezer forintos bírság érzékenyebben érinti, mint egy tízmilliós bírság. Úgy gondolom, hogy a bírságolás szabályait át kellene vizsgáltatni néhány büntetőjogász szaktekintéllyel, akiknek bölcsessége nagy segítség lenne a bírság optimális értékének és a bírságolás helyes gyakorlatának kialakításában. Sajnálatosan jelenlegi szabályaink az arányosság elvével egyáltalán nem törődnek. Ugyanolyan mértékben bírságolják azt az ügyfelet, aki valamelyik periférikus adómentesség kérdésében téveszt, mint azt, aki az adót tartalmazó számla hiányában von le adót.

A hatóságnak alapvetően 60 napja van a határozat elkészítésére, de a határidő mulasztásának nincs jogi következménye. Bár megfigyelhető, hogy a hatóság nem szívesen terjeszti fel a felletes szervnek azt az ügyet, amelyben nyilvánvaló eljárási hibát vétett. A súlyos eljárási hiba esetén sok esetben elégedőnek bizonyul, ha csak részben kérik módosítást (nem mindent

kritizálunk), így az első fokú hatóság enged, és nem terjeszti fel az ügyet. Ha mégis felterjeszti, akkor kiegészíthetjük a fellebbezésünket.

A határozat indokolásának része az észrevételre történő reagálás. Sajnos e tekintetben az tapasztalható, hogy a logikus érvelés helyett csak csökönyös ismételtetést és egyszerű negligálást tartalmaz a vonatkozó rész. Megjegyzem, sok esetben az ügyfelek észrevételei nem érdemiek, azokra nem is lehet szakszerű választ megfogalmazni. Sokszor a teljes jogorvoslat során egy „nem-de” típusú valós érvelés nélküli „levelezéssel” találkozhatunk.

Az ügyfélnek mindenképpen fel kell jegyeznie a határozat átvételének időpontját az iratra a későbbi félreértések elkerülése végett. Ha közeledünk az elévüléshez, úgy a határozatot nem érdemes azonnal átvenni, célszerű a második kézbesítési kísérletet követő 5. napon elmenni érte a postára (ez minden iratra igaz). Amennyiben minden iratnál alkalmazzuk a „szabályt”, akár egy hónappal is eltolhatjuk a jogerő időpontját.

Vira Sándor

(Saldo Zrt. igazgatóhelyettes)

DR. CSÁTALJAY ZSUZSANNA ROVATA

Áfa-kötelezettséggel nem járó ingyenes szolgáltatások

Előző cikkünkben az adóköteles ingyenes szolgáltatásnyújtásokat vettük górcső alá, most pedig az adókötelezettséggel nem járó ingyenes szolgáltatásokat mutatjuk be.

Az ingyenes szolgáltatás nem jár áfa-kötelezettséggel, ha

- a) azzal összefüggésben nem merült fel korábban levonható áfa,
- b) ha nem valósít meg vállalkozáson kívüli célt,
- c) ha a törvényben nevesített kivételtől van szó, tehát közcélú adományként nyújtják,
- d) természetbeni árengedménynek minősül, vagy
- e) az ingyenes szolgáltatás csak eszközcselekmény, ezért adójogilag önállóan nem értelmezhető.

A 2010. júniusi törvénymódosítás eredményeként nem minősül szolgál-

tatásnak, így nem áfás, ha az adóalany **közhasznú szervezetnek, kiemelkedően közhasznú szervezetnek, egyháznak nyújt közhasznú célra szolgáltatást**, feltéve, hogy

- a) okirat készül róla, amelyben szerepel a közhasznú cél, továbbá
- b) még közvetve sem szolgálja az adományozó vagyoni előnyét (az nem kizáró ok, ha az adományozó a név feltüntetését kiköti), továbbá
- c) az adományozott szabályszerű igazolást állít ki az adományról. Ez esetben az adományról számlát sem kell kiállítani, elegendő vala-

milyen egyéb számviteli bizonylatot.

Nagyon lényeges, hogy a későbbi közcélú adományként átadandó termékkel összefüggésben nem szerepel különös levonási szabály (engedély vagy tiltás) az áfatörvényben, ezért az általános levonási szabályokat kell figyelembe venni, ami az egyedi, esetről-esetre történő minősítést igényli. Ez azt jelenti, hogy csak akkor vonható le a közcélú adományként később átadandó termék, illetve nyújtandó szolgáltatás adótartalma is, ha a beszerzés időpontjában egyértelmű, hogy az adott termék, nyújtott szolgáltatás az adóalany adóköteles gazdasági tevékenységét szolgálja. Ez jellemzően két módon szokott megvalósulni (ez nem jelenti azt, hogy más módon nem valósulhat meg, csak ez a két legtipikusabb eset):

Az egyik, amikor a későbbi térítés nélkül átadandó terméket vagy ingyenesen nyújtandó szolgáltatást az adóalany a gazdasági tevékenysége körében egyébként ellenértékért gyártja, értékesíti vagy nyújtja. Ilyenkor ha a beszerzőkor még nem elkülönült a későbbi közcélú adományként átadandó termékhez, szolgáltatáshoz felhasználható termék, szolgáltatás, akkor annak áfa-tartalma az általános szabályok szerint az adóköteles tevékenységhez történő kapcsolódás okán levonható – tekintettel arra, hogy mindig a beszerzőkor állapít, felhasználási cél az irányadó az adólevonás vizsgálatakor –, és az átadáskor, szolgáltatásnyújtáskor már nem keletkezik adókötelezettség a közcélú adománykénti átadásra vonatkozó külön mentességek miatt.

A másik tipikus eset, amikor a közcélú adományként később átadandó termék, nyújtandó szolgáltatáshoz kapcsolódóan jogszerű az áfa-levonás, az amikor a későbbi térítés nélkül átadandó termék, nyújtandó szolgáltatás nemcsak a beszerzőkor, hanem az átadás, rendelkezésre bocsátás előtt, illetve az átadás, rendelkezésre bocsátás ellenére azt követően is az adóalany adóköteles gazdasági tevékenységét fogja szolgálni a továbbiakban is. (Ilyenek például az infrastrukturális víziközmű beruházásoknál azok a konstrukciók, amikor zöldmezős beruházás részeként az az adóalany építi ki a víziközművet, amelynek közműellátását fogja biztosítani a rendszer, csak a

mögöttes ágazati jogszabály szerint át kell adni a az ellátásért felelős önkormányzatnak.)

A levonható adó tekintetében az általános szabályok alkalmazandósága azt is jelenti, hogy ha eleve az áfatörvényben meghatározott karitatív tartalmú közcélú adományozási céllal szerzi be az adott terméket vagy szolgáltatást, akkor az adó általában nem vonható le, mivel a levonási szabályok tekintetében nincs a törvényben az adományra vonatkozóan felmentés. Az adólevonás csak akkor jogszerű, ha a későbbi közcélú adományként átadandó termék beszerzése, megvalósítása, szolgáltatáskénti igénybevétele az adóköteles gazdasági tevékenységet szolgálja a későbbi adományként nyújtott szolgáltatás, termék, például azért mert abban hasznosul, és csak azt követően történik az adománykénti nyújtás (pl. ingyenes használatba adás).

Abban az esetben, ha az ingyenes szolgáltatás nem önmagában áll, hanem ellenértékes termékértékesítéshez, szolgáltatásnyújtáshoz ún. **természetbeni árengedményként** közvetlenül kapcsolódik, akkor nem jár áfa-fizetéssel az ingyenes szolgáltatás. Erre akkor van lehetőség, ha az Áfa tv. 71. § b) pontjának megfelel az ingyenes nyújtott szolgáltatás, azaz egyfajta üzletpolitikai célú, nem pénzben, hanem szolgáltatásban adott árengedményként viselkedik. Ez az értelmezés azon a megfontoláson alapul, hogy ilyenkor a szolgáltatásnyújtás tulajdonképpen nem ingyenes, hanem másik termék, szolgáltatás árában már megfizetésre került. Ez a lehetőség akkor alkalmazható, ha a) van ezzel az ingyenes szolgáltatással közvetlenül kapcsolatba hozható, másik konkrét ellenértékes ügylet, b) amelynek ellenértékét nem haladja meg az ingyen átadott szolgáltatás értéke, továbbá c) üzletpolitikai célú, tehát minden érintett számára azonos feltételek szerint elérhető és előre közölt feltételek szerint adják. (Például aki befizet egy szállodaszolgáltatásra, annak az ingyenes odajutást is biztosítják, vagy aki bérbe veszi az ingatlan, és előre kifizeti a bérleti díjat, bizonyos időszakot ajándékba kap stb.)

Ezen ügyletek esetében különösen fontosnak tartják a hatóságok a megfelelő bizonylatolást, vagyis azt, hogy az ingyen nyújtott szolgáltatás is szere-

peljen a számlán, akár plusz-minusz előjellel, akár más módon. Az utólagos áfa nélküli természetbeni árengedményre is lehetőség van, csak ilyenkor az utólag ellenérték nélkül nyújtott szolgáltatás megnevezésének szerepeltetése céljából számlával egy tekintet alá tartozó bizonylattal (helyesbítő számlával) korrigálni kell az eredeti számlát.

Előfordul olyan is, hogy felmerült levonható adó a nyújtott ingyenes szolgáltatással kapcsolatban, formálisan meg is történik az ingyenes szolgáltatás, de az **adó jogilag nem értelmezhető önálló ügyletként**, csak az adóköteles gazdasági tevékenység, egy adóköteles, ellenértékes szolgáltatás vagy értékesítés egy eszközcselvénye.

Tehtetttel arra, hogy levonható adó esetében is csak akkor áll fenn az adókötelezettség ingyenes szolgáltatásnál, ha az vállalkozásidegen célokat szolgál, ennek a vizsgálata különös súllyal esik itt latba. Ha ugyanis az ingyenes nyújtott szolgáltatás nem szolgál vállalkozásidegen célt, akkor annak ellenére nem kell áfával számolni, hogy a szolgáltatással összefüggő áfa levonható volt, és nem felel meg az előbb említett kivételek közé tartozó esetek egyikének sem.

Mikor áll fenn tipikusan áfa az ingyenes szolgáltatás után?

A vonatkozó uniós gyakorlatból is kitűnik, hogy az ingyenes szolgáltatások utáni áfa-kötelezettség tipikusan akkor áll fenn – tehát akkor valósul meg a vállalkozásidegen cél –, ha az ingyenes szolgáltatás nincs szoros összefüggésben a bevételt eredményező tevékenységgel, nem annak jobb megvalósulását szolgálja. Tipikus eset lehet, ha nem üzletfélnek vagy potenciális üzletfélnek történik az ingyenes szolgáltatás, és nem is azzal szoros összefüggésben, annak elősegítésére. Viszont ha például van a felek között egy ellenértékes szerződés, amelynek megvalósulásához kapcsolódik az ingyenes ügylet, a legtöbb esetben jogosan hivatkozhatunk a gazdasági tevékenységgel egyező célra.

Mikor vonható le az ingyenes szolgáltatáshoz kapcsolódó adó?

Az ingyenes szolgáltatásnyújtás utáni áfázás feltételhez kötött: csak akkor áll fenn, ha a termékkel, szolgáltatással

összefüggésben korábban levonható adó felmerült. Amikor a termék ingyenes használatba adásában testesül meg az ingyenes szolgáltatás, megalapozza az áfa-kötelezettséget az ingyenesen használatba adandó termékhez kapcsolódó levonási jog. Ha egyéb ingyenes szolgáltatásról van szó, akkor a 2008-tól hatályos áfatörvény hibásan azt a feltételt szabta, hogy a termék igénybevételeivel összefüggésben merüljön fel korábban levonható adó (ami szó szerinti értelmezésben azt jelentené, hogy csak a mástól közvetített és ingyenesen továbbnyújtott szolgáltatás áfás), de a 2011-től hatályos szöveg szerint már követi a helyes értelmezést, tehát ha a szolgáltatás nyújtásával összefüggésben levonható adó felmerült, akkor áll fenn áfa-kötelezettség.

Az ingyenes ügyletek áfázásánál tehát azt kell először megállapítani, hogy a szolgáltatással összefüggésben az átadónál felmerülő áfa egyáltalán levonható-e. Az Áfa tv. 120. §-a szerint az adólevonás akkor jogszerű, ha az adóalany adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében hasznosul a beszerzés. **Akkor levonható tehát az adó, ha a gazdasági tevékenység egészéhez egyenesen és közvetlenül kapcsolódik az adott beszerzés.** Lehet, hogy később azt az adott terméket ingyenesen át fogjuk adni, de ha a beszerzés időpontjában kimutatható, hogy akár csak kis részben is a tevékenységet szolgálta a beszerzés, akkor az adólevonási jogot nem lehet elvitatni. Amennyiben az adólevonás jogszerű, az utóbb felmerült vállalkozásidegen cél fennállása esetén áfát kell fizetni az ingyenes ügylet megvalósulásakor. Ha viszont már a beszerzéskor, szolgáltatás igénybevételekor megállapítható, hogy az adott beszerzés még részben sem fogja szolgálni az adóalany gazdasági tevékenységét, hanem azon kívüli célokat, akkor az ingyenes ügylet nem jár áfa-fizetéssel. Ugyanezen okból nem jár áfa-kötelezettséggel olyan termékek ingyenes használatba adása, amely tételes levonási tilalom alá esik (pl. személygépkocsi).

Nagyon leegyszerűsítő értelmezés lenne, ha azt mondanánk, hogy egy adott nyújtandó szolgáltatáshoz kapcsolódó levonási jog fennállása kizárólag attól függ, hogy a szolgáltatást, amihez közvetlenül kapcsolódik az

adott beszerzés, ingyenesen vagy ellenérték fejében nyújtják. (Sajnos az adóhatóság gyakran hajlamos erre.) Ez azonban ellentétes a vonatkozó bírósági gyakorlattal, amely az ellenértékes gazdasági tevékenység egészével való közvetlen kapcsolatot állítja feltételként.

A vonatkozó uniós és magyar bírósági gyakorlat szerint csak és kizárólag akkor vitatható el az általános jogosultságként deklarált levonási jog, ha az adott beszerzést az adóalany **teljes egészében**, azaz kizárólagosan az adóalanyiságot eredményező gazdasági tevékenységi körén kívüli célra használja.

Nem jogszerű az adólevonás megvonása, ha akár csak kis részben is az adóalany gazdasági tevékenységét szolgálja a beszerzés. Ezt a tipikus adóhatósági gyakorlat sajnos sokszor fordítva gondolja: ha akár csak kis részben is gazdasági tevékenységen kívüli célt szolgál a beszerzés, akkor az áfa-levonást megvonja. Ez a helytelen értelmezési gyakorlat azonban szinte biztos, hogy sokáig nem tartható, hiszen nemcsak az unió, hanem már a magyar Legfelsőbb Bíróság is ettől eltérő ítélkezési gyakorlatot vezetett be.

Az adólevonással akkor lehet élni, ha közvetlen és azonnali kapcsolat van a beszerzés és az adóköteles gazdasági tevékenység között. Gondot jelent azonban ennek a közvetlen kapcsolatnak az értelmezése.

Téves az a jogszabály-értelmezés, amely csak akkor tartja jogszerűnek az adólevonást, ha az adott beszerzés közvetlenül ellenértéket termel, azaz közvetlenül hasznosul az értékesítés során. Ezzel ellentétben az áfatörvény és az uniós joggyakorlat a **közvetlenséget** nem oly módon írja elő, hogy a konkrét, egyedi ellenérték fejében teljesített termékértékesítéseiben, szolgáltatásnyújtásaiban kell azonnal hasznosulnia az adott beszerzéseinek, hanem az adóalanyiságot eredményező gazdasági tevékenysége **egészével** kell közvetlen kapcsolatban állnia az adott beszerzésnek. Amennyiben ez fennáll, akkor az adólevonási jog nem korlátozható.

Ennek alátámasztására hivatkozom az ún. Kuwait Petroleum ügyre, amelynek egyik kérdése az volt, hogy levonható-e a később ajándékként a vevőknek a benzinkút által átadott ter-

mékek beszerzési áfája. Itt a terméket nem használatba, hanem tulajdonba adták, vagyis a termékeket nem csak időlegesen, hanem véglegesen adták át. A Bíróság mégis úgy foglalt állást, hogy az ajándéktárgyak beszerzési áfája levonható annak ellenére, hogy már azok beszerzési időpontjában ismert volt az ingyenes átadási cél. (Azért bír relevanciával az adólevonási jog vizsgálatakor ez a döntés, mert az adólevonásra megegyező szabályok vonatkoznak, függetlenül attól, hogy ingyenes termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást teljesítenek a beszerzett termékkel). Amennyiben a Bíróság azt tartotta volna relevánsnak, hogy az adott termékek egyenként ellenérték fejében értékesülnek-e, azaz közvetlenül bevételt, ellenértéket termelnek-e, akkor a nyilvánvaló nemleges válasz okán az adólevonást meg kellett volna tiltania. A Bíróság azonban a **közvetlen összefüggést** a gazdasági tevékenység **egészére** nézve vizsgálta, és megállapította, hogy ugyan a termékeket térítés nélkül adják tulajdonba, tehát ellenérték közvetlenül nem származik azok átadásából (ezért az átadás áfás lesz), de azokat közvetlenül a gazdasági tevékenysége előmozdítására szerzi be, hiszen szerződéses partnereinek (vevőinek) fogja átadni az értékesítéseikhez kapcsolódóan.

A közvetlenséget tehát nem az input és az output értékesítés között kell vizsgálni és az nemcsak akkor valósul meg, ha a két ügylet közé nem ékelődik egy harmadik ügylet, megtörve ezzel a két ügylet közötti okozati láncolatot. Az azonnaliság pedig nem a két ügylet közötti időbeli közelséget jelzi. Amennyiben az azonnaliság követelménye azt írná elő, hogy rövid időn belül, azonnal teljesüljön a beszerzést követően az ahhoz kapcsolódó adóköteles értékesítés, akkor nyilvánvalóan nem élhetne levonási jogával a tevékenységét kezdő, nagyobb beruházási szükséglettel bíró adóalany addig, amíg a tényleges értékesítéseit el nem kezdi. Ez nyilvánvalóan nincs így.

Az azonnaliság ily módon történő szűkítő értelmezésének visszasságára nagyon jó példa az INZO-ügyben hozott európai bírósági döntés. Az eset szerint a vállalkozó elhatározta, hogy a sóleparlásnak egy új, általa kifejlesztendő eljárására alapozza gazdasági

tevékenységét, ezért adószámot váltott, a gazdasági cél érdekében beszerzéseket eszközölt éveken át, annak áfáját levonta, anélkül, hogy bevételt realizált volna.

Végül az is kiderült, hogy az általa választott eljárás nem vezet so előállításhoz, így anélkül zárta adóalanyiságát, hogy egyáltalán lett volna bevétele a tevékenységből. A Bíróság jogszerűnek találta az adó levonását, mégpedig azonnal a felmerüléskor, és későbbi visszafizetési kötelezettséget sem írt elő, függetlenül attól, hogy nemhogy azonnal, de egyáltalán nem származott bevétele az adóalany a tevékenységből. Arra hivatkozott a Bíróság, hogy az adólevonási jogot az ellenértékes gazdasági tevékenységre való törekvés és nem a ténylegesen elért bevétel legalizálja. Az Áfa-irányelv és a magyar áfatörvény is külön rögzíti, hogy az adóalanyiság és a gazdasági tevékenység annak eredményére tekintettel fennáll. Az áfa-levonás pedig az adóalany adóköteles gazdasági tevékenysége körében jogszerű.

A közvetlen és azonnali kapcsolat sokkal inkább azt jelenti, hogy a beszerzés és a gazdasági tevékenység egésze között kell fennállnia a közvetlen kapcsolatnak és nem ügyletenként. Az azonnaliságot pedig ezzel szoros összefüggésben szintén a gazdasági tevékenység egészére kell értelmezni, oly módon, hogy a beszerzésnek rövid időn belül a gazdasági tevékenység körében hasznosulnia kell, ami nem feltétlenül jelenti azt, hogy az a konkrét termék ténylegesen ellenérték fejében értékesül.

Ezt az értelmezést támasztja alá az EBH2009.1999 sz. Legfelsőbb Bírósági határozat. Az ítélet szerinti történeti tényállásnál az adóalany ingatlanberuházást végzett, amelynek során villamosvezeték-átalakítási munkálatokat is teljesített és vasúti átjáró sín-cserét is, továbbá egy városközpont komplex környezetrendezési munkálatait is elvégezte. A Legfelsőbb Bíróság megállapította – függetlenül attól, hogy a tevékenység a BKV Rt., a vasúttársaság, illetve az önkormányzat tevékenysége körébe tartozik –, az ő érdeküket is szolgálja, és közvetlenül nem értékesítette, adta át ellenértékért a szóban forgó beszerzések felhasználásával létrehozott eredményt, az adó mégis levonható. A Bíróság úgy ítélte

meg, hogy az azonnali és közvetlen kapcsolat fennáll, tekintettel arra, hogy e munkák elvégzése nélkül az eredeti beruházási (gazdasági tevékenységi cél) nem valósulhatott volna meg. Az adóalany gazdasági tevékenységébe ilyen módon beletartoztak a vitatott beruházások is, azt csak mindezen munkálatokkal együtt lehet értelmezni. Ezen ítéletből is látható, hogy a Legfelsőbb Bíróság is a gazdasági tevékenységet a maga egységében, komplexitásában és nem részenként ügyletekre bontva értelmezi, amikor abban a jogkérdésben kell állást foglalnia, hogy az adott beszerzés gazdasági tevékenységhez kapcsolódik-e.

Ugyanezt az értelmezést tükrözi számtalan európai bírósági ítélet, amelyek e tényt már annyira evidenciaként kezelik, hogy csak utalnak az újabb ítéletekben az előző ítéletekre. Azt is már szinte axiómaként vallja a Bíróság, hogy **az adólevonási jog egyfajta alapjogként funkcionál, amely csak kivételként korlátozható.** Mint ahogy a szóban forgó LB-döntés is kifejti, az Európai Bíróság következetesen alkalmazott ítélkezési gyakorlata szerint a Hatodik irányelv 17. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a HÉA-rendszer szerves részét képezi, és elvben nem korlátozható. A HÉA-rendszer biztosítja minden gazdasági adóterhét illetően a tökéletes semlegességet, bármi legyen e tevékenység célja és eredménye.

Egyes ítéletek egyébként ennél is továbbmennek, mivel kimondják azt a magyar szemmel még eretnokségnek látszó értelmezést is (amelynek követségét éppen ezért még nem javasolom), hogy ha a beszerzés időpontjában ismert, hogy részben magántevékenységet, részben adóköteles tevékenységet fog szolgálni az adott beszerzés, akkor nemcsak a gazdasági tevékenységre eső rész vonható le (amelyet a magyar gyakorlat és szabályozás szerint természetesen mértékegységes megosztással kellene kiszámolni), hanem a teljes áfa összege.

Annak sincs jelentősége, hogy az adott ingyenesen használatba adott eszköz vagy szolgáltatás **alapvetően** kinek a tevékenységét (adóalany vagy partnere) szolgálja – azaz, hogy melyik szereplő tevékenységét szolgálja **inkább, elsődlegesen** –, hanem csak annak van relevanciája, hogy az esz-

köz beszerzőjének tevékenységét szolgálja-e bármilyen mértékben. Ebből következően annak sincs jelentősége, hogy az átvevő jogilag független vállalkozás-e.

Fontos azonban figyelemmel lenni arra, hogy önmagában nem az legalizálja az adólevonást, hogy más tevékenységből az adóalanynak egyébként bevétele származik, hanem éppen az a tevékenység irányul bevétel elérésére, amelyet (szerződéssel és valós gazdasági tartalommal is alátámasztottan) az adott ingyenes szolgáltatás, például az ingyenesen használatba adott eszköz közvetlenül szolgál, elősegít (például egy bizományi vagy franchise szerződést).

Első lépésként tehát minden esetben a részletesen ismertetett feltételrendszer alapján meg kell ítélni, hogy az adott ingyenes szolgáltatáshoz kapcsolódóan felmerült beszerzési áfa a szolgáltatásnyújtónál levonható-e. **Ha nem levonható, akkor ingyenes szolgáltatás címén bizonyosan nem merül fel áfa-kötelezettség a törvény szerint, hiszen az kétszerez adóztatást jelentene. Ha azonban az adó levonható, akkor el kell dönteni, hogy az ingyenes szolgáltatás megvalósít-e adóköteles tényállást, azaz vállalkozásidegen célt szolgál-e.**

Az adóalap és a teljesítési időpont az ingyenes szolgáltatásoknál

Ingyenes szolgáltatás áfa-alapja az az összeg, amely a szolgáltatásnyújtónál a teljesítés érdekében kiadásként felmerült. Vitatott, hogy csak a közvetlen költségek tartoznak ide vagy az arra leosztott közvetett költségek, kiadások is, mindenesetre a minisztérium egyedi ügyben kimondta, hogy a tömegközlekedést bonyolító cégek által teljesített ingyenes szállításkor csak az ezzel összefüggő többletköltség képez áfa-alapot.

Az ingyenes ügyletek teljesítési időpontjára nincsen külön szabály az áfatörvényben, ezért az Áfa tv. 55. §-a szerinti általános szabály alkalmazandó, azaz az ügylet tényállászerű megvalósulásakor keletkezik áfa-kötelezettség. Ez azt jelenti, hogy az átadásakor, illetve a szolgáltatás nyújtásakor kell az áfát fizetendőként figyelembe venni.

BONÁCZ ZSOLT ROVATA

A számla adóigazgatási azonosításra való alkalmassága

A Magyar Közlöny 89. számában 2014. június 30-án került kihirdetésre a nemzetgazdasági miniszter 23/2014. (VI. 30.) NGM rendelete, amely felváltotta a 24/1995. (XI. 22.) PM rendeletet. Cikkünkben azon rendelkezéseket érintjük, amelyek a korábbi szabályozáshoz képest változásokat hoztak.

Az elektronikus számlákra irányadó jogszabályi rendelkezések

Az NGM rendelet 2014. július 1-jétől a 24/1995. (XI. 22.) PM rendelet mellett hatályon kívül helyezte és az elektronikus számlával kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 46/2007. (XII. 29.) PM rendelet 1. §-át és 1. sz. mellékletét is, azzal, hogy a PM rendelet egyéb rendelkezései 2015. július 1-jével veszítik hatályukat, ennek megfelelően a PM rendelet 2015. június 30-án hatályos rendelkezéseit a 2015. június 30-ig kibocsátott elektronikus számlák tekintetében alkalmazni kell.

Értelmező rendelkezések

Az NGM rendelet a 24/1995. (XI. 22.) PM rendelettel szemben értelmező rendelkezéseket foglal magában, meghatározva az alábbi fogalmakat:

- elektronikus formában megőrzött számla és nyugta;
- számlázó program;
- számlázó program azonosítója;
- számítógéppel előállított nyugta.

A nyilatkozatkiadás kötelezettségének megszűntetése

Az NGM rendelet nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely szerint a forgalmazó a számlázó program értékesítésekor a vevő részére köteles nyilatkozat adni arról, hogy a számla megfelel az NGM rendelet előírásainak. Ettől függetlenül a forgalmazó kiadhat ilyen tartalmú nyilatkozatot saját döntése alapján vagy a vevő kérésére.

Azonban a 2014. július 1-je előtt vásárolt számlázó programok esetében az akkor hatályos szabályok szerint az eladónak ki kellett adni azt a nyilatkozatot, amely szerint a számlázó program megfelel a 24/1995. (XI. 22.) PM rendelet előírásainak. Ha ennek kiadása a vevő utólagosan ismét kéri, azt

ismét ki kell adni, még akkor is, ha az eladáskor a nyilatkozat átadására bizonnyítottan sor került.

A számlázó program dokumentációjával kapcsolatos rendelkezések

A 24/1995. (XI. 22.) PM rendelet is tartalmazta azt a szabályt, hogy a számla kibocsátójának a számlázó program olyan dokumentációjával kell rendelkeznie, amely tartalmazza a program működésére, használatára vonatkozó részletes leírást.

Az NGM rendelet a dokumentációval kapcsolatban lényegesen részletesebb szabályokat tartalmaz, amelyek lényege a következőkben foglalhatóak össze:

- A felhasználói dokumentációt az eladó a számlázó program értékesítésekor, rendelkezésre bocsátásakor köteles a vevő, felhasználó részére átadni vagy egyéb módon rendelkezésére bocsátani (azaz a dokumentációt nem feltétlenül nyomtatott formában kell átadni, erre elektronikus úton is mód van).
- A dokumentációnak tartalmaznia kell a számlázó program működésére, használatára vonatkozó részletes leírás mellett a számlázó program valamennyi funkciójának ismertetését is. Ezen túl az eladónak a számlázó program funkcióinak módosítása esetén gondoskodni kell arról, hogy a vevő, felhasználó rendelkezésére álljon az eredeti dokumentációnak a funkciómódosítást leíró kiegészítése, módosítása.
- A számlázó program kizárólag az alapidokumentációban, kiegészítő dokumentáció(k)ban szereplő funkciókat hajthatja végre. E rendelkezésből adódóan, ha a számlázó program használója a számlát az

alapidokumentációban és a kiegészítő dokumentáció(k)ban nem rögzített funkció(k) igénybevételével állította ki, a kiállított számla nem tekinthető adóigazgatási azonosításra alkalmasnak. Az adóhatóság továbbra is jogosult a számla kiállításának folyamatát – ennek útján azt, hogy a számlázó program a rendelet által támasztott követelményeket teljesíti-e, például a program végrehajt-e az alapidokumentációban és a kiegészítő dokumentáció(k)ban nem rögzített funkciót – úgy ellenőrizni, hogy felügyelete alatt a számlázó program használója, próbajelleggel számlát bocsát ki.

- Az eladó által átadott – előzőekben leírt tartalmú – dokumentációt, valamint annak valamennyi kiegészítését, módosítását a számlázó programmal kibocsátott számlában át-hárított adó megállapításához való jog elévüléséig köteles megőrizni, azzal, hogy megőrzési kötelezettségének elektronikusan is eleget tehet. Ha az adózó nem mástól megvásárolt, hanem saját fejlesztésű számlázó programot használ, akkor is rendelkeznie kell az általa készített, magyar nyelvű felhasználói dokumentációval, amelynek tartalmaznia kell a számlázó program működésére, használatára vonatkozó részletes leírást és a számlázó program valamennyi funkciójának ismertetését. Ha a program funkciói módosultak, rendelkeznie kell eredeti dokumentációnak a funkciómódosítást leíró kiegészítésével, módosításával.

A számlázó program forgalmazóját terhelő nyilvántartási kötelezettség

Az NGM rendelet értelmében számlázó programot fejlesztőként, forgalmazóként értékesítő vállalkozás köteles az általa értékesített számlázó programot annak neve, azonosítója, a vevő neve és az értékesítés időpontja szerint nyilvántartani. Ilyen értelmű kötelezettséget a forgalmazók részére a 24/1995. (XI. 22.) PM rendelet nem fogalmazott meg.

A számlázó programot megvásárló személy adóalanyiségének ellenőrzése

Az NGM rendelet szerint a számla (nyugta-) nyomtatványt előállítóként, illetőleg forgalmazóként értékesítő, az

Áfa tv. 5. §-a szerinti adóalany a nyomtatványt kizárólag adóalanyi minőségben eljáró személynek, szervezetnek értékesítheti, aki (amely) köteles e minőségét az értékesítéskor előzetesen igazolni, és az értékesítésről kiállított számlán szerepeltetni kell a vevő adószámát is. Ezt a szabályt a 24/1995. (XI. 22.) PM rendelet is tartalmazta, tehát e tekintetben az NGM rendelet nem hozott változást. Azonban az NGM rendelet szerint a számlázó program értékesítése esetén is ugyanígy kell eljárnia az eladónak (ilyen értelmű rendelkezést a rendelet nem tartalmazott).

A 24/1995. (XI. 22.) PM rendelet az adóalanyiság tényének megállapításához az eladó részére megadott némi támpontot (alírási címpéldány, cégbírórsági végzés bemutatásával stb.). Ezzel szemben az NGM rendelet nem írja le, hogy nyugta- és számlanyomtatvány, számlázó program esetén a forgalmazónak milyen módon kell ellenőriznie a vevő adóalanyiságát, valamint ezt a tényt milyen iratok bekérésével kell igazoltatnia. Az NGM rendelet ilyen jellegű előírásainak hiányában a forgalmazók saját maguk szabhatják meg, hogy vevőiktől milyen iratok benyújtását követelik meg.

A nyomdai úton előállított nyugta- és számlanyomtatványt, továbbá számlázó programot vásárolni kívánó

vállalkozás számára mindenképpen javasolt, hogy a vásárlást megelőzően informálódjanak a megvásárolni kívánt szoftver fejlesztőjétől, forgalmazójától azzal kapcsolatban, milyen iratok bemutatását követeli meg.

A számlázó program használóját terhelő bejelentési kötelezettség

Az NGM rendelettel szemben a 24/1995. (XI. 22.) PM rendelet a használó részére **semmilyen bejelentési kötelezettséget nem írt elő**. Az NGM rendelet értelmében a számlázó programmal készített számla akkor minősül adóigazgatósági azonosításra alkalmasnak, ha annak használója az adóhatóság felé az NGM rendeletben foglaltak szerint teljesíti bejelentési kötelezettségét. A bejelentési kötelezettséggel kapcsolatos jogszabályi rendelkezések [11. § (1)–(2), 13. § (1)–(2)] **2014. október 1-jével lépnek hatályba**.

Az NGM rendelet 21. §-a szerint a 2014. október 1-jét megelőzően beszerezett és 2014. október 1-jén még használatban lévő, továbbá 2014. október 1-je és 2014. október 15-e között használatból kivont számlázó programok tekintetében a bejelentés határideje 2014. november 15-e.

A bejelentést az adóhatóság által erre a célra rendszeresített – az adóhatóság honlapján megjelent tájékoztatás szerint 2014. október 1-jétől elérhető –

„SZAMLAZO” megnevezésű nyomtatványon kell megtenni, amely elektronikus úton vagy papír alapon nyújtható be.

Az NGM rendelet 21. §-ának szövegezése alapján a bejelentési kötelezettség fennáll a 2014. július 1-je előtt vásárolt, vagy kifejlesztett és 2014. október 1-jén használatban levő számlázó programok vonatkozásában is. Továbbá e jogszabályhely szövegezése szerint a bejelentési kötelezettség vonatkozik a 2014. július 1-je előtt beszerezett (fejlesztett) számlázó programra is, ha annak használata 2014. október 1-je és 2014. október 15-e között befejeződik. E rendelkezés értelmezhető oly módon, hogy az adóalany a 2014. július 1-je előtt vásárolt (fejlesztett) számlázó program esetében azért köteles bejelentést tenni, mert ezáltal érvényesül az NGM rendelet azon előírása, hogy a számlázó program akkor felel meg adóigazgatási azonosításra alkalmas számla előállítására, ha annak használatát az NGM rendeletben foglaltak szerint bejelentették.

Az adóhatóság honlapján megjelent tájékoztatás szerint a számlázó program frissítése, verzióváltása esetén nem kell ismételt bejelentést tenni, mivel ettől függetlenül a program beazonosítható marad.

Elektronikus adatcsererendszer használata

Ha a felek az elektronikus számlát elektronikus adatcsererendszerben (EDI) elektronikus adatként kívánják létrehozni és továbbítani, az EDI alkalmazására és használatára az Áfa tv. 175. § (3) bekezdés a) pontjában előírt előzetes és írásos megállapodási kötelezettségüknek az NGM rendelet 1. számú mellékletben meghatározott szerződés megkötésével is elegendő lehet.

Az elektronikus adatállományként megőrzött papír alapú nyugta, számla ellenőrzésénél irányadó szabályok

Az NGM rendelet szerint [17. § (1)] számlázó programmal előállított és papírra nyomtatott számla, valamint számítógéppel előállított és papírra nyomtatott nyugta kibocsátónál maradó példány **papírra nyomtatás helyett elektronikus adatállományként is megőrizhető**. Az elektronikus formában megőrzött nyugta, számla adóhatóság általi ellenőrzése során 2015. július 1-jétől az adóhatóság részére

Új weboldalaink

www.afa-szamlazas.hu

Elkészült a sajtótájékoztató önálló honlapja, ahol a régebbi számok, 2010. áprilistól ingyenesen letölthetőek, kinyomtathatóak. Ezen az oldalon, a szakmai cikkek archívumában, lehetőség van kulcsszavak alapján is keresni egy adott cikkre, szerzőre, témára, időpontra.

www.konyvelok-lapja.hu

Elkészült a KÖNYVELŐK LAPJA havonta megjelenő sajtótájékoztatónk weboldala is, ahol a korábbi számok szintén ingyenesen letölthetőek. A szakmai cikkek archívumában itt is lehetőség van cikkre, szerzőre, témára, időpontra keresni.

www.vezinfoklub.hu

Hírlevél-archívumunkban szabadszavasan is kereshetőek a 2008 óta bővülő adózási, számviteli és munkaügyi aktualitásokról, változásokról szóló szakmai cikkek.

www.vezinfokredit.hu

A weboldal mérlegképes könyvelőknek, adótanácsadóknak, adószakértőknek, okleveles adószakértőknek és könyvvizsgálóknak nyújt segítséget a kötelező kreditpontok gyűjtéséhez, rögzítéséhez és átláthatóságához. A nálunk szerzett pontokat a Vezinfo Kiadó automatikusan rögzíti ügyfeleink.

elektronikus kimenetet és az adatok külső adathordozóra történő archiválásának lehetőségét is biztosítani kell.

Szintén 2015. július 1-jétől az xml-formátumban megőrzött számla adata-

it az NGM rendelet 2. melléklet szerint és a 3. mellékletben meghatározott adatszerkezetben, az egyéb elektronikus formában megőrzött számla esetében a 2. melléklet szerint és a 3. mel-

lékletben meghatározott adatszerkezetben, vagy pdf-formátumban kell az adóhatóság rendelkezésére bocsátani.

Bonác Zsolt

A teljesítés helyének meghatározása kulturális, művészeti, tudományos, oktatási, szórakoztatási, sport- vagy más hasonló szolgáltatásoknál

Cikkünkben azokat a jogszabályi rendezéseket és rendező elveket taglaljuk, amelyek a címben említett szolgáltatások esetében irányadóak. Ezeknél a szolgáltatásoknál figyelembe kell venni a vonatkozó uniós jogszabályt is, amelyre szintén kitérünk.

Eseményre (rendezvényre) történő belépésre jogosító szolgáltatások

Erre vonatkozóan az Áfa tv. 42. §-a tartalmaz szabályozást, amely szerint a kulturális, művészeti, tudományos, oktatási, szórakoztatási, sport- vagy más hasonló eseményekhez (rendezvényekhez) kapcsolódó szolgáltatások körében az adóalany részére nyújtott olyan szolgáltatások esetében, amelyek az eseményekre, rendezvényekre (így különösen: kiállításokra, vásárookra és bemutatókra) való belépést biztosítják, **a teljesítés helye az a hely, ahol az eseményt, rendezvényt ténylegesen megrendezik.**

E rendelkezés alapján, ha az eseményt, rendezvényt **belföldön rendezik meg**, a teljesítés helye belföld, a szolgáltatás nyújtója a megrendelő részére 27% áfát köteles felszámítani.

Amennyiben az eseményt, rendezvényt **nem belföldön tartják**, a szolgáltatás nem esik az áfatörvény tárgyi hatálya alá, a teljesítés helye a megrendezés helye szerinti tagállam, harmadik ország, így annak szabályozása az irányadó.

Felmerül az a kérdés, hogy mely szolgáltatásoknál kell irányadónak tekinteni az Áfa tv. 42. §-át. Ennek a jogszabályhelynek az értelmezésekor figyelembe kell venni a 282/2011/EU

végrehajtási rendeletében (a továbbiakban: Rendelet) foglaltakat is. A Rendelet 32. cikkének (1) bekezdése szerint az említett szolgáltatási körbe olyan szolgáltatások sorolhatóak, amelyek az az alapvető jellemzője, hogy jegy- vagy díjfizetés ellenében (ideértve az előfizetés, bérlet vagy rendszeres díj formájában történt díjfizetést is) biztosítják az adott eseményre való belépés jogát.

A Rendelet 32. cikkének (2) bekezdése példálózó jelleggel felsorol különböző szolgáltatásokat, amelyek a 32. cikk (1) bekezdése alá sorolhatóak. Ezek a következők:

- előadásokra, színházi előadásokra, cirkuszi előadásokra, vásárookra, vidámparkokba, koncertekre, kiállításokra vagy egyéb hasonló kulturális eseményekre való belépés biztosítása;
- sporteseményekre (mérkőzésekre, versenyekre) való belépés biztosítása;
- oktatási és tudományos rendezvényekre (például konferenciákra és szemináriumokra) való belépés biztosítása.

A Rendelet 32. cikkének (3) bekezdése leszögezi, hogy létesítmények (pl. fitnesztermek vagy más hasonló létesítmények) díj fizetése fejében történő

használatának biztosítása nem sorolható a 32. cikk (1) bekezdésében említett szolgáltatási körbe.

A Rendelet 32. cikk (2) bekezdése olyan szolgáltatásokat említ, amelyeknél a lehetséges igénybevevők köre széles, valamint annak nyújtásakor (belépés biztosításakor) a szolgáltatás nyújtója nincs olyan helyzetben, hogy az igénybevevő adójogi státusát (adóalany, nem adóalany) kétséget kizáróan megállapíthassa. Nyilvánvaló, hogy az említett szolgáltatásokat nyújtó vállalkozások üzletmenetét lényegesen megnehezítené, ha a szolgáltatás teljesítését (belépés biztosítását) megelőzően a felszámítandó adó mértékének meghatározásáért meg kellene állapítania az igénybevevő adójogi státusát. Ennek elkerülése érdekében **a Rendelet az adóalany részére nyújtott szolgáltatás esetében a teljesítés helyét a nem adóalany részére nyújtott szolgáltatásnál irányadó szabállyal azonosan ítéli meg**, azáltal, hogy a teljesítés helyét az esemény megrendezésének helyéhez köti. Ugyanis nem adóalany részére történő belépés biztosításakor a tevékenység végzésének helyét kell a teljesítés helyének tekinteni, amely nyilvánvalóan megegyezik az esemény megrendezésének helyszínével.

A Rendelet 32. § cikkének megfelelően rendelkezik adóalany esetében az Áfa tv. 42. §-a, nem adóalany esetében pedig az Áfa tv. 43. § (1) bekezdés d) pontja.

Az Áfa tv. 43. § (1) bekezdés d) pontja szerint kulturális, művészeti, tudományos, oktatási, szórakoztatási és sport- és más, hasonló szolgáltatások, ideértve ezek szervezését is, valamint az előbbiekhöz járulékosan kapcsolódó szolgáltatások esetében is a teljesítés helyének a tényleges teljesítési helyét kell tekinteni, feltéve, hogy az említett szolgáltatásokat nem adóalany részére nyújtják.

A Rendelet 32. cikkének (2) bekezdésében felsorolt szolgáltatások közül jogértelmezési nehézséget okoz azon szolgáltatások meghatározása, amelyek oktatási és tudományos rendezvé-

nyekre (pl. konferenciákra és szemináriumokra) való belépés biztosításaként értékelhetőek.

Véleményem szerint a Rendelet 32. cikk (1) bekezdésében említett körbe például olyan eset sorolható, amikor egy vállalkozás valamilyen tudományos témában meghirdet egy előadást vagy előadás-sorozatot, amely belépőjegy megvásárlása vagy más formában fizetett díjazás ellenében hallgatható meg. Álláspontom szerint nem sorolható a Rendelet 32. cikk (2) bekezdésében szabályozott szolgáltatási körbe, ha a nyújtott szolgáltatás lényege nem az eseményre való belépésben fejeződik ki.

Például belföldi adóalanyként működő kutatóintézet konferenciát szervez, amelyen részvételi díj fejében lehet részt venni, s amelynek témáját valamely tudományos kérdés képezi. A konferencián más kutatóintézetek, valamint más szervezetek által delegált személyek vesznek részt. A konferenciát megrendező kutatóintézet biztosítja a résztvevők részére az előadók által összeállított szakmai anyagot, a résztvevők közötti szakmai konzultációt, valamint előadói lehetőséget. Ebben az esetben, megítélésem szerint, a szolgáltatás lényeges tartalma nem jellemezhető meg a konferencián való részvétel (belépés) biztosításában, azaz a szolgáltatás nyújtója a megrendelő ré-

szére nem kizárólag a konferenciára való belépést biztosítja, ezért a teljesítés helyének megállapításánál nem irányadó a 42. §; azt az általános szabályok szerint kell meghatározni. Tehát ha a megrendelő adóalany, akkor az Áfa tv. 37. § (1) bekezdése alapján a teljesítés helye az a hely, ahol a szolgáltatás igénybevevője gazdasági céllal letelepedett (székhellyel, állandó telephellyel rendelkezik), gazdasági célú letelepedés hiányában pedig az a hely, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van. Nem adóalany megrendelő esetében pedig az Áfa tv. 37. § (2) bekezdése szerint a teljesítés helye az a hely, ahol a szolgáltatás nyújtója gazdasági céllal letelepedett, gazdasági célú letelepedés hiányában pedig az a hely, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.

Ha a megrendelő adóalany nem rendelkezik belföldön gazdasági letelepedéssel (székhellyel, állandó telephellyel), akkor a teljesítés helye nem belföld, így a megrendelő felé áfát nem kell felszámítani. A megrendelő adóalanyiságát alapvetően a közösségi adószám megléte igazolja. Ha a megrendelő közösségi adószámmal nem rendelkező szervezet, a Rendelet 18. cikke alapján kell az adóalanyiság fennállásának kérdését megvizsgálni. Nem adóalany megrendelő felé 27%-os mértékű áfát kell felszámítani.

Eseményre (rendezvényre) történő belépésre jogosító szolgáltatáshoz járulékosan kapcsolódó szolgáltatások

A Rendelet 33. cikke szerint kulturális, művészeti, tudományos, oktatási, szórakoztatási, sport- vagy más hasonló eseményekre, rendezvényekre való belépéséhez járulékosan kapcsolódó szolgáltatások körébe azok a szolgáltatások tartoznak, amelyek **közvetlenül a belépéshez kapcsolódnak, és a résztvevők részére elkülönült ellenérték fejében biztosítják.**

A Rendelet ezen cikke szerint többek között e körbe sorolható a mosdó és a ruhatár használatának biztosítása, de nem tartozik ide a jegyértékesítés közvetítése.

Álláspontom szerint a Rendeletben említett szolgáltatási körbe sorolható minden olyan kiegészítő jellegű szolgáltatás is, amelyet a belépők részére az esemény „élvezetének” céljából vehetnek igénybe (pl. 3D-s szemüveg

kölcsönzési díja), továbbá a rendezvényen igénybe vehető kényelmi szolgáltatások (pl. koncerten törülköző, VIP véccé használatának biztosítása külön díj fejében).

A Rendelet 33. cikkében említett szolgáltatások adóalany részére történő nyújtásakor irányadó az Áfa tv. 42. §-a, amely szerint a teljesítés helye az a hely, ahol az eseményt, rendezvényt ténylegesen megrendezik. Nem adóalany megrendelőnél az Áfa tv. 43. § (1) bekezdés d) pontja az irányadó, azaz a teljesítés helye a tényleges teljesítés helye.

Az Áfa tv. 42. §-a és 43. § (1) bekezdés d) pontja azonosan szabályoz, tehát ha az esemény (rendezvény) belföldön került megrendezésre, akkor a szolgáltatás nyújtójának ténylegesen nem kell vizsgálni a megrendelő adójogi státusát (adóalany-e vagy sem), automatikusan fel kell számítani a 27%-os mértékű áfát.

A tárgyalt szolgáltatási körbe nem sorolható szolgáltatások

Amennyiben a kulturális, művészeti, tudományos, oktatási, szórakoztatási és sportszolgáltatás, továbbá más, ezekhez hasonló szolgáltatás nem belépésre jogosít, valamint nem sorolható ehhez járulékosan kapcsolódó szolgáltatások közé, akkor adóalany megrendelő esetében a teljesítés helyét az általános szabályok szerint kell meghatározni.

Adóalany megrendelőnél az Áfa tv. 37. § (1) bekezdése alapján a teljesítés helye az a hely, ahol a szolgáltatás igénybevevője gazdasági céllal letelepedett, gazdasági célú letelepedés hiányában pedig az a hely, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.

Amennyiben az adóalany megrendelő nem rendelkezik belföldön gazdasági letelepedéssel (székhellyel, állandó telephellyel), vagy a szolgáltatás igénybevétele nem belföldi gazdasági letelepedéshez kapcsolódik, a teljesítés helye nem belföld, így a megrendelő felé áfát nem kell felszámítani.

Nem adóalany megrendelő esetében az Áfa tv. 43. § (1) bekezdés d) pontja alapján a teljesítés helye a tényleges teljesítés helye. Ha ez belföld, akkor a megrendelő részére 27%-os mértékű áfát kell felszámítani.

Bonác Zsolt

Áfa&Számlázás

Államán 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. Csátaljai 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.