



VEZINFÓ

Kiadó és Tanácsadó Kft.

A megszerzett tudás és a
gyakorlat összhangja

IX. évfolyam 7-8. szám,
2018. július–augusztus

ÁFA&SZÁMLÁZÁS folyóírat

TARTALOM

3

Dr. Csátaljay Zsuzsanna

Gyakorlati kérdések az elektronikus
adatszolgáltatás témakörében

- | Az új rendszer során adatszolgáltatásra kötelezett bizonylatok a kibocsátói oldalon
- | Baj-e, ha olyan számláról is adatot szolgáltatnak, amiről nem kötelező?
- | Kinek a kötelezettsége az adatszolgáltatás?
- | Az adatszolgáltatás módja számlázóprogramos számlázásnál
- | A hibajavítás folyamata
- | Üzemszünet az adóalanynál
- | Gyűjtőszámla az adatszolgáltatás során
- | Előleg kezelése az adatszolgáltatás során

9

Bonác Zsolt

Kizárólag adóelőny elérésére irányuló ügylet
adólevonásra nem jogosít

- | A Kúria döntése
- Az értékesített termék típusát nem kötelező a számlán feltüntetni
- | A jogesetből levonható következtetések
- A generálkivitelezés áfája

17

Dr. Császár Zoltán

Mikor fizet áfát az alanyi mentes kisadózó?

22

Vira Sándor

Az árat befolyásoló támogatások

- | Számlázás árat befolyásoló támogatások esetében
- Teljesítési időpont ingatlan értékesítése esetén

Belföldi és nemzetközi ügyletek ÁFA-ja és számlázása

MEGJELENT!



ADÓZÁS + SZÁMVITEL 2018

Időpont:

2018. október 8-9., hétfő-kedd, 09.00-16.15; regisztráció 8 órától

Helyszín:

MOHA Ház (1143 Budapest, Gizella út 42-44.)

Előadók:

Gottgeisl Rita (adószakértő, könyvvizsgáló, Adótanácsadók Egyesülete Nonprofit Tagozat elnöke)

Tóth Mihály (könyvvizsgáló, adószakértő, MB Tax)

Könyvelők: 16 kredit (vállalk. szak/okt. 8.: 8 kredit számviteli + okt. 9.: 8 kredit nem számviteli témakör!)

Adótanácsadók, (okl.) adószakértők: 14 kredit (okt. 8.: 5 kredit + okt. 9.: 9 kredit!)

Könyvvizsgálók: 4 kredit (okt. 8.: 2 kredit + okt. 9.: 2 kredit!)

Megszerezheti 2 nap alatt a kötelező kreditpontjait már 19.855 Ft-tól! Ráadásul ezért az árért még magas színvonalú, gyakorlati képzéseket is kap, két kitűnő előadóval. Amennyiben csak az egyik napra szeretne jelentkezni, már azt is megteheti 12.970 Ft-tól! Meghívjuk Önt a 2 napos (külön-külön 1-1 napra is lehet jelentkezni) konferenciára!

Részvételi díj az Áfa&Számlázás előfizetőinek: már 19.855 Ft-tól*

*Az összeg két vagy több résztvevő együttes jelentkezése esetén érvényes, két napra és egy főre szól, és az áfát nem tartalmazza.

Jelentkezés a kiadó weboldalán: www.vezinfor.hu

További szakmai napok a Vezinfónál

- | | | |
|---|---|--|
| 1 2018. szeptember 5.
Új Európai Adatvédelmi Szabályozás (GDPR) 2018
Előadó:
Dr. Bölcskei Krisztián | 2 2018. szeptember 5. – 2018. december 19.
ANGOL NYELVŰ ADÓZÁSI KÉPZÉS
Oktató: Rabb Andrea | 3 2018. szeptember 7.
Gyakorlati Adatvédelmi (GDPR) Workshop
Előadó:
Dr. Bölcskei Krisztián |
| 4 2018. szeptember 10–11.
Adatvédelmi Tisztviselő Képzés (DPO)
Előadó:
Dr. Bölcskei Krisztián | 5 2018. szeptember 13.
Számlák Kötelező Online Adatszolgáltatása a NAV-hoz 2018
Előadó:
Dr. Csátraljay Zsuzsanna | 6 2018. szeptember 13. – 2018. december 6.
Releváns Európai Bírósági ÁFA Ítéletek az EU-ban (Angol Nyelvű Kursus)
Oktató: Rabb Andrea |
| 7 2018. szeptember 14. – 2018. október 14.
Pénztárkezelő és Valutapénztáros OKJ Képzés
Előadók: Kellerné Kátay Györgyi, Pál Tibor | 8 2018. október 9. – 2018. január 15.
IFRS Mérlegképes Könyvelő OKJ Képzés
Előadók:
Madarasiné Dr. Szirmai Andrea,
Dr. Simon Szilvia, Dr. Sisa Krisztina,
Dr. Szekeres Bernadett | 9 2018. október 15. – 2018. április 15.
Kombinált TB- és Bérügyintéző OKJ Képzés
Előadók: Falusiné Janech Adrienn,
Farkasné Gondos Krisztina,
Molnárné Dr. Balogh Márta,
Táborossyné Dr. Morvai Krisztina,
Orosz Péter |

GYAKORLATI KÉRDÉSEK AZ ELEKTRONIKUS ADATSZOLGÁLTATÁS TÉMAKÖRÉBEN

A 2018. július 1-jétől bevezetett új áfa-adatszolgáltatási rendszer kapcsán már a másfél hónapos működés során is rengeteg probléma, értelmezést igénylő kérdés került felszínre. Most ezekből ismertetünk néhányat.

1. Átmeneti rendelkezések

Tekintsük át először az átmeneti rendelkezéseket gyakorlati példákon keresztül, külön a kibocsátói és külön a befogadói oldalt.

1.1 Kibocsátói oldal

A számlakibocsátót terhelő elektronikus adatszolgáltatással összefüggésben egy főszabályt tartalmaz az áfatörvény és két különös szabályt.

Főszabály:

2018. július 1-je után kiállított vagy kibocsátott számlákra főszabály szerint kötelező az új szabály. Ez azt jelenti, hogy a számla kibocsátásakor már az új rendszer szerinti elektronikus adatszolgáltatást kell beadni (természetesen, ha belföldi adóalany belföldi adóalany felé 100 000 forint áfatartalmat elérő számlát állít ki), és a kibocsátott számlákról nem kell beadni az „M” lapot. Például a 2018. július 2-ai teljesítésről 2018. július 15-én kiállított számláról kizárólag az új rendszer szerint kell a számla kibocsátáról adatot szolgáltatni.

1. kivétel a főszabály alól:

Ha a 2018. július 1. utáni és azt megelőző szabály alapján is adatot kellene szolgáltatni, az adóalany választhatja a 2018. július 1. utáni szabályok szerinti adatszolgáltatást.

Ez tipikusan olyan eset, ha az 1 000 000 forintot elérő áfatartalmú számlát július 1-je után állítják ki, de a teljesítési időpont július 1-je előtti. (Például július 5-én állítják ki a június 25-ei teljesítésre vonatkozó

1 000 000 forint áfatartalmú számlát.) Mivel a számlát július 1-je után állították ki, a számla kiállításakor az új szabályok szerinti adatszolgáltatás teljesül. De mivel a számla teljesítési időpontja július 1-je előtti, és az áfatartalma eléri a július 1-je előtt hatályos szabályok szerinti 1 000 000 forintot, a korábbi szabályok szerint is jelenteni kellene róla az áfabevallás mellékletét képező „M” lapon. A korábbi szabályok szerint ugyanis 1 000 000 forint volt az értékhatár, és az adatszolgáltatás nem a számla kibocsátásához, hanem a teljesítési időpontjához kötődött, tekintve, hogy a bevallás részét képezte az adatszolgáltatás.

Mivel az új rendszerű adatszolgáltatásra nem a teljesítési időpontban, hanem a számla kibocsátásakor kell, hogy sor kerüljön, ami már megtörtént a júliusi számlakibocsátás miatt, ezért kihagyható a július 1-je előtti időszakról a régi szabályok szerint beadott belföldi áfaösszesítő jelentésből („M” lapot nem kell erről beadni.)

Figyeljünk arra, hogy az „M” lap beadása alóli felmentés csak erre a számlára vonatkozik, amelyet már július 1-je után állítottak ki, az egyéb 1 000 000 forintos áfatartalmat elérő júliusi teljesítésekről kiállított számlákat nem lehet kihagyni a „M” lapból, tehát ha van egyéb ilyen számlája, arról be kell adni júniusra is az „M” lapot.

Ugyanakkor a július 1-je előtti teljesítési időpontú, 1 000 000 forintot elérő áfatartalmú, július 1-je után kiállított számlákra vonatkozó idézett átmeneti rendelkezés csak egy lehetőséget teremt, ezért nem kifogásolható, ha az új szabályok szerinti adatszolgáltatás mellett a régi szabályok szerinti adatszolgáltatásra („M” lap beadása) is sor kerül az adott számla tekintetében.

2. kivétel a főszabály alól:

A második kivétel a főszabály alól az ezzel ellentétes esetet kezeli, azt az esetet, amikor az átmeneti rendelkezés főszabálya alapján sem a régi, sem az új szabályok szerint nem esne adatszolgáltatás alá a szóban forgó számla.

Ennek kiküszöbölésére az áfatörvény előírja, hogy a 2018. július 1-je előtt kibocsátott, július 1-je utáni kötelezettséget tartalmazó számlára a június 30-án hatályos szabályt kell alkalmazni, vagyis a tételes összesítő jelentést, azaz az „M” lapot kötelező ezekről a számlákról beadni. De mivel az „M” lap beadása a teljesítési időpont szerinti bevalláshoz és nem a számla kiállításához kötődik, ennek az átmeneti rendelkezésnek az alkalmazása azt eredményezi, hogy június 30-át követően kezdődő bevallási időszakra is be kell adnunk kibocsátói oldalon is a belföldi áfaösszesítő jelentést („M” lapot), de kizárólag ezen számla vonatkozásában és az 1 000 000 millió forintos adóértékhatár figyelembe vételével.

Ez tipikusan olyan eset, amikor július 1-jét követő teljesítési időponttal július 1-jét megelőzően állítottak ki számlát. (Például a júniusi időszakról június 25-én állították ki az 1 000 000 forint áfatartalmat elérő számlát augusztus 5-ei fizetési határidővel az Áfa tv. 58. §-a szerint, így a teljesítési időpont a fizetési határidő, augusztus 5-e.)

Ilyenkor augusztus hónapra vonatkozóan csak erre a számlára be kell adni az „M” lapot. Itt nincs választási lehetősége az adóalanynak, ez kötelező rendelkezés.

Ha azonban csak a 100 000 forintot éri el az adott, július 1-je előtt kiállított számla áfatartalma, nincs jelentéstételi kötelezettség.

1.2 Befogadói oldal

2018. július 1-je előtt záruló időszakban levonhatóként figyelembe vett számlákról az 1 000 000 forint áfatartalom figyelembe vételével kell beadni a belföldi áfaösszesítő jelentést („M” lap) és az összevont jelentéstételi kötelezettséget is teljesíteni kell.

A július 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakban bevallásokban levonhatóként figyelembe vett tételeknél 100 000 forint az áfaértékhatár és nincs összevont jelentéstételi kötelezettség. Az évközi áfatörvény-módosítás átmeneti rendelkezése ugyanis már a módosítás kihirdetésének időpontját tartalmazó bevallási időszakra vonatkozóan is hatályon kívül helyezi az

összevont belföldi áfaösszesítő jelentést, így már a július hónapról (III. negyévről) beadott bevallási időszakról sem kell összevont adatszolgáltatást teljesíteni, csak tételeset.

1.3 Van-e türelmi idő az elektronikus adatszolgáltatásnál?

Ugyan a bevezetés július 1-je volt, de a NAV egyhónapos türelmi időt biztosított azok számára, akik már felregisztráltak a NAV adatszolgáltató felületére. A türelmi idő elsősorban azokra vonatkozott, akik számlázóprogrammal számláznak, és még nem lett kész az új funkciót biztosító rendszerük fejlesztése. Ezen adóalanyoknak lehetőségük volt a júliusban kiállított, adatszolgáltatás alá eső számlákról utólagosan július 31-ig adatot szolgáltatni. A július 31-ét követően kiállított számlákra semmilyen generálisan meghirdetett türelmi idő nem vonatkozik, ami azt jelenti, hogy elvileg a NAV mulasztási bírsággal sújthatja az adatszolgáltatást nem teljesítő adóalanyokat. (A bírság összege számlánként 500 000 forint, magánszemély adóalanyánál számlánként 200 000 forint.) Azonban a mulasztási bírság jogintézményéből következik, hogy a NAV-nak méltányosan kell eljárnia, tehát mérlegelnie kell, hogy a mulasztás mennyire felróható az adózónak, megtett-e minden szükséges intézkedést az új rendszer bevezetése érdekében, illetve mennyiben rajta kívül álló ok (például a fejlesztőnél fellépő nehézség) az oka a késlekedésnek. Ilyen esetben a fenti maximálisan kiszabható bírságösszeg mérsékelhető (sőt, mérsékelni kell), akár nullára. Nyilván akkor tud az adózó sikerrel érvelni a mellett, hogy vétlen a mulasztásban, ha dokumentumokkal tudja igazolni, hogy lépéseket tett az új rendszer bevezetése érdekében (megrendelte a fejlesztőtől a szolgáltatást, a fejlesztő dolgozik rajta stb.)

2. Az új rendszer során adatszolgáltatásra kötelezett bizonylatok a kibocsátói oldalon

Mint az ismeretes, a belföldön nyilvántartásba vett adóalany által (ideértendő a külföldön letelepedett, belföldön „csak” regisztrált adóalany is) egy másik, belföldön regisztrált adóalany részére kibocsátott 100 000 forint összeget elérő vagy meghaladó áfatartalmú számlákról kell adatot szolgáltatni. A módosító és érvénytelenítő számlákról is kell adatot szolgáltatni, ha az értékhatárt elérő számlákat érinti vagy a módosítással éri el az áfa összege az értékhatárt.

Ebből a meghatározásból következik, hogy kizárólag a számlák esnek adatszolgáltatás alá. Ebből következően az áfakörbe nem tartozó ügyletekről (pl. kártérítés, nem áfaköteles ingyenes átadás stb.) kiállított bizonylatok nem esnek adatszolgáltatás alá, még akkor sem, ha az adóalany ezekről az ügyletekről nem számviteli bizonylatot állít ki (szabályosan ezt kellene), hanem számlát.

Fontos tudni, hogy az adatszolgáltatásra kötelezett számlák meghatározása során nincs jelentősége sem a számlakibocsátó, sem a számlabefogadó letelepedettségének, kizárólag annak, hogy belföldi adószámról kerül-e sor a számla kiállítására belföldi adószámra. Ennek az az oka, hogy a belföldi adóalany által belföldi adóalany felé kiállított számlára terjed ki az adatszolgáltatás. Magánszemély számlabefogadó felé kibocsátott vagy más országbeli adószámra kiállított számla nem esik adatszolgáltatás alá, sőt ezekről a számlákról tilos adatot szolgáltatni.

A kompenzációs felárra jogosult mezőgazdasági termelő felé kiállított felvásárlási jegyről sem kell adatot szolgáltatni.

A gyakorlatban gondot okozhat, hogy adatszolgáltatás alá esnek-e azok a számlák, amelyeket olyan adózó felé állítanak ki, akinek az adószámának áfakódja „1”-es. Háromféle okból lehet egy adózó adószámának áfakódja „1”-es, és ezeknek eltérő a megítélése az elektronikus adatszolgáltatás során, amennyiben egy ilyen adózó számlabefogadói pozícióban van. Abból kell kiindulnunk, hogy az elektronikus adatszolgáltatás csak az adóalany felé kiállított számlákra vonatkozik. Mivel az alanyi mentes is alanya az áfának, a részére kiállított számlák is adatszolgáltatás alá esnek, ha azok áfatartalma eléri a 100 000 forintot. Ugyanez igaz azokra az adóalanyokra, akik kizárólagosan adólevonásra nem jogosító adómentes tevékenységet (pl. pénzügyi szolgáltatás, adómentes ingatlan-bérbeadás, humán egészségügyi ellátás, közoktatás stb.) végzőként bejelentették magukat az adóhatóságnál. Azonban ha a befogadó adószámának áfakódja azért „1”-es, mert nem alanya az áfának, akkor az ilyen számla nem esik adatszolgáltatás alá. Jellemzően ez utóbbi körbe tartoznak azok az egyesületek, alapítványok stb., akik nem végeznek gazdasági tevékenységet (nem értékesítenek és nem nyújtanak ellenérték fejében szolgáltatást).

A fentiek alapján kijelenthető, hogy **az „1”-es áfakódú adószámú befogadó felé kiállított számlára akkor vonatkozik az adatszolgáltatás, ha**

- alanyi mentes vagy
- ha kizárólag „tárgyi” mentesként bejelentkezett.

Az „1”-es áfakódú adószámú befogadó felé kiállított számlára nem vonatkozik az adatszolgáltatás, ha

- nem alanya az áfának.

Mivel eltérő a megítélés a szerint, hogy milyen okból „1”-es adószámú az áfakódja a számlabefogadónak, célszerű lenyilatkoztatni, hogy milyen okból „1”-es az áfakód.

Az alanyi és tárgyi mentes körbe tartozó számlákról a kibocsátónak nem kell adatot szolgáltatni.

Különbözet szerinti adózású számlára nem vonatkozik az adatszolgáltatás, ugyanis az ilyen számlák nem tartalmazhatnak áfaösszeget.

Azonban az utazásszervezői árrésadózás alá tartozó számlákon az árrésre eső áfát fel kell tüntetni, így amennyiben annak áfatartalma eléri a 100 000 forintot és a számlabefogadó utas adóalanynak minősül, az adatszolgáltatást teljesíteni kell.

Az evaalany felé kiállított számlára nem vonatkozik az adatszolgáltatás, azonban az evaalany által kiállított számlákra kiterjed az adatszolgáltatás, ha a feltételek teljesülnek.

Az adatszolgáltatás teljesítéséhez elengedhetetlenül fontos a bizonylatok áttekintése és a megfelelő analitikák kiválasztása. Ennek keretében tehát ki kell válogatni, hogy az áfakörön kívüli ügyletekről, áfa hatálya alá tartozó, de nem számlával bizonylatolandó ügyletekről, belső, könyvelési bizonylatokról nem kell jelenteni. Az értékhatár alatti számlákat, fordított adózású számlákat és adómentes számlákat is ki kell emelni, hiszen ezek sem esnek jelentéstételi kötelezettség alá. A magánszemély felé vagy más országbeli adószám felé kiállított számlák leválogatása is fontos. Következő lépésként át kell tekinteni a számlák tartalmát abból a célból, hogy megfelelnek-e az áfatörvénynek és alkalmasak-e jelentéstételre. (Annak áttekintése, hogy a számlázóprogram illetve az analitika megfelelő-e, rendelkezésre állnak-e az adatok.)

A pénztárgép által kiállított egyszerűsített számlára nem vonatkozik ez az adatszolgáltatás, mivel az egyszerűsített számlaadatok már eleve bekerülnek az online pénztárgéprendszer útján a NAV-hoz. Fontos tudni, hogy a PTGSZLAH nyomtatványon továbbra is csak a nem adóalanyok, tehát tipikusan a magánszemélyek felé teljesített ügyletekről lehet adatot szolgáltatni, azon ügyletekről, ahol a pénztárgépes nyugta helyett állítottak ki számlát. Amennyiben ebben az

adatszolgáltatásban szerepeltetik az adóalanyok felé teljesített ügyletekről kiállított számlákat, akkor a NAV részére kétszer került jelentésre ugyanazon bevétel. Az adóalanyok felé teljesített adóértékhatárt elérő számlákról ugyanis mindenképpen teljesítenie kell az elektronikus adatszolgáltatást.

3. Baj-e, ha olyan számláról is adatot szolgáltatnak, amiről nem kötelező?

Felmerült kérdésként, hogy van-e lehetőség olyan számláról is adatot szolgáltatni, amelyről nem kötelező. E tekintetben élesen el kell különíteni azokat a bizonylatokat, amelyekről nem kötelező, de szabad adatot szolgáltatni, azoktól, amelyekről nem csak, hogy nem kötelező, de tilos az adatszolgáltatás.

A belföldi adóalany felé kiállított számlák esetében választható az értékhatár alatti számlák tekintetében is az adatszolgáltatás. Abban sajnálatos módon még nincs egységes álláspont a NAV-nál, hogy ez a választás pontosan hogyan valósul meg. Kiadott a NAV olyan egyedi tájékoztatást, ami már azzal megvalósultnak tekinti minden értékhatár alatti számla tekintetében a választást, ha az adóalany néhány értékhatár alatti számla tekintetében adatszolgáltatást teljesít. Azonban nyilvánvalóan nem ez volt a jogalkotó szándéka. Ezért várható, hogy az lesz a végleges adóhatósági álláspont, hogy attól még, hogy néhány értékhatár alatti számláról tévedésből adatszolgáltatásra kerül sor, nem valósul meg minden értékhatár alatti számla tekintetében a választás. Várhatóan az lesz a végleges adóhatósági álláspont, hogy az értékhatár alatti számlákra vonatkozó adatszolgáltatási választás gyakorlatilag számlánként az adatszolgáltatás teljesítésével megvalósul, és nem kötelezi a jövőre nézve a következő számla tekintetében az adózót. Ez az értelmezés egyébként a meghatalmazotti számlázásnál felmerülő azon problémára is megoldást nyújt, hogy attól még, hogy a meghatalmazott minden számláról adatot szolgáltat (ideértve a meghatalmazó helyett kiállított számlákat is), ez nem kötelezi a meghatalmazót, hogy a saját maga által kiállított értékhatár alatti számlák tekintetében is adatszolgáltatást teljesítsen.

Bár nem kötelező, de nem is tilos adatszolgáltatást teljesíteni a belföldi fordított adózás alá tartozó számlákról.

Magánszemély felé teljesített számlákról, illetve más tagállami adószámú adóalany felé teljesített

ügyletekről kibocsátott számlákról viszont tilos az adatszolgáltatás. A jövőben előfordulhat, hogy a NAV szankcionálni fogja az ilyen számlákról történő adatszolgáltatást.

4. Kinek a kötelezettsége az adatszolgáltatás?

A jogszabály szerint mindig az adóalanyt vagy annak törvényes képviselőjét vagy a NAV-hoz „EGYKE” nyomtatvánnyal bejelentett teljes körű meghatalmazottját terheli az adatszolgáltatási kötelezettség. E három szereplő közül valamelyiknek elsődleges felhasználóként be kell regisztrálnia. Tehát elsődleges felhasználó minden olyan adóalanynál kötelezően felmerül, aki adatszolgáltatásra kötelezett számlát kibocsát. Fontos tudni, hogy annak fel sem kell regisztrálni az online számla felületre, akinek nincs adatszolgáltatás alá eső számlája.

A NAV Online Számla aloldaláról két kattintással az Ügyfélkapu bejelentkezési oldalára érkezik az, aki a vállalkozást képviseli, és aki sikeres azonosítás után megkezdheti a regisztrációt. Így a regisztrációt végző személyéhez kapcsolatosan létrejön egy elsődleges felhasználó, aki az adott adózó ügyeiben a webes felületen teljes körű intézkedési joggal rendelkezik. Az elsődleges felhasználó nyújthat be (kézi) adatszolgáltatást, kezelhet másodlagos felhasználót és kezelhet technikai felhasználót.

Másodlagos felhasználót (felhasználói név + jelszó) *nem kötelező* megadni, de különösen nagyobb cégeknél célszerű, ahol nem életszerű, hogy a törvényes képviselő mint elsődleges felhasználó belefolyjon az adatszolgáltatással kapcsolatos adminisztratív folyamatokba. A másodlagos felhasználó nyújthat be (kézi) adatszolgáltatást, számlákat exportálhat, bejelentkezhet, lekérdezhet adóalanyokat, lekérdezhet számlákat. Technikai érvénytelenítést elvileg a jogszabály szerint nem hagyhatná jóvá, de a gyakorlatban a NAV adatszolgáltatási rendszer enged ilyen jogkört a másodlagos felhasználónak. Azonban nem jelentheti be az üzemzavart és nem kezelheti a számlákat.

A számlázóprogrammal történő adatküldéshez az úgynevezett technikai felhasználót is létre kell hozni, amihez egy jelszó megadása, illetve a jogosultsági szint beállítása szükséges. Ez biztosítja azt, hogy az adatszolgáltató számlázóprogramja a számlák adatait emberi beavatkozás nélkül, időben és szabályosan továbbíthassa a NAV-hoz.

A technikai felhasználó csak számlázóprogramos/online számlázórendszeres számlázásnál értelmezhető, de annál kötelező megadni legalább egy technikai felhasználót. A technikai felhasználó tulajdonképpen maga a számítógépes program illetve a számítógép. Az adóalany bármennyi technikai felhasználót megadhat. Meghatalmazotti számlázásnál mindenképpen célszerű a meghatalmazottnak külön technikai felhasználót generálni, így nem fog rálátni az adóalany által kiállított számlákra. Legalább egy technikai felhasználót meg kell adni a számlázóprogramos/online számlázórendszeres számlázásnál. A technikai felhasználó regisztrálása után lesznek hozzáférhetőek a számlázóprogram és a NAV szervere közötti kommunikációhoz szükséges további technikai elemek (felhasználónév, xml aláírókulcs, cserekulcs).

5. Az adatszolgáltatás módja számlázóprogramos számlázásnál

A számlázóprogramnak a gép-gép interfész használatához szükséges azonosító adatok megküldése mellett a kiállított számla, számlával egy tekintet alá eső okirat legalább áfatörvény szerinti kötelező adattartalmát

- a számla, számlával egy tekintet alá eső okirat kiállításakor azonnal,
- XML formátumban,
- az állami adó- és vámhatóság közleményében meghatározott módon és adatszerkezetben,
- elektronikus úton továbbítani kell az állami adó- és vámhatóság részére.

Az adatszolgáltatásnak emberi beavatkozás nélkül, a számlázóprogramból automatikusan kell történnie.

A számlázóprogrammal történő adatszolgáltatás **akkor minősül teljesítettnek, ha** a sikeres feldolgozást az állami adó- és vámhatóság rendszere **visszaigazolta**.

Ez valós idejű adatszolgáltatást jelent, azaz a számla kiállítását (lezárását) követően azonnal emberi beavatkozás (külön gombnyomás) nélkül kell teljesülnie. Ha az adóalany számlázóprogrammal számláz, az adatszolgáltatást is neki kell teljesítenie, nem teljesítheti helyette például a könyvelője. Számlázóprogramos számlázásnál csak akkor teljesítheti az adatszolgáltatást helyette más (például a könyvelő), ha meghatalmazottként a számlát is ő állítja ki.

Az adatszolgáltatást a számla kiállításakor azonnal teljesíteni kell. A számla, számlával egy tekintet alá eső okirat abban az időpontban minősül kiállítottnak, amely időponttal a számlázóprogram az előállított számla, számlával egy tekintet alá eső okirat adatait lezárja. Az adatszolgáltatásnak (főszabály szerint) abban az időpontban kell teljesülnie, amely időponttól kezdődően – a számlázóprogram rendeltetésszerű használata esetén – az adott sorszámú számla egyetlen adata sem írható felül, adattartalmának módosítására már csak egy új számlasorszámon kibocsátott számlával egy tekintet alá eső okirattal (módosító, sztorinó számlával) van lehetőség.

A 23/2014. (VI. 30.) NGM rendelet (Számlarendelet) 8. § (1) bekezdés szerint a számlázóprogrammal szembeni általános követelmények a következők:

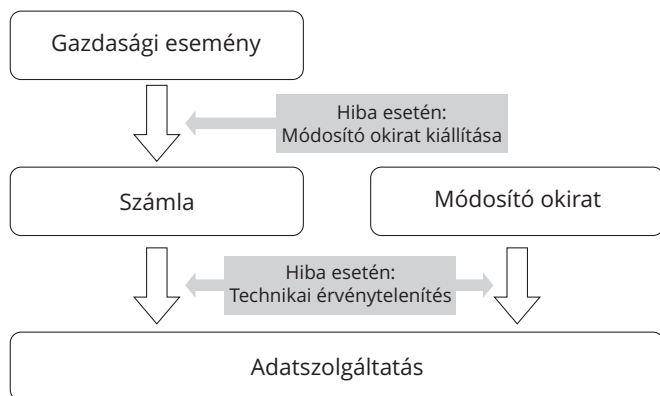
- kihagyás és ismétlés nélküli, folyamatos sorszámozást biztosítson, és
- a számlázóprogramot bejelentsék, és
- rendelkezzen adóhatósági ellenőrzési adatszolgáltatás (adatexport) funkcióval és
- biztosítsa a kiállított számla, valamint számlával egy tekintet alá eső okirat legalább Áfa tv. szerinti kötelező adattartalmának az állami adó- és vámhatóság részére történő, 13/A-13/B. § szerinti – tehát azonnali és emberi beavatkozás nélküli – elektronikus úton történő továbbítását (új feltétel).

Mint látható, az adatexport funkció tehát továbbra is feltétele, de ezt az adózó választása szerint vagy a Számlarendelet melléklete szerinti formátumban vagy az elektronikus adatszolgáltatásnál elvárt formátumban teljesíti. Azt is fontos tudni, hogy a számlázóprogramra vonatkozó külön bejelentési kötelezettség továbbra is megmarad.

6. A hibajavítás folyamata

Amennyiben az adatszolgáltatás eredményeképpen a NAV rendszeréből error üzenetet kapunk vissza, akkor az adatszolgáltatás nem teljesült. Ezt javítani kell. Alapvetően két okból kaphatunk error üzenetet, amely esetekben eltérő a javítási mód. Amennyiben a számla hibás vagy hiányos, akkor a számlát kell javítani módosító vagy érvénytelenítő számlával/számlával egy tekintet alá eső okirattal. Ha azonban a számla hibátlan, csak az adatszolgáltatásba csúszott hiba, akkor a technikai érvénytelenítés szabályait kell alkalmazni, amelyet a későbbiekben ismertetünk. Ezt a következő ábra szemlélteti:

Teendők hiba esetén



Ha a számla nem szabályszerű, akkor a hibajavítást a számla érvénytelenítésével vagy módosításával kell elvégezni, tehát az Áfa tv. 170. §-a szerinti bizonylat kiállításával. Ilyenkor **nem a hibajavítás szabályait kell alkalmazni:** nincs technikai érvénytelenítés és nem szükséges külön jóváhagyás a hibajavításhoz. Lehetőség van arra is, hogy egyszerre több számla adatszolgáltatása kerüljön érvénytelenítésre.

Amennyiben olyan alapszámla kerül érvénytelenítésre, melyhez kapcsolódik módosító számla vagy számlák, akkor minden módosító számla is automatikusan érvénytelenítésre fog kerülni az adatszolgáltató rendszerben. Ebben az esetben a helyes adatok szolgáltatásának tartalmaznia kell a módosító számlákat is. Módosító számla nem módosítható érvénytelenítő számlával, csak egy újabb módosító számlával.

Amennyiben az error válaszüzenetet adatszolgáltatási **technikai hiba miatt** kapja az adózó, akkor a hibajavítást 3 napon belül a számla ismételt elküldésével kell teljesíteni. A 3 munkanapon belül elektronikusan és manuálisan is megteheti a hibajavítást az adóalany, de javasolt elektronikusan megtenni. Ha az adóalany rendszerének hibáját 3 munkanap alatt a fejlesztő nem tudja kijavítani és a megfelelő adatszolgáltatást előkészíteni, akkor csak manuálisan lehet felvinni az adatokat. Fontos tudnivaló azonban, hogy a technikailag hibás adatszolgáltatást előtte technikailag érvényteleníteni kell.

Lényeges, hogy **a technikai hibajavítást az elsődleges felhasználónak külön jóvá kell hagynia, a technikai felhasználó nem hagyhatja jóvá helyette. A fejlesztő sem** vonhat vissza egyedül adatszolgáltatást és nem javíthatja ki annak adattartalmát. De a rendszer a gyakorlatban lehetőséget ad a **másodlagos felhasználónak is a jóváhagyásra.**

A manuális adatszolgáltatás a gyakorlatban azt jelenti, hogy a számla hibátlan adatait egy képernyőfelületen keresztül kell rögzítenie az adóalanynak. A hibajavításnál nincs mód arra, hogy az adóalany fájlt töltsön fel. Amennyiben nagy számú számláról szükséges az adatszolgáltatását manuálisan elvégeznie, akkor sem nyílik meg olyan lehetőség, hogy betallózással feltöltsön előre elkészített számlaadatokat.

7. Üzemszünet az adóalanynál

Ha az adóalany rendszerének 24 órán túl tartó üzemszavara miatt nem továbbítja az adatokat a NAV részére, a számlázóprogramnak akkor az előállított számlának legalább az áfatörvény szerinti kötelező adattartalmát az üzemszavar elhárulását követő 24 órán belül kell a NAV-hoz elektronikus úton továbbítani. Ha az adóalany üzemszavara a 48 órát meghaladja, ezt be kell jelenteni a NAV-hoz, és 24 órán belül kell pótolni manuálisan az adatszolgáltatást. Ha még mindig nem hárult el a hiba, akkor újabb bejelentéssel újabb 24 órára meghosszabbítható a határidő.

Az üzemszavar nem olyan természeti katasztrófát jelent, amikor az adózó érdekkörén kívül eső okok miatt nem tud helyreállni 48 órán belül a normális működés, vagy vis maior történet (például hirtelen nagy mennyiségű hó esik), ezért nem tud megtörténni az adatszolgáltatás. Ilyen esetben ugyanis szankció alkalmazásának sincs helye.

Például, ha 48 órát meghaladóan, de 72 órán belül hárul el az üzemszünet: meg kellett, hogy történjen az üzemszünet bejelentése, és elkezdte az adóalany a kiállított számlákról a kézi adatszolgáltatást. Amikor a számlázóprogram újra megfelelően működik, akkor a számlázóprogram automatikusan elkezd küldeni azokról a számlákról az adatokat, melyekről a nyilvántartása szerint nem történt meg az adatszolgáltatás. Amennyiben időközben manuálisan is történt adatszolgáltatás az érintett számláról, akkor a számlázóprogram error üzeneteket fog visszakapni. Ebben az esetben az error jelzés nem hibás adatszolgáltatást jelent, tehát intézkedést nem igényel. Amennyiben az adóalany még nem töltötte fel manuálisan az összes kimaradt számláját, akkor azokról a számlákról nem kell és nem is lehet manuálisan adatot szolgáltatni, melyekről a szoftver időközben már teljesítette az adatszolgáltatást.

8. Gyűjtőszámla az adatszolgáltatás során

Az adatszolgáltatás során fontos, hogy meg tudjuk különböztetni az időszaki elszámolós számlától a gyűjtőszámlát, ugyanis arról külön jelölve kell adatot szolgáltatni. A gyűjtőszámlát egyébként csak akkor lehet kiállítani, ha arról előzetes írásos megállapodást kötöttek a számlakibocsátóval. Fontos, hogy valamennyi egyedi ügylet teljesítési időpontját szerepeltetni kell a gyűjtőszámlán és az elektronikus adatszolgáltatás során mindről jelenteni is kell. Amennyiben az adóalany nem a teljesítési időpont mezőben szerepelteti az összes teljesítési időpontot, hanem a szöveges részben, a programnak biztosítania kell, hogy onnan is átkerüljenek az adatszolgáltatás során az adatok a NAV-hoz. Ha ezt nem tudja biztosítani, akkor nem tudunk gyűjtőszámlát kiállítani.

9. Előleg kezelése az adatszolgáltatás során

Mivel az előleg önállóan számlázandó, önállóan esik jelentéstételi kötelezettség alá, ha külön eléri az értékhatárt. Külön jelölni kell az adatszolgáltatás során,

hogy előlegszámláról van szó. A végszámláról akkor is jelenteni kell, ha csak az előleggel együtt éri el az értékhatárt. Viszont ilyenkor nem esik utólag jelentéstételi kötelezettség alá az előlegszámla. A végszámlán a teljes ellenértéket szerepeltetni kell és az értékhatár figyelésénél azt kell néznie a rendszernek. Ha szerepel a végszámlán a teljes ellenérték mellett az előleg is, arról is jelenteni kell technikai adatként. Ebből is látható, hogy az új rendszerben a végszámlánál elvárás, hogy a teljes ellenérték is szerepeljen rajta, és az előleg visszavonására a végszámlában kerüljön sor. Viszont továbbra sem kötelező kelleke a végszámlának az előlegszámla számára való hivatkozás.

Amennyiben az adóalany 100%-os előleget szed be, és nem az egybizonylatos megoldást alkalmazza, hanem kiállít a teljesítéskor nulla adóalappal egy végszámlát, akkor a végszámla is adatszolgáltatás alá esik, ha a teljes ellenérték áfatartalma eléri a 100 000 forintot. Ez azt jelenti, hogy ha az előleg áfatartalma önmagában eléri az értékhatárt, akkor értelemszerűen a végszámla is jelentéstételi kötelezettség alá esik.

Dr. Csátaljay Zsuzsanna

BONÁ CZ ZSOLT ROVATA

KIZÁRÓLAG ADÓELŐNY ELÉRÉSÉRE IRÁNYULÓ ÜGYLET ADÓLEVONÁSRA NEM JOGOSÍT

A cikkben ismertetett, a Kúria által hozott ítélet (Kfv.I.35.590/2017/4.) szerint kizárólag adóelőny elérését célzó ügylet nem tekinthető áfatörvény szerinti gazdasági tevékenységnek, ezáltal adólevonásra sem jogosít. A Kúria ítéletében rögzítette a nem rendeltetésszerűen gyakorolt áfalevonás ismérveit.

A perbeli tényállás

Az adóhatóság által vizsgálat alá vont időszak elején a felperes gyümölcs beszerzésére vonatkozó keretszerződést kötött „A” Kft.-vel. A felperes „A” Kft. által kiállított számlákban foglalt áfát levonásba helyezte. A felperes a számlák alapján beszerzett gyümölcsöt román cégek részére áfamentesen számlázta tovább.

Az adóhatóság álláspontja szerint a felperes tényleges gazdasági tevékenységet nem végzett, amelyet az alábbi körülményekre alapozott:

- kereskedelmi tevékenység folytatásához szükséges eszközökkel nem rendelkezett;
- működési költséget nem számolt el;
- az állítólag általa beszerzett gyümölcsök mozgatásával (szállításával) kapcsolatban nem merültek fel költségei;

- a felperes egyéb beszállítóival „A” Kft. ügyvezetője tartotta a kapcsolatot, és a tőlük beszerzett áruk leszállítását szolgáló fuvarokat „A” Kft. ügyvezetője szervezte (a felperes ügyvezetője azt állította, hogy a Nagybani piacon az áruk beszerzésekor minden egyes áruszállításkor megjelent, ezt azonban dokumentumokkal alátámasztani nem tudta);
- a román cégekkel „A” Kft. ügyvezetője állt kapcsolatban, a román cégek „A” Kft.-től rendelték meg az árut, a felperes felé megrendelést sem szóban, sem írásban nem nyújtottak be (erre vonatkozóan a felperes és „A” Kft. ügyvezetője egybehangzó nyilatkozatot tett);
- a felperes ügyvezetője „A” Kft.-vel és a román cégekkel kötött szerződésekkel kapcsolatban érdemi információval nem rendelkezett;
- „A” Kft. számos esetben alacsonyabb áron számlázta tovább az árut, mint amennyiért beszerezte;
- a felperes által alkalmazott árak is sok esetben alacsonyabbak voltak, mint a számlázási láncolat korábbi szereplői által alkalmazott árak;
- a számlázási lánc elején lévő cégek, a beszállítók az általános forgalmi adót nem fizették meg, s a felperes ezt az áfát kívánta visszaigényelni.

A felperes ügyvezetője az adóhatóság előtt tett nyilatkozatban a saját szerepével kapcsolatban előadta, hogy azért vett részt az ügyletekben, mert „A” Kft. elegendő tőke hiányában nem tudta megfinanszírozni az áfát, így ezt a felperes tette meg. Ennek az volt a célja, hogy betörjön a román piacra.

A felperes ügyvezetője azt is kijelentette, hogy résztulajdont kívánt szerezni „A” Kft.-ben. „A” Kft. ügyvezetője felajánlotta neki, hogy vegye meg az árukészletet tőle, és ezzel párhuzamosan átengedi a román piacot.

Az adóhatóság a feltárt körülmények és a felperes ügyvezetője által tett nyilatkozat alapján azt a megállapítást tette, hogy a felperes és a számlakibocsátó között színlelt szerződés jött létre. Erre hivatkozva jogsértőnek ítélte meg az „A” Kft. által kiállított számlák adótartalmának levonását.

Az adóhatóság a jogtalan adólevonás következtében a felperes terhére adóhiányt állapított meg, amely után 200%-os mértékű adóbírságot szabott ki.

A felperes keresetét elbíráló bíróság döntése

A felperes keresetében leszögezte, hogy az adóhatóság a rendelkezésére álló adatokból téves ténybeli

és jogi következtetéseket vont le, ezen túl egyes elmentmondásokat felülértékelt, viszont ezzel szemben releváns információkat alulértékelt, amelynek következtében azokat nem a súlyuknak megfelelően vette figyelembe.

„A” Kft. ügyvezetője a román társaságok felé mint tolmács járt el. Ennek ellenkezőjét nem bizonyítja az a körülmény, hogy „A” Kft. ügyvezetője a tolmácsolás fejében díjazásban nem részesült. Azonban ennek a ténynek az adóhatóság döntő jelentőséget tulajdonított.

Az adóhatóság azt nem vonta kétségbe, hogy a felperes ügyvezetője a Nagybani piacon történő ügyletek során ne lett volna jelen, csupán azt rögzítette, hogy a felperes nem számolt el gépjárműhasználatával összefüggő költséget.

Az előzőekből azonban nem következik, hogy a felperes szerepe kizárólag a számlakibocsátásra korlátozódott volna, mivel az áru felett folyamatos ellenőrzést gyakorolt, amely abban is megnyilvánult, hogy a nem megfelelő minőségű áru átvételét megtagadta.

A felperes keresetében kiemelte, hogy az eredeti szándék „A” Kft. üzletrészesének megvásárlása volt, de ettől „A” Kft. ügyvezetője elzárkózott, így az értékesítést adásvételi szerződés útján oldották meg.

Az adóhatóság figyelmen kívül hagyta az ügylet biztosítéki jellegét, amely abban nyilvánult meg, hogy a felperes ügyvezetője a rendelkezésre álló pénzeszközöket közvetlenül „A” Kft. ügyvezetőjének adta. Abban az esetben, ha a román vevők is „A” Kft.-nek fizettek volna, akkor nem lett volna garantálható, hogy „A” Kft. a hozzá beérkezett bevételből a felperes felé megfelelő módon elszámoljon.

A felperes keresetében arra is hivatkozott, hogy elsődleges szándéka az áru tulajdonjogának megszerzése és saját nevében történő értékesítése volt, továbbá a gyümölcskereskedelemben is kellő jártasságot kívánt szerezni.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét alaposnak találta, és az alperes határozatait megváltoztatta, és azok jogkövetkezményeit törölte. A bíróság döntését a következőkkel indokolta.

Amennyiben az adóhatóság a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményének megsértését állapítja meg, akkor nemcsak a szerződés színleltségét kell bizonyítania, hanem azt is, hogy a felek szándéka a színlelt ügylettel az adózási szabályok kijátszására irányult.

A felperes részéről az adóhatóság adókijátszásra irányuló szándékot nem igazolt. Az adóhatóság ér-

velése önmagának is ellentmond, hiszen a gazdasági esemény megtörténtének hiányát állapította meg, de azt is elfogadta, hogy a felek között gazdasági ügylet finanszírozási céllal jött létre. Ebből következően a felek között az adóhatóság szerint is megvalósult gazdasági esemény (adásvétel), amelynek háttérében egy finanszírozási ügylet állt.

Az adóhatóság ugyan a beszállítóknál feltárta az adótörvények megkerülésére irányuló szándékot, de ezt csak akkor lehetett volna a felperes terhére értékelni, ha az adóhatóság bizonyítja, hogy a felperes az adókijátszásról tudott, vagy arról kellő körültekintés mellett tudnia kellett volna.

Az adókijátszásra vonatkozó felperesi tudattartalom bizonyításának hiányában az adóhatóság által hivatkozott bizonyítékok nem alkalmasak az adólevonási jog megtagadásának megalapozására.

A felperes és „A” Kft. ügyvezetőjének nyilatkozatai alátámasztják, hogy a felperes ügyvezetője az áruk Nagybani piacon történő átvételekor jelen volt. Tekintettel arra, hogy az áruk az átvételt követően közvetlenül a román cégekhez kerültek elszállításra, nem volt szükséges, hogy a felperes bármilyen egyéb eszközzel rendelkezzen az ügyletek lebonyolításához.

A bíróság tényként állapította meg, hogy a felperes haszonnal értékesítette tovább a beszerzett terméket. Továbbá az adóhatóság nem igazolta, hogy a felperes számára ismert lett volna az a körülmény, hogy a beszállítók „A” Kft. felé magasabb árat alkalmaztak, így ezt a körülményt nem lehetett a felperes terhére értékelni.

A Kúria döntése

A jogerős bírósági ítélettel szemben az alperes felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő, amelyben a következőket adta elő.

A rendeltetésellenes joggyakorlás akkor is megállapítható, ha a szerződés mögött tényleges szerződési akarat is meghúzódik, azonban az ügylet elsődlegesen vagy döntően adókijátszást valósít meg.

Az Európai Unió Bírósága által kimunkált teszt alapján a feltárt bizonyítékok alapján levonható olyan következtetés, hogy az ügyletben a felperes részvétele mesterséges volt. A felperes adókijátszására irányuló tudattartamát nem szükséges külön bizonyítania, tekintettel arra, hogy nyilvánvalóan ismerte az ügyletben betöltött szerepét és a számlakibocsátó és közte létrejött gazdasági események valóságtartal-

mát. Az „A” Kft. által kibocsátott számlák mögött valós gazdasági esemény nem volt, a felperes mesterségesen létrehozott számlázási láncolat részese volt, ahol az őt megelőző gazdasági társaságok az általános forgalmi adó befizetését elmulasztották.

A Kúria a felülvizsgálati kérelmet megalapozottnak találta a következőkre tekintettel.

A nem rendeltetészerű áfalevonási jog gyakorlásának ismérvei a következők:

- a gazdasági esemény formálisan megfelel a közösségi áfairányelvben, illetve a nemzeti adótörvényben foglalt feltételeknek, de valós gazdasági tartalma nincsen,
- az ügyletek elsődleges célja az adóelőny elérése,
- az adóelőny ellentétes a hozzáadott értékadó szabályozás céljával, rendelkezéseivel.

A tisztán mesterséges jelleggel, kizárólag adóelőny céljából létrejött ügyletnek kapcsolódóan áfalevonási jog nem gyakorolható. Az adóhatóság megfelelően bizonyította, hogy a felek által kidolgozott konstrukció adóelőny elérésére irányult, ezáltal a nem rendeltetészerű joggyakorlás megvalósult. A felperes nem tudta az ügylet valós gazdasági célját megnevezni, miközben ez a kötelezettség őt terhelte. A felperes és a számlakibocsátó által megjelölt esemény, az ügyletek mögött meghúzódó finanszírozás nem tekinthető gazdasági tevékenységnek, az általuk létrehozott konstrukció kizárólag arra irányult, hogy megteremtsék az előzetesen felszámított áfa levonásának feltételeit.

Az ügylet mesterséges jellegének megállapítását megalapozzák az adóhatóság által feltárt körülmények (a felperes oldaláról a tárgyi, személyi feltételek és a költségek felmerülésének, elszámolásának hiánya, „A” Kft. tartotta a beszállítókkal és a vevőkkel a kapcsolatot). A költségek elszámolásának hiánya ugyanis észszerűen nem indokolható, hiszen minden vállalkozásnak alapvető érdeke a ténylegesen felmerült kiadásainak könyvviteli elszámolása. A felperes szerepe nem volt megállapítható, különös tekintettel arra, hogy „A” Kft. végzett el a továbbértékesítéssel kapcsolatban minden feladatot.

A felperesnek tisztában kellett lennie az ügyletek tisztán mesterséges jellegével, a számlázási láncban betöltött fiktív szerepével, hiszen a beszerzés folyamatában nem vett részt, a továbbszállításról információval nem rendelkezett.

Bonác Zsolt
adószakértő

AZ ÉRTÉKESÍTETT TERMÉK TÍPUSÁT NEM KÖTELEZŐ A SZÁMLÁN FELTÜNTETNI

Gyakori gazdasági esemény, hogy egy vállalkozás gépet vagy egyéb műszaki berendezést vásárol. Amennyiben nagy értékű gép, műszaki berendezés beszerzése valósul meg, a levonható áfa is számottevő, így a beszerző számára lényeges kérdés, hogy az eladó által az értékesítésről kiállított számlának milyen adatokat kell tartalmaznia. A Kúria Kfv.I.35.452/2017/7. számú ítélete szerint a számlának nem kötelező tartalmi eleme a vásárolt termék típusának megnevezése.

A bevezetőben említett ítéletében a Kúria leszögezte, hogy sem a közösségi áfairányelv, sem pedig az áfa-törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) nem követeli meg a termék típusának a számlában való szerepeltetését.

Az Áfa tv. 169. §-a ilyen adat feltüntetését nem írja elő, kizárólag az értékesített termék megnevezését, annak mennyiségét, jellegét kell a számlán megjeleníteni. Ugyanakkor, ha a géptípus feltüntetése megtörténik, akkor erre figyelemmel is vizsgálni lehet a felek közötti gazdasági esemény valóságát. Emiatt nem tévedett az adóhatóság mikor jelentőséget tulajdonított a számlában szereplő típusmegnevezésnek.

A perbeli esetben az ügyletben résztvevő felek következetesen azt állították, hogy egy Paglierani típusú csomagológép átalakítása útján, más típusú alkatrészek beszerelésével jött létre az értékesített termék, melynek fantázianevét az összeszerelést végző villamosmérnök adta. A gépen mindkét elnevezés feltüntetésre került, ezt az adóhatóság sem vitatta.

A csomagológép létezését, annak működését az adóhatóság a helyszínen ellenőrizte. A számlán is feltüntetésre került az eredeti típus és mellette zárójelben a gépen található megnevezés.

Az adásvételi szerződések sem tartalmazzak olyan ellentmondást, melyből arra lehetne következtetni, hogy a vevő nem azt a gépet szerezte be, amely a számlában szerepel.

Az adóhatóság és a bíróság tévedett, amikor azt állította, hogy a felperes által vásárolt gép nem azonosítható be, s erre alapozva a felek közötti gazdasági esemény, a termékértékesítés valótlanágát állította.

A Kúria megítélése szerint az adóhatóság és a bíróság is túlzott jelentőséget tulajdonított a megnevezésben jelentkező bizonytalanságnak, ezzel szemben a többi, rendelkezésre álló, a gépvásárlást tanúsító egyéb körülménynek nem tanúsított jelentőséget, azokat a felperes adólevonási jogának megítélésénél nem vette figyelembe.

Az ismertetett körülmények alapján a Kúria a gépvásárlás tényleges megvalósulását elfogadva azt állapította meg, hogy a számlában szereplő áfa tekintetében adólevonási jogát a felperes jogszerűen gyakorolta.

A jogesetből levonható következtetések

Az adóhatóság részéről gyakori hivatkozási alap az áfalevonás jogszerűségének elutasításánál, hogy a számla nem tartalmaz bizonyos adatokat, így nem tekinthető hiteles bizonylatnak.

Amennyiben az ellenőrzés az adólevonási jog elutasításánál olyan adatok hiányára hivatkozik, amely(ek)et nem kötelező a számlán feltüntetni, akkor az adóhatóság álláspontja nem tekinthető jogszerűnek.

A Kúria imént tárgyalt ítélete alapján az adóellenőrzés során a gép, műszaki berendezés vagy más termék értékesítéséről kiállított számla esetében a revizorok nem utasíthatják el az adólevonást azzal az indokkal, hogy a számlán a típusmegjelölés nem került feltüntetésre, amelynek következtében a számla nem tekinthető hitelesnek.

A számla kötelező adattartalmát az Áfa tv. 169. §-a határozza meg.

Az Áfa tv. 169. §-a nem tartalmaz olyan előírást, amelynek értelmében termék értékesítésénél a számla kötelező adattartalmát képezi a típusának feltüntetése.

Ilyen értelmű jogszabályi rendelkezés hiányában az adóhatóság nem alapozhatja a számlák hiteltelenségét ezen adat hiányára.

Az ellenőrzés az adólevonási jog elutasításánál arra sem hivatkozhat jogalappal, hogy életszerűtlen a gép, műszaki berendezés típusára vonatkozó megjegyzés elhagyása, mivel a megrendelők mindenképpen igénylik ennek az adatnak a számlán történő feltüntetését. Azonban az áfatörvény a számla kötelező tartalmi adatainak körét nem a megrendelők igényei alapján határozza meg.

Tipp

Az adóhatóság nagyon gyakran hivatkozik az adólevonási jog elutasításánál arra a körülményre is, hogy a szerződésben nem került pontosan megjelölésre az ügylet tárgyát képező gép, műszaki berendezés típusa. Az adóhatóság ezen adat hiányát annak alátámasztására „használja” fel, hogy a szerződésben vevőként megjelölt személynek nem állt szándékában a beszerzés, hiszen valós vásárlási szándék esetében életszerűtlen, hogy az eladó és a vevő nem jelöli meg pontosan az ügylet tárgyát képező, az eladó által leszállítandó gép, műszaki berendezés típusát.

A számla kötelező adattartalmát alapvetően az áfatörvény, adóigazgatási azonosításra alkalmasságát pedig az áfatörvényben kapott felhatalmazáson alapuló, a számla, egyszerűsített számla és nyugta adóigazgatási azonosításról, valamint az elektronikus formában megőrzött számlák ellenőrzéséről szóló 23/2014. (VI. 30.) NGM rendelet határozza meg. Áfa levonására jogosító bizonylatnak az a bizonylat minősül, amely – az áfatörvény áfalevonásra vonatkozó egyéb előírásainak betartása mellett – e két jogszabályban foglalt követelményeknek megfelel.

A számla ugyan számviteli bizonylatnak minősül, de a számlán kívül léteznek más számviteli bizonylatok is. Ebből adódóan a gép, műszaki berendezés típusának megnevezése egyéb dokumentumokon (szerződésen, az átadás-átvétel tényét rögzítő iraton, a pénzmozgást igazoló bizonylaton) is rögzíthető.

Nem vitatható, hogy a számlabefogadónak rendelkeznie kell olyan dokumentummal/dokumentumokkal, amelyen az általa beszerzett gép, műszaki berendezés típusa rögzítésre került.

Az áfatörvény nem zárja ki, hogy a számlán a kötelező adatokon túl más adatok is feltüntetésre kerüljenek, ennek következtében a számlán a gép, műszaki berendezés típusa a számlakibocsátó döntése szerint szerepeltethető.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal által kiadott 3012/2017. számú útmutató (az áthárított általános forgalmi adóra vonatkozó levonási jog érvényesítéséről és annak adóhatósági ellenőrzés során figyelembe vett szempontokról) 39. pontja a következőket foglalja magában:

„39. Az adóhatóság bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés és hatósági eljárás esetén a következők szerint jár el. Amennyiben az ellenőrzés megállapítása szerint a gazdasági esemény a számlában foglaltak szerint megtörtént, azonban a számla tévedésből az Áfa tv. által előírt, kötelezően szerepeltetendő adatok valamelyikét nem vagy helytelenül tartalmazza, az adóhatóság felhívja az adóalanyt a számla hibájának a kijavíttatására, illetve a hiányok póttoltatására. Amennyiben az adóalany a valós adatok alapján az Áfa tv. rendelkezéseinek megfelelően módosított számlát az eljárás során, legkésőbb az adóhatóság határozatának jogerőssé válásáig bemutatja, az adólevonási joga – az egyéb feltételek fennállása esetén – az adólevonási jog keletkezésének adó-megállapítási időszakára, illetve (a 40. pontban foglaltak figyelembevételével) az azt követő adó-megállapítási időszakra vonatkozóan sem korlátozható.”

A Kúria ítéletében foglaltak alapján az adóellenőrzés nem kötelezheti arra a vizsgálat alá vont számlabefogadót, hogy adólevonási joga érvényesítése érdekében a számlakibocsátóval a számlára pótlólag rávezettesse a gép, műszaki berendezés típusát. A számla ezen adatok hiányában is adólevonásra jogosít, feltéve, hogy a felek között a számlában feltüntetett gép, műszaki berendezés adásvétele ténylegesen megvalósult, valamint a számla az áfatörvény egyéb követelményeinek is megfelel, továbbá adóigazgatási azonosításra alkalmas.

Tipp

Gép, műszaki berendezés beszerzése esetén az adóhatóság általában kiemelt vizsgálati szempontnak tekinti, hogy az beazonosítható-e. Ezt a tárgyalat jogeset is alátámasztja.

Az adóhatóság ellenőrzési gyakorlata alapján a beazonosíthatóság kritériumának minimuma az, hogy a felek által kötött szerződés, átadás-átvételi dokumentumok (pl. szállítólevél) tartalmi azonosságot mutatnak-e, valamint a helyszíni szemle során fellelt gépnek, műszaki berendezésnek megfeleltethető adatokat tartalmaznak-e.

Azonban az adóhatóság nem szükségszerűen elégszik meg ennyivel. A helyszíni ellenőrzés során a revizorok általában a fellelt gépen, műszaki berendezésen található gyári számát, valamint az azon megjelölt gyártó személyét is rögzítik. Az adóhatóság a gyártó személye alapján belföldi vagy nemzetközi megkeresést is foganatosíthat annak feltárása érdekében, hogy a fellelt gépet, műszaki berendezést valóban az azon megjelölt személy állította elő, továbbá az milyen számlázási láncon jutott be Magyarországra. Amennyiben a beszerzett adatok alapján a helyszíni szemle során fellelt gép, műszaki berendezés tulajdonjogát a feltárt (feltárható) számlázási lánc alapján a számlakibocsátó nem szerezhette meg, akkor az adóhatóság vélhetően azt az álláspontot fogja képviselni, hogy a gép, műszaki

berendezés értékesítése nem a felek között valósult meg. Továbbá az adóhatóság az ügyletet adókijátszásra irányuló, mesterségesen konstruált ügyletként fogja kezelni, mivel a tényleges értékesítő (ezt a személyt az esetek többségében vélhetően az adóhatóság nem tudja beazonosítani) áfát nem fizetett.

Álláspontom szerint, ha az adóhatóság a tényleges értékesítő részére az adótörvények megkerülésére irányuló szándékot alá is támasztja, ezt csak akkor lehet a számlabefogadó terhére értékelni, ha az adóhatóság bizonyítja, hogy az adókijátszásról tudott, vagy arról kellő körültekintés mellett tudnia kellett volna. Amennyiben az adóhatóság az adókijátszásra vonatkozó számlabefogadói tudattartalmat nem vizsgálja, vagy az adóhatóság által hivatkozott bizonyítékok nem alkalmasak annak bizonyítására, hogy az adókijátszásról tudott, vagy arról kellő körültekintés mellett tudnia kellett volna, akkor a számlabefogadó által gyakorolt adólevonási jog nem vitatható.

Bonác Zsolt
adószakértő

BONÁC ZSOLT ROVATA

A GENERÁLKIVITELEZÉS ÁFÁJA

Az Áfa tv. 10. § d) pontja a termékértékesítés speciális típusát határozza meg. Amennyiben az ügylet tárgya az Áfa tv. 3. számú melléklet I. rész 50., 51. pontja szerinti lakóingatlan kivitelezése, akkor a generálkivitelező 5%-os mértékű áfát számíthat fel. A közelmúltban olyan helyzettel találkoztam, amikor a generálkivitelező a magánszemély megrendelő felé kulcsra kész állapotban történő átadásra vállalt kötelezettséget, de a felek az alapozási munkák elvégzését követően felbontották a szerződést. Az adóhatóság felé azzal a kérdéssel fordultam, hogy ilyen esetben az alapozási munkák ellenértéke számlázható-e 5%-os mértékű adókulccsal. A cikk keretében ismertetem az adóhatóságtól kapott tájékoztatást.

Az áfatörvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 10. § d) pontja alapján termékértékesítésnek minősül az építési-szerelési munkával létrehozott, az ingatlan-nyilvántartásban bejegyzendő ingatlan átadása a jogosultnak, még abban az esetben is, ha a teljesítéshez szükséges

anyagokat és egyéb termékeket a jogosult bocsátotta rendelkezésre.

A NAV honlapján 2016. február 2-án megjelent, „Gyakran ismételt kérdések a lakásértékesítés 5%-os adómértékével összefüggésben I.” című tájékoz-

atató 10. kérdésére adott válasz a következőket tartalmazza:

Kérdés:

„Építési telekkel rendelkező magánszemély felé a kivitelező 160 négyzetméter alapterületű, egylakásos lakóingatlan szerkezetkész felépítését vállalja. A lakás építését a megrendelő magánszemély fejezi be, építőipari vállalkozók esetleges bevonásával. Alkalmazható-e 5%-os adómérték a kivitelező által teljesített ügyletre?”

Válasz:

„Az Áfa tv. 10. § d) pontja értelmében termékértékesítésnek minősül az építési-szerelési munkával létrehozott, az ingatlan-nyilvántartásban bejegyzendő ingatlan átadása a jogosultnak, még abban az esetben is, ha a teljesítéshez szükséges anyagokat és egyéb termékeket a jogosult bocsátotta rendelkezésre. E tényállás lényegi eleme, hogy az ügyletet teljesítő adóalany egy másik személy megrendelésére, építési-szerelési munka révén új – ingatlan-nyilvántartásba bejegyzendő – ingatlant hozzon létre. Adott esetben új, egylakásos lakóingatlan létrehozása valósul meg, amit az épület ingatlan-nyilvántartásba történő bejegyzésének kell követnie. A kivitelező a magánszeméllyel kötött szerződése alapján építési-szerelési munkával létrehozott ingatlant ad át a megbízójának. A kivitelező a szerkezetkész lakóingatlan átadásakor az Áfa tv. 10. § d) pontja szerinti termékértékesítést teljesít a megbízója felé. A kivitelező által teljesített ügylet Áfa tv. 10. § d) pontja szerinti megítélését ugyanis nem befolyásolja, hogy az adott, rendeltetésszerű használatba nem vett ingatlan félkész, szerkezetkész vagy befejezett ingatlan, továbbá azon körülmény sem, hogy az építési-szerelési munkával létrehozott ingatlannak az ingatlan-nyilvántartásba vétele nem az általa teljesített ingatlanátadással szoros összefüggésben, hanem további építési-szerelési munkák elvégzését követően történik meg. Mivel a kivitelező által teljesített ügylet termékértékesítésnek minősül, amennyiben az értékesített szerkezetkész 4 lakóingatlan megfelel az Áfa tv. 3. számú melléklet I. rész 51. pontjában foglaltaknak, az ügyletre 5%-os adómérték vonatkozik.”

A 10. kérdésre adott válaszból az a következtetés vonható le, hogy az ingatlan szerkezetkész, félkész vagy kulcsra kész állapotban történő átadása esetén a felek között az Áfa tv. 10. § d) pontja szerinti termékértékesítés valósul meg.

A bevezetőben leírt esetben a generálkivitelező a szerkezetkész állapotig sem jutott el.

A generálkivitelezőnek azt kellett megítélni, hogy az alapozási munkák elvégzését az áfatörvény rendszerében szolgáltatásnyújtásnak vagy az Áfa tv. 10. § d) pontja szerinti termékértékesítésnek kell-e tekinteni. Az adóhatóságtól kérdésemre a következő tájékoztatást kaptam: az első esetben az 5%-os mértékű áfa felszámítása nem jöhet szóba.

„Az Áfa tv. 10. § d) pontja szerinti termékértékesítés megvalósításához nem szükséges a kulcsrakész állapotban történő átadás, elfogadható meghatározott készültségi fok is, a törvény »ingatlan-nyilvántartásban bejegyzendő« kitételéből következően.

Az ügylet akkor tartozik az 5%-os adómérték alá (a többi feltétel fennállása esetén), ha a megrendelő egy generálkivitelezővel szerződik az ingatlan (vagy annak bizonyos készültségi fokáig) történő átadására. Olyan készültségi fok nem határozható meg, amely alatt nem lenne elfogadható a 10. § d) pont alkalmazása.

Amennyiben időközben a szerződés a felek között felbontásra került, ez a tény az ügylet Áfa tv. szerinti megítélését nem befolyásolja. A megvalósult alapozási munkák 5%-os adómértékkel adóznak. A kifizetett előlegszámlák és részszámlák is 5%-os adómértéket tartalmaznak, azokat nem kell módosítani. Amennyiben az előlegek egy részének visszafizetésére kötelezett a vállalkozó, akkor a módosítandó előlegszámlák is 5%-os adómértéket tartalmaznak.”

Klasszikus magánérs kivitelezés során a magánszemély szervezi a kivitelezési tevékenységet, valamint az egyes vállalkozókkal az adott munkaművelet, illetve szakmunka elvégzésére köt szerződést.

A magánérs kivitelezésben építkező magánszemélyek értelmezhetik-e a tájékoztatásban foglaltakat akként, hogy az általuk a kivitelezésbe bevont vállalkozók jogosultak az 5%-os mértékű adókulcs alkalmazására?

Ezt megítélésem szerint a tájékoztatás második mondata kizárja.

Az adóhatóság jogértelmezése szerint akkor valósul meg az Áfa tv. 10. § d) pontjában foglalt tényállás, ha a vállalkozás kifejezetten az ingatlan kulcsrakész átadására, illetve az ingatlan meghatározott készültségi fokig történő kivitelezésére vállal kötelezettséget.

Abban az esetben, ha a vállalkozó kizárólag egy adott munkaművelet, illetve egy bizonyos szakmunka (pl. burkolás, tetőfedés, vízszelvény, villanyszerelés stb.) elvégzésére vállal kötelezettséget, akkor az Áfa tv. 10. § d) pontjának alkalmazásához szükséges tényállás nem áll fenn. Ennek következtében a vállalkozás által elvégzett tevékenység az Áfa tv. rendszerében

szolgáltatásnyújtásnak minősül, ezáltal az 5%-os adókulcs alkalmazása nem jöhet szóba.

Tipp

Az adóhatóság az ügyletet valós tartalma alapján minősíti. Amennyiben az ügyletben érintett felek színlelt szerződést kötnek, akkor megsértik a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményét, amely következtében az adóhatóság jogosult az ügyletet tényleges tartalma alapján megítélni.

A készütségi fok fogalmának értelmezésére a tájékoztatás nem tér ki. Álláspontom szerint az áfatörvény alkalmazásában a készütségi fok értelmezése és meghatározása műszaki szakkérdés.

Tegyük fel, hogy a vállalkozás azt az álláspontot képviseli, hogy nem egy adott munkaművelet, szakmunka elvégzésére vállalt kötelezettséget, hanem a lakóingatlan meghatározott készütségi fokig történő kivitelezésére. Ebben az esetben egyértelműen szakértelmet igénylő kérdésről van szó, amelynek eldöntése elengedhetetlen az ügylet helyes adózási minősítéséhez. Amennyiben az adóellenőrzést lefolytató revizorok nem rendelkeznek ezen kérdés eldöntéséhez szükséges szakértelemmel, akkor szakértőt kell kirendelniük a tényállás tisztázása érdekében. Ha ezt az adóhatóság elmulasztja, akkor nem tesz eleget tényállástisztázási kötelezettségének, s ebből adódóan jogszerű döntést sem hozhat.

Az adott lakóingatlan kivitelezésénél egyszerre is jelen lehet az 5%-os és a 27%-os mértékű adókulcs.

Tegyük fel, hogy a generálkivitelező és a magánszemély megrendelő által kötött szerződés alapján a generálkivitelező a lakóingatlan kulcsrakész átadását vállalta, de a szerződést közös akarattal felbontották a szerkezetkész állapot elérésekor. A kulcsrakész állapothoz szükséges szakipari munkákat a magánszemély különböző vállalkozásokkal végeztette el.

Ebben az esetben a generálkivitelező részéről az Áfa tv. 10. § d) pontjában foglalt termékértékesítés megvalósul, ezáltal az 5%-os adókulcsot alkalmazhatja, feltéve, hogy a lakóingatlan megfelel az Áfa tv. 3. számú melléklet I. rész 51. pontjában foglalt méretbeli követelménynek.

Ezzel szemben a magánszemély által megbízott vállalkozások nem jogosultak az 5%-os adókulcs alkalmazására, mivel az áfatörvény szerint szolgáltatást teljesítenek, s nem az Áfa tv. 10. § d) pontja szerinti termékértékesítést.

Az adóhatóság tájékoztatása szerint olyan készütségi fok nem határozható meg, amely alatt nem lenne elfogadható az Áfa tv. 10. § d) pontjának alkalmazása.

A tájékoztatás ezen kitétele értelmezhető oly módon, hogy az Áfa tv. 10. § d) pontja szerinti termékértékesítés tényállása akkor is létrejön, ha az adott vállalkozás nem az elejétől kezdve vesz részt az ingatlan kivitelezésében, hanem abban csak részben működik közre, adott készütségi foktól adott készütségi fokig.

Ennek alapján levonható az a következtetés, hogy a lakóingatlan kivitelezésével kapcsolatban több generálkivitelező is „élvezheti” az 5%-os mértékű adókulcsot.

Ugyanis, ha több generálkivitelező esetében is értelmezhető bizonyos készütségi fokig történő átadásra irányuló kötelezettségvállalás, akkor mindegyik generálkivitelező az Áfa tv. 10. § d) pontja szerinti termékértékesítést hajt végre, amelynek következtében egyaránt jogosultak az 5%-os mértékű adókulcs alkalmazására.

Tegyük fel, hogy a generálkivitelező és a magánszemély megrendelő által kötött szerződés alapján a generálkivitelező a magánszemély tulajdonában álló építési telken létrehozandó lakóingatlan szerkezetkész állapotban történő átadását vállalta. Ezt követően a magánszemély egy másik generálkivitelezővel köt szerződést, amely a lakóingatlan befejezését (kulcsrakész állapotban történő átadását) vállalta.

A tájékoztatásban foglaltak a példában felhozott esetben értelmezhetőek oly módon, hogy mindkét generálkivitelező esetében értelmezhető a készütségi fok, s ennek következtében mindkét generálkivitelező az Áfa tv. 10. § d) pontjában foglalt termékértékesítést valósít meg, ezáltal az 5%-os adókulcsot egyaránt alkalmazhatják, feltéve, hogy a lakóingatlan megfelel az Áfa tv. 3. számú melléklet I. rész 51. pontjában foglalt méretbeli követelménynek. Ezt az értelmezést alapul véve akár három generálkivitelező is adózhat 5%-os mértékű adókulccsal, például úgy, hogy „A” a 30%-os készütségi fokig, ezt követően „B” a 70%-os készütségi fokig, s végül „C” a kulcsrakész állapotig történő kivitelezést végezte el.

Tipp

Bonác Zsolt
adószakértő

MIKOR FIZET ÁFÁT AZ ALANYI MENTES KISADÓZÓ?

Milyen aspektusokban merülhet fel általános forgalmi adófizetési kötelezettség az alanyi adómentességet választott kisadózó vállalkozásoknál („katásoknál”)? Bár a kérdés látszólag ellentmondásos (általános forgalmi adókötelezettség egy alanyi adómentes vállalkozásnál), a mai gazdasági körülmények között nem ritkán fordulnak elő olyan helyzetek, melyekben az alanyi mentes vállalkozás nem járhat el ebben a minőségében. A cikk ezen belföldi, illetve nemzetközi ügyletek közül irányítja rá néhányra a figyelmet.

Bevezetés

A 2013-tól bevezetett kisadózó vállalkozások tételes adója (kata) egy jövedelemtípusú adó, melyet gyakran választanak az alacsony bevételi szinttel, ám magas profitrátaival rendelkező mikrovállalkozások. Jellemző, hogy a kisadózás alanyi adómentesség választásával párosul, ez azonban nem törvényszerű, hiszen hamarabb – azaz alacsonyabb bevételszintnél – „esik ki” egy vállalkozás az alanyi adómentességből (jelenleg évi nettó 8 millió forint), mint hogy a tételes adót meghaladóan is fizetési adókötelezettsége keletkezne kisadózóként (jelenleg évi 12 millió forint). Meg kell említeni ezért a bevezetésben, hogy a kisadózó vállalkozások tételes adója szerinti adózás esetében a bevétel számításánál az áthárított általános forgalmi adót nem kell figyelembe venni a kisadózó vállalkozások tételes adójáról és a kisvállalati adóról szóló 2012. évi CXLVII. törvény (a továbbiakban: Katv.) 2. § 12. pont a) alpontja alapján. Ez azt jelenti, hogy a Katv. 8. § (6) bekezdésében említett 12 millió forintos összегhatár számításánál nem kell figyelembe venni az áthárított áfa értékét.

A katás vállalkozások az esetek többségében tisztában vannak azzal, hogy

- évi 8 millió forint nettó árbevételig az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) alapján az általános szabályok szerinti (áfás) adóalanyiság helyett – a feltételek teljesülése esetén – alanyi adómentességet is választhatnak;
- a bevételük 12 millió forintot meghaladó részét terhelő 40 százalékos mértékű adó megállapításá-

nál nem havi szinten kell vizsgálni, hogy a bevétel meghaladta-e az adott hónapra figyelembe vehető 1 millió forintot, hanem év végén kell megállapítani, hogy a vállalkozó éves bevétele meghaladta-e a tételes adófizetéssel érintett hónapok és az 1 millió forintnak a szorzatát;

- bár a kisadózó vállalkozások a Katv. alapján költséget nem számolhatnak el, az Áfa tv. alapján az áfaalany katás adózó is jogosult a beszerzéseit, igénybe vett szolgáltatásait terhelő előzetesen felszámított áfa levonására – az adólevonási jog korlátozásaira is figyelemmel –, feltéve, hogy a jogszabályban foglalt további feltételeknek is megfelel;
- a pénzforgalmi számlanyitás csak akkor terheli a katás egyéni vállalkozót, ha általános forgalmi adó fizetésre kötelezett. Amennyiben az alanyi adómentességet választja, ez a kötelezettség nem terheli.

Előfordulnak azonban olyan, áfával összefüggő kérdések a gyakorlatban, amelyek a kiadóók szélesebb köreit érintik, és megválaszolásuk vagy vitatott, vagy a – sajnos gyakran számviteli, adózási szakember rendszeres támogatása nélkül dolgozó – katások nem is gondolnak arra, hogy ezek felmerülhetnek. Néhány speciális eset pedig a könyvelők számára is fejtörést okozhat. Cikkünkben ilyeneket választottunk ki.

Az egyszerűség kedvéért az alanyi adómentességet a cikkben általában „AAM” rövidítéssel jelöljük. Felhívjuk továbbá a figyelmet arra, hogy a cikk négy esettanulmány feldolgozásával csupán néhány, gyakrabban előforduló téma tekintetében említi a kata és az áfa kapcsolatát, teljeskörűsége nem törekszik.

1. Esettanulmány: A kisadózó egyéni vállalkozás és az ingatlan-bérbeadás

A kisadózó vállalkozások pontosan tudják, hogy a Katv. 4. § (4) bekezdése alapján nem választhatja a kata-adóalanyiságot az a vállalkozás, amely az Önálló vállalkozók tevékenységi jegyzéke, illetve a TEÁOR 2008 szerint 68.20 Saját tulajdonú, bérelt ingatlan bérbeadása, üzemeltetése besorolású tevékenységből az adóalanyiság választásának évében bevételt szerzett. Ez azt jelenti, hogy ha az egyéni vállalkozónak az egyéni vállalkozói nyilvántartásban rögzített tevékenységei között szerepel az ingatlanbérbeadási tevékenység, akkor ahhoz, hogy megfeleljen a Katv. hivatkozott előírásának, törölnie kell ezt a tevékenységet a vállalkozói nyilvántartásából. További feltétel természetesen, hogy a kata választásának évében ne keletkezzen bevétele a bérbeadási tevékenységből.

Fel kell azonban hívni arra a figyelmet, hogy annak nincs akadálya, hogy az említett bérbeadási tevékenységet a magánszemély az egyéni vállalkozói tevékenységétől elkülönülten végezze (ebben az esetben az ingatlan-bérbeadásból származó bevétel a magánszemély önálló tevékenységből származó bevétele lesz). Ennek tényét be kell jelenteni az állami adó- és vámhatóságához, egyéni vállalkozók esetén a T101E jelű nyomtatványon (B02 lap, 5. sor). A tevékenység jellegének kiválasztásakor a „Nem egyéni vállalkozóként végzett, az Szja tv. 3. § 17. pontjában nem szereplő tevékenységet” kell megjelölni. Külön adószámot ezen tevékenységére nem kell kérnie az adózónak.

Fontos hangsúlyozni, hogy amennyiben a kisadózó egyéni vállalkozó a kata-adóalanyiságának időszakában tesz szert ingatlanbérbeadási tevékenységből származó bevételre, akkor az ilyen bevétel megszerzésének következménye – mely bevétel megszerzésének időpontját 15 napon belül be kell jelenteni –, hogy a NAV a Katv. 5. § (1) bekezdés I) pontja alapján megszünteti az egyéni vállalkozó kataalanyiságát.

Ha az említett egyéni vállalkozó bejelenti az állami adó- és vámhatóságához, hogy a lakásbérbeadási tevékenységet nem egyéni vállalkozóként kívánja folytatni, akkor az e tevékenységből származó bevétele nem lesz része a katas bevételeinek.

Azonban meg kell jegyezni, hogy ha az egyéni vállalkozó adóalany az áfában alanyi adómentességet választott, és egyéni vállalkozása mellett magánsze-

mélyként ingatlant ad bérbe, akkor a bérbeadásból származó bevétele beleszámít az alanyi adómentesség értékhatárába (8 millió forint). Ennek oka, hogy az említett 8 millió forintos értékhatárba az adóalany összes termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása fejében megtérített vagy megtérítendő ellenérték – forintban kifejezett és éves szinten göngyölített – összege beleszámít, az Áfa tv. 188. § (1)-(2) bekezdései alapján.

A katas jövedelemszámítás szempontjából a magánszemélyként végzett tevékenységekből származó bevétel teljesen elkülönül ugyan az egyéni vállalkozói tevékenységtől; az alanyi adómentesség azonban – a több alkalommal is kifejtett adóhatósági értelmezés szerint – az áfa rendszerében egy olyan speciális mentes státusz, amely kifejezetten az adóalany személyéhez kötődik. Ez azt jelenti, hogy az AAM egyéni vállalkozó minden olyan, az áfatörvény hatálya alá tartozó ügyletére kiterjed, amelyben az adóalany jogosult AAM minőségében eljárni.

Az Áfa tv. 188. § (1) bekezdése alapján a 8 millió forintos értékhatárba – főszabályként – beletartozik az alanyi adómentes adóalany által eszközölt minden értékesítés ellenértéke. Azonban ezen főszabály alól kivételeket állapít meg az Áfa tv. 188. § (3) bekezdése, amelyeket a 8 millió forintos értékhatár számításánál mégis figyelmen kívül kell hagyni. Így az alanyi adómentesség értékhatárának számítása során mind az egyéni vállalkozóként, mind a magánszemélyként eszközölt értékesítések ellenértékét figyelembe kell venni, bizonyos – az Áfa tv. 188. § (3) bekezdésében – meghatározott kivételekkel. E jogszabályhely azonban nem tartalmaz olyan rendelkezést, mely alapján például az Áfa tv. 86. § (1) bekezdésének I) pontja alapján adómentes ingatlan-bérbeadásból származó bevételt figyelmen kívül kellene hagyni a számítás során. Ugyanez érvényes a más önálló tevékenységből származó bevételre is. Az általános forgalmi adó rendszerében tehát az egy adóalany által végzett több tevékenység nem keletkeztet több adóalanyiságot, ugyanis a magánszemélyi és az egyéni vállalkozói minőség e tekintetben nem válik el egymástól.

Ez azt jelenti, hogy az áfa szempontjából, az alanyi adómentesség értékhatárának megállapítása során mind a bérbeadás bevételeit, mind a más önálló tevékenységből származó bevételt össze kell számítani az egyéni vállalkozói tevékenységből származó bevétellel.

Nem kell figyelembe venni azonban az alanyi adómentes értékhatár számításánál a mezőgazdasági különös adózási jogállású adóalanynál a kompenzációs felárra jogosító, felvásárló felé történő értékesítések ellenértékét. [Áfa tv. 188. § (3) bekezdés g) pont].

Azt is meg kell említeni, hogy amennyiben az adózó a fentiek figyelembevételével átlépi az AAM értékhatárát, akkor az ingatlan-bérbeadási továbbra is adómentesen végezheti az Áfa tv. 86. § (1) bekezdés l) pontja alapján (feltéve, hogy nem választ rá adókötelezettséget az Áfa tv. 88. §-a értelmében). Önmagában az áfakörbe történő belépés nem érinti a mezőgazdasági tevékenysége kapcsán esetlegesen meglévő kompenzációs felárra való jogosultságát sem.

Bár a „Saját tulajdonú, bérelt ingatlan bérbeadása, üzemeltetése” elnevezésű tevékenységet az egyéni vállalkozó kataadóalanyként nem végezheti, az alábbiakban felsorolt tevékenységek végezhetőek kata szerinti adózás alatt is:

- Falusi vendéglátás tevékenység;
- Kereskedelmi szálláshely-szolgáltatás (Üdülési, egyéb átmeneti szálláshely-szolgáltatás – közte a napjainkban rendkívül népszerű, eredendően sharing economy, azaz közösségi gazdaság típusú, de mára szinte önálló iparágga fejlődött Airbnb üzleti modellje szerinti lakáskiadás)

Utóbbi kapcsán megjegyezzük, hogy ha az adózó a Közösség más tagállamában bejegyzett, belföldön (Magyarországon) gazdasági céllal le nem telepedett adóalanytól vesz igénybe szolgáltatást, akkor az egyébként fennálló alanyi adómentes státusza ellenére is meg kellene állapítania és fizetnie a magyar áfát az Áfa tv. 37. § (1) bekezdése és 140. §-a alapján. Ez esetben áfabevallást és összesítő nyilatkozatot is be kell nyújtania a magyar egyéni vállalkozónak (a szolgáltatásimport áfakezeléséről még lesz szó a folytatásban).

2. Esettanulmány: Katás, alanyi mentes vállalkozó külföldre irányuló elektronikus szolgáltatásnyújtása (az Európai Közösség, illetve harmadik ország államába), illetve külföldi adóalanytól történő szolgáltatás-igénybevétele

Napjainkban egyre gyakoribb, hogy egy katás, AAM vállalkozó külföldre elektronikus szolgáltatást nyújt (pl. otthonról programozóként dolgozik – nyújt szol-

gáltatást – egy másik tagállamban letelepedett, vagy akár egy harmadik országbeli cég megrendelésére). Gyakran bizonytalanságot okoz az adózók számára, hogy ilyen esetben hogyan kell helyesen kiállítani a számlát: kell-e adót áthárítani, (ha választotta) az alanyi adómentességet vagy esetleg valami más kötelező szöveget kell-e a számlán feltüntetni; továbbá kérdés, hogy milyen módon bizonyosodhat meg a magyar vállalkozó arról, hogy áfa áthárítása nélkül számlázhat a külföldi, Közösségen belüli megrendelő részére.

Elsőként rá kell mutatni, hogy az AAM bevételi értékhatárába az Áfa tv. 2. § a) pontja szerinti (adóalany által ilyen minőségében belföldön és ellenérték fejében teljesített) termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás ellenértéke számítandó bele; így tehát a külföldön teljesített szolgáltatásnyújtás ellenértéke nem. Ettől függetlenül azonban a szóban forgó szolgáltatás ellenértéke a kisadózó vállalkozó bevételét képezi.

A szolgáltatásnyújtások teljesítési helyét az Áfa tv. 37–49. §-ai alapján kell meghatározni, ahol az Áfa tv. 37. §-a fogalmazza meg a szolgáltatásnyújtások teljesítési helye vonatkozásában a fő szabályt, amelyhez képest a 38–49. §-ok kivételeket állapítanak meg.

Az Áfa tv. 37. § (1) és (2) bekezdése szerint:

- adóalany részére nyújtott szolgáltatások (ún. „business to business”, azaz „B2B”) esetében 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.
- nem adóalany (pl.: magánszemély, fogyasztó) részére nyújtott szolgáltatások (ún. „business to customer”, azaz „B2C”) esetében 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.

Fontos, hogy ez a szabály nem csak a Közösség másik tagállamában letelepedett megrendelő részére teljesített ügyletekre érvényes, hanem vonatkozik azokra az esetekre is, amikor a megrendelő harmadik országbeli illetőségű.

Ha a vállalkozó alanyi adómentes adóalanyként úgy nyújt szolgáltatást, hogy a nyújtott szolgáltatás teljesítési helye – a fent hivatkozott 37–49. §-ok megfelelő alkalmazásával – külföldre esik, akkor az alanyi

adómentes adóalany nem járhat el alanyi adómentes minőségében [Áfa tv. 193. § (1) bekezdés d) pont]. Ez azt jelenti, hogy ezekben az esetekben az AAM adóalany – hasonlóan az általános szabályok szerint adózó áfaalanyokhoz – nem alanyi adómentes ügyletről, hanem ún. „Áfa tv. területi hatályán kívüli” ügyletről bocsátja ki a számlát, és az esetleges bevallási, adat-szolgáltatási kötelezettségek során is ekként kezeli az érintett teljesítést. A kibocsátott számlában nem kell áfát felszámítani. E körben lényeges, hogy az AAM adóalany, ha ilyen, külföldön teljesítettnek minősülő szolgáltatást nyújt, és ezért nem járhat el AAM minőségében, az ezen ügyletéhez kapcsolódó termékbeszerzéseit, szolgáltatás-igénybevételeit esetlegesen terhelő áfát levonásba helyezheti [Áfa tv. 195. § (2) bekezdés d) pont].

Amennyiben a külföldön teljesülő szolgáltatás megrendelője kötelezett az adófizetésre (pl. Németországban – a Közösség egy másik tagállamában – letelepedett adóalanyként), úgy a számlán az Áfa tv. 169. § n) pontja alapján a „fordított adózás” kifejezést szerepeltetni kell, és áfát nem kell felszámítani. A számláról nem az ügylet adómentessége miatt hiányzik az áthárított adó, hanem azért, mert a szolgáltatás igénybevevője kötelezett az adófizetésre, ezért kell az adómentesség okára történő utalás helyett a „fordított adózás” kifejezést feltüntetni. A 2011. július elsején hatályba lépett, és a Közösség tagállamaiban közvetlenül alkalmazandó 282/2011/EU rendelet (Végrehajtási rendelet) 18. cikk (1) bekezdése alapján szolgáltatásnyújtásoknál a Közösségen belüli – más tagállambeli – igénybevevőt akkor lehet a forgalmi adózás szempontjából adóalanynak tekinteni, ha a közösségi adószámát megadta, és a nyújtó annak érvényességét leellenőrizte. A közösségi adószámok érvényessége az Európai Bizottság honlapján (http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/) ellenőrizhető le vagy a NAV Központi Kapcsolattartó Irodájától is kérhető a közösségi adószám érvényességének megerősítése.

Ha a szolgáltatást igénybe vevő partner az Európai Unióban letelepedett, akkor az alanyi mentes adózó és az áfakörbe tartozó adózó mind a szolgáltatásnyújtás, mind a szolgáltatás-igénybevétel esetén közösségi adószámmal kell, hogy rendelkezzen (Art 29. §, Áfa tv. 257/B. §).

Megjegyzendő, hogy a Végrehajtási rendelet 18. cikk (2) bekezdéséből következően, amennyiben az igénybevevő a szolgáltatásnyújtóval nem közölte a közösségi adószámát, úgy a szolgáltatás nyújtója te-

kintheti nem adóalanynak az igénybevevőt, de csak akkor, ha ennek ellenkezőjéről nincs tudomása.

Abból következően, hogy a vállalkozó katás – figyelemmel a Katv. 12. § (2) bekezdésére – a kisadózó vállalkozás is köteles a termékértékesítésről, szolgáltatásnyújtásról az áfatörvény szabályainak megfelelő nyugta vagy számla kiállítására, azzal, hogy a kiállított számlán fel kell tüntetnie azt, hogy „Kisadózó”. (Ez a gyakorlatban leginkább amiatt szükséges, hogy a megrendelő be tudja azonosítani a kisadózó szállítót, és teljesíteni tudja a Katv. 13. §-ában előírt adatszolgáltatási kötelezettséget. Továbbá, ha korábban erről a kisadózó vállalkozás nem nyilatkozott, a számlában ilyen módon felhívja a megrendelő figyelmét arra, hogy szerződésüket a munkaviszonytól való elhatárolás Katv. 14. §-beli szabályai szerint átminősítheti az adóhatóság ellenőrzése során.)

Az alanyi adómentességet választó adóalany az áfabevallási kötelezettségének minden esetben havi gyakorisággal tesz eleget. Ebből következően a vállalkozónak a bevallási kötelezettségét a tárgyhót követő hó 20-áig kell teljesítenie a '65-ös áfabevallás 91. sorában, azzal, hogy közösségi adóalany igénybevevő esetén a 92. sorban is szerepeltetendő a szolgáltatásnyújtás adó nélkül számított ellenértéke. Ez utóbbi esetben az ügyletet a '65-ös áfabevalláson túl az 'A60-as összesítő nyilatkozat 03. számú lapján is kötelező feltüntetni.

3. Esettanulmány: Katás, alanyi mentes vállalkozó külföldi adóalanytól történő szolgáltatás-igénybevétele

Sok alanyi adómentes, katás vállalkozás vesz igénybe külföldről hirdetési szolgáltatást (olyan adóalanytól, amely Magyarországon nem letelepedett), és nincsenek tisztában azzal, hogy ezen ügylet után áfafizetési kötelezettség terheli őket (annak ellenére, hogy egyébként áfamentességet élveznek AAM minőségükre tekintettel). Tipikusan ilyenek a Google- és a Facebook-hirdetések, melyek számláit jellemzően a Közösség másik államából (Írországból), hozzáadott-érték-adó áthárítása nélkül, a szolgáltatások Közösségen belüli fordított adózására utalással állítják ki a szolgáltatók.

Magyar adóalany által külföldről igénybevett szolgáltatásnak (szolgáltatásimportnak) tekintjük azokat az ügyleteket, amelyek az alábbi feltételeknek együttesen megfelelnek:

- a) a teljesítésre kötelezett belföldön nem letelepedett, és
- b) az ügylet szolgáltatásnyújtás (Áfa tv. 13. §), és
- c) az adott szolgáltatás teljesítési helye Magyarországra esik.

A szolgáltatást igénybevevő letelepedettségének alapulvételével megállapított belföldön teljesülő szolgáltatások esetében – amennyiben a szolgáltatás nyújtója nem minősül belföldön letelepedettnak – a szolgáltatást igénybe vevő adóalany válik adófizetésre kötelezetté [Áfa tv. 140. § a) pontja, Áfa tv. 37. § (1) bekezdése].

Amennyiben tehát a katás adózó áfakörbe tartozik, akkor a külföldön letelepedett adóalanytól igénybevett szolgáltatás után Magyarországon áfafizetésre lesz kötelezett.

Ha a katás adózó alanyi mentességben részesül, akkor is fennáll az áfafizetési kötelezettség tekintettel arra, hogy a szolgáltatásimport esetén törvényi tiltás miatt nem járhat el alanyi mentesként [Áfa tv. 193. § (3) bekezdés].

Arról a hónapról, amelyben áfafizetési kötelezettsége keletkezett, havi áfabevallást kell beadni [adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 2. számú melléklet I. B) 3/3.4. alpont], és az áfát az adott hónapot követő 20-áig meg is kell fizetni.

4. Esettanulmány: Alanyi adómentesség mellett kompenzációs felárra való jogosultság katás egyéni vállalkozó esetén

Gyakori eset, hogy egy katás egyéni vállalkozó szeretné választani az áfa kapcsán az alanyi adómentesség mellett a kompenzációs felárra való jogosultságot is.

A kata szerinti adózás mellett is alkalmazható a kompenzációs rendszer, az alábbiakban részletezett törvényi feltételek fennállása esetén.

Az Áfa tv. XIV. fejezete alapján a mezőgazdasági tevékenységet folytató adóalany különleges jogállású adóalanyként minősül (kompenzációs rendszerben adózik), ha az áfatörvényben meghatározott feltételeknek megfelel, és ezen jogállásáról nem mondott le, azt nem változtatta meg.

A kompenzációs felár feltételei:

Az Áfa tv. 197. § (1) bekezdése alapján az adóalany különleges jogállású mezőgazdasági tevékenységet folytató adóalanyként minősül akkor, ha:

- gazdasági céllal belföldön telepedett le, gazdasági célú letelepedés hiányában pedig lakóhe-

lye vagy szokásos tartózkodási helye van belföldön, és

- egészben vagy meghatározó részben mezőgazdasági tevékenységet folytat [vö. az Áfa tv. 198. § (2) bekezdésében található definíció], és
- mikrovállalkozásnak minősül és
- önálló vállalkozásnak minősül és
- nem élt a különleges jogállása megváltoztatásának a jogával.

A mezőgazdasági tevékenységek körébe tartozó termékeket és szolgáltatásokat az Áfa tv. 7. sz. melléklete tartalmazza, amely után kompenzációs felár megterítésre tarthat igényt. (Áfa tv. 198. §)

A mikrovállalkozás és az önálló vállalkozás fogalmát a kis- és középvállalkozásokról, fejlődésük támogatásáról szóló 2004. évi XXXIV. törvény (a továbbiakban: Kkv tv.) határozza meg. Ennek a 3. §-ának (3) bekezdése alapján az adóalany akkor minősül mikrovállalkozásnak, ha az éves nettó árbevétele legfeljebb 2 millió eurónak megfelelő forintösszeg és foglalkoztatottjai átlagos statisztikai állományi létszáma 10 főnél kevesebb.

A Kkv tv. 4. §-a nevesíti az önálló vállalkozás fogalmát. A mezőgazdasági tevékenységet folytató áfaalany akkor minősül önálló vállalkozásnak, ha a Kkv tv. alapján nem minősül sem partner-, sem kapcsolódó vállalkozásnak.

A különleges jogállású adóalany a kompenzációs felár nem jogosító ügyleteire választhat alanyi adómentességet, illetve az áfatörvény általános szabályai szerinti adózást.

Az Áfa tv. 188. § (3) bekezdése határozza meg azokat az ügyleteket, amelyek ellenértéke nem számítható bele az alanyi adómentességre jogosító felső összeghatárba. A teljesség igénye nélkül például olyan tevékenység ellenértéke, amely közérdekű jellegére tekintettel adómentes [Áfa tv. 188. § (3) bekezdés e) pontja], vagy a különleges jogállású adóalany kompenzációs felárra jogosító ügyleteinek ellenértéke [Áfa tv. 188. § (3) bekezdés g) pontja].

Ennek értelmében nem kell figyelembe venni az alanyi adómentes értékhatár számításánál a mezőgazdasági különös adózási jogállású adóalanyoknál a kompenzációs felárra jogosító, felvásárló felé történő értékesítések ellenértékét.

Amennyiben az adózó megfelel a kompenzációs rendszer feltételeinek, akkor a T101E jelű (egyéni vállalkozók nyilvántartásában szereplő egyéni vállalkozók részére rendszeresített) változásbejelentő F01-es lap-

ján a 6. „Áfa-mentesség (áfa fizetésére nem kötelezett)” rovatban az adómentesség jogcímét kell jelölnie:

- A 3. pontban: amennyiben az Áfa tv. XIV. fejezete alapján mezőgazdasági tevékenységet folytat és kompenzációs felár megtérítésére tarthat igényt (mert megfelel a fentiekben részletezett előírásoknak).
- Továbbá a kompenzációs rendszer alkalmazása mellett az alanyi adómentesség (is) választható.

Ebben az esetben a 4. pontot is jelölnie kell. Ez azt jelenti, hogy az Áfa tv. 198. §-a szerinti mezőgazdasági tevékenységen kívüli tevékenységre alanyi mentességet választ.

Dr. Császár Zoltán



CAESAR CONSULTING

VIRA SÁNDOR ROVATA

AZ ÁRAT BEFOLYÁSOLÓ TÁMOGATÁSOK

Az árat befolyásoló támogatásról akkor beszélhetünk, ha a vállalkozó azért kap valamilyen forrásból támogatást, mert az általa alkalmazott, rendre az állam által előírt értékesítési ár nem nyújt fedezetet a költségeire, illetve az észszerű nyereségére. Mivel az államnak érdekében áll bizonyos termékek, szolgáltatások árát alacsony összegben meghatározni a piacon (szociálpolitikai megfontolásból), így a vállalkozások által alacsony értéken eladott szolgáltatás vagy termékértékesítés során keletkező veszteséget támogatás formájában pótolja. Ilyen támogatás többek közt a fogyasztói árkiegészítés, amely a tanulók és nyugdíjasok alacsony áron meghatározott utazási díja esetében kompenzálja a vállalkozások bevételkiesését, valamint a gyógyszerár-támogatás vagy az egyéb rokkantak életminőségét javító eszközök árához nyújtott támogatás.

Természetesen nem csak az állam adhat árat befolyásoló támogatást. Adhat az önkormányzat is, vagy akár az egyik cég a másik cégnek. Az önkormányzat árat befolyásoló támogatást adhat a helyi vízműnek a vízszolgáltatás alacsony árszínvonalon tartása okán vagy a strandfürdőnek a kedvezményes jegyekből adódó bevételkiesés kompenzálására. A gyártó cég adhat támogatást a kereskedő cégnek az új termék kedvezményes áron történő piaci bevezetése miatt (ez rendre nem ilyen módon kerül megfogalmazásra a szerződésekben, de tartalmát tekintve néha megfeleltethető az árat befolyásoló támogatásnak).

Az árat befolyásoló támogatás után a támogatottnak áfafizetési kötelezettsége keletkezik az áfatörvény (a továbbiakban: Áfa tv.) következő rendelkezése alapján.

„65. § Termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében az adó alapja – ha e törvény másként nem rendelkezik – a pénzben kifejezett ellenérték, amelyet a jogosult kap vagy kapnia kell akár a termék beszerzőjétől, szolgáltatás igénybevevőjétől, akár harmadik féltől, **ideértve a támogatások bármely olyan formáját is, amely a termék értékesítésének, szolgáltatás nyújtásának árát (díját) közvetlenül befolyásolja.”**

Az áfatörvény összességében ennyit ír elő a támogatások áfakötelezettségének meghatározására, ezen kívül egyetlen részletszabály sem található a törvényben, vagyis az adókötelezettséget az általános szabályok alapján kell kikövetkeztetnünk, amely bizony sok tévedés okozója lehet. Pontosabban nem is tévedésről beszélhetünk, hanem a hatóság és az adóalany esetleges eltérő jogszabályolvasatáról.

Nyilván ha nem egybevágó az olvasat, akkor az adózó téved...

Milyen elvek alapján lehet kimondani egy támogatásról, hogy az árat befolyásolja?

Először is leszögezhetjük, hogy nincs olyan támogatás, ami egy gazdálkodónál ne befolyásolná az értékesítési árat. Ha egy eszközbeszerzést finanszíroz a támogatás vagy egyéb fejlesztést finanszíroz, akkor is belátható, hogy a támogatásnak hatása van a végtermék előállításának az árára, így az értékesítési árra is. Nyilvánvaló, hogy a mezőgazdasági területalapú támogatások is nagy hatással vannak az előállított termények árára.

Azonban annak ellenére, hogy minden támogatás valamilyen mértékben befolyásolja az értékesítési árat, illetve az árképzést, nem minősül minden támogatás a korábban idézett jogszabályi helynek megfelelő, árat befolyásoló támogatásnak.

Jogszabályi rendelkezés hiányában, kizárólag a NAV jogértelmezésére hagyatkozhatunk e körben, vagyis a jogszabályban nem szereplő elvek alapján dönthetjük el, hogy a támogatás áfaköteles vagy sem.

A NAV jogszabály olvasata (továbbolvasása) szerint, akkor minősül egy támogatás árat befolyásoló támogatásnak, ha a támogató okiratban kimondottan ilyen célból adják, és a támogatás arányos az értékesítés volumenével. Talán a jogszabály szövegében a „közvetlenül befolyásolja” kifejezés alapozza meg a hatósági jogértelmezést. Ez teljesen egyértelmű egzakt jogértelmezés, és mondhatni szinte minden bizonytalanságot megszüntet-e körben. Azonban egy ellenőrzés esetén nem szünteti meg az adókockázatot, mivel a hatóságnak jogában áll a támogatási szerződést valós tartalma alapján átminősíteni, így gyakorlatilag azt mondhatjuk, hogy az említett NAV jogértelmezés nem szünteti meg minden bizonytalanságot a kérdéskörben.

Például előfordult, hogy az önkormányzat által saját cégének strandfürdő üzemeltetéséhez adott támogatást a NAV megpróbálta adóalapot képező támogatásnak minősíteni, mivel a támogatási szerződésből arra lehetett következtetni, hogy a támogatás a kedvezményes jegyek okán, a kieső árbevétel kompenzálására szolgál. Tanulság az ügyből, hogy a támogatási szerződést oly módon kell megfogalmazni, hogy abból ne lehessen arra következtetni, hogy valamiféle bevételpótlást szolgál a támogatás, annak ellenére, hogy a támogatások szinte minden esetben összefüggésbe hozhatók a bevétel kiegészítésével, hiszen azért van szükség a támogatásra, mert a bevételek nem fedezik a költségeket

a szükséges mértéken. Lényeges, hogy a támogatási szerződésben egyetlen esetben se szerepeljen a bevétel kifejezés! Adjunk úgy támogatást, hogy azt írjuk a szerződésbe, hogy a biztonságos, fenntartható működés megteremtése érdekében nyújtunk a támogatással pótlólagos forrást. Az ilyen formában megfogalmazott támogatásokat úgynevezett intézményfinanszírozási támogatásnak tekinti a hatóság és így az nem áfaköteles. Vagy adjunk támogatást bizonyos eszköz beszerzésére vagy konkrét szolgáltatás vásárlására, mert így szintén nem lesz áfaköteles a támogatás.

Nyilván, ha tényelegetesen és tudottan azért adjuk a támogatást, hogy az bevételkiegészítésként funkcionáljon, és a támogatás volumene arányos az értékesítés volumenével, úgy a támogatásunkat áfakötelesnek kell minősíteni. Pici okosságot azonban célszerű belevinni a szerződésbe, hiszen az árat befolyásoló támogatás rendre áfavesztést generál az árat nem befolyásoló támogatáshoz képest. Természetesen, mint mindig az adózásban, csak a „jó ízlés” mértékének megfelelően ügyeskedjünk.

A támogatások adóalapja

Jelenleg a legbizonytalanabb része az árat befolyásoló támogatásnak az adóalap meghatározása. A probléma a hatóságnál tapasztalható fluktuáció következménye: új emberekkel új értelmezések kerülnek előtérbe. A szabály gyakorlatilag az áfatörvénnyel egyidős, és komoly joggyakorlata van az alkalmazásának. Emlékeim szerint minden árat befolyásoló támogatást bruttó módon kezelt a NAV ellenőrzése a közelmúltig. Vagyis a leutalt támogatásból az adó a visszafelé számított adókulccsal került meghatározásra. Több, a támogatásokkal foglalkozó ágazati szabály is ráerősít a támogatás bruttó módon történő kezelésére. Gyakorlatilag a gyógyszerár-támogatások áfameghatározása is ilyen módon történik a forgalmazók által. A jogszabály újbóli (véltetően új emberek általi) nyelvi értelmezése viszont azt eredményezte, hogy a NAV tájékoztatási részlege olyan irányú eligazításokat fogalmaz meg napjainkban, mely szerint a kapott árat befolyásoló támogatást nettó módon kell kezelni. Vagyis nem a visszafelé számított adókulccsal (21,26%) kell az adót meghatározni, hanem a 27%-os mértékkel, már amennyiben az értékesítés, amihez a támogatás kapcsolódik, általános adókulccsal adózik.

Álláspontom szerint az adóhatóság újszerű megközelítése téves. A vállalkozásoknak szükségszerűen

abból a pénzből kell gazdálkodniuk, amit kapnak, vagyis amikor megfizeti a vevő, illetve a támogatással a harmadik fél az ellenértéket, úgy azt az ellenértéket bruttó összegként kell kezelni. Ellenkező esetben az egy-két százalékos haszonnal történő értékesítésnél (határesetekben) a vállalkozónál veszteség keletkezik az ügyleten. Érdekes, hogy itt nyelvi alapon történő jogértelmezést alkalmaz a hatóság, míg a következő témakörökben a jogértelmezése köszönő viszonyban sincs a jogszabály szövegével.

Számlázás árat befolyásoló támogatások esetében

Amikor az adóalany eladja a terméket a vevőnek, akkor csak az ellenértéke egy adott részét kapja meg a vevőtől, míg a fennmaradó részhez támogatás útján jut hozzá. Az áfatörvény a termékértékesítést és a szolgáltatást adóztatja, vagyis nem a pénzt átadó felé kell számlázni az ügyletet, hanem a produktum vevője felé. Ennek következtében a támogató felé az átvett támogatásról nem kell számlát kiállítania, csak a vevő kap számlát az ügyletről.

Ami komoly jogértelmezési problémát jelent, hogy milyen összegről állítsunk ki számlát a vevő felé. A NAV határozott (több évtizedes) véleménye, hogy a vevő felé csak arról az összegről állítsunk ki számlát, amelyet átveszünk tőle. Vagyis a jogértelmezés következtében a támogatás, mint adóalap és az azt terhelő áfáról számla nem kerül kiállításra.

Tiszteletben tartva a NAV álláspontját, meg kell, hogy jegyezzem, teljesen ellentmond az iránymutatása az áfatörvény rendelkezéseinek a következők szerint:

A szolgáltatásról az Áfa tv. 159. § értelmében számlát kell kibocsátani, a 163. §-ban meghatározott időpontig.

A számlát az Áfa tv. 169. § szerinti adattartalommal kell kiállítani, különös tekintettel az adott szakasz i) pontjára, mely alapján a számlán fel kell tüntetni a nyújtott szolgáltatás vagy az eladott termék adóalapját. Vagyis nem csak a megrendelőtől átvett pénzösszeget kell feltüntetni adóalapként, hanem az átvett pénzösszeg és a hozzá kapcsolódó állami támogatás összegét kell együttesen adóalapként szerepeltetni a számlán, mivel a két összeg summája képez adólapot a korábban hivatkozott Áfa tv. 65. § szerint.

A számlán célszerű megjegyezni, a követelések egyértelmű megfogalmazása érdekében, hogy nem a teljes összeg fizetendő a megrendelő által, mivel X fo-

rint a szállítónál támogatással kerül ellentételezésre a vételárból.

Hogy miért ragaszkodik a NAV az álláspontjához, az nem teljesen világosodott meg számomra az elmúlt évtizedekben. Két dologra vezethető talán vissza. Az első ok, egy adminisztrációt egyszerűsítő szándék, ezáltal például sikerül elkerülni, hogy a vevő tévesen könyvelje a számlát. A másik ok kicsit már súrolja az összeesküvés elmélet szintjét, de a teljesség igénye miatt leírom. Ha a vevő nem kap a teljes összegről számlát, és esetleg adólevonásra van lehetősége (mert adóalany), úgy a teljes összeg áfatartalmát nem vonhatja le, csak azt az összeget, ami az ő általa fizetett ellenértéket terheli, hiszen csak ez az összeg szerepel a felé kiállított számlán. Ez beláthatóan, fiskális szempontból előnyös következmény. Megjegyzem, hogy nem hiszek ebben az összeesküvés elméletben, de a fiskálisan hasznos következmény egyértelmű.

Úgy vélem, hogy a jövőre nézve a hatósági álláspontokat egyetlen cél irányába kell állítani. Ha a hatóság a beküldött számlaadatokból egy-két éven belül viszonylag pontos (sosem lesz pontos) bevallástervezetet szeretne készíteni számunkra (az adóalanyoknak), úgy saját munkáját nem akadályozhatja olyan szakmai véleménnyel, jogértelmezéssel, ami az irányba mutat, hogy a számlán ne jelenjen meg a teljes fizetendő adó. A jelenlegi jogértelmezés szerint a fizetendő adó egy része a bankszámlakivonat alapján kerül könyvelésre, nyilván adat hiányában ebből nem tud a hatóság adót előzetesen megállapítani. Ha a hatóság a bevallástervezet pontossága miatt nem tesz meg mindent, akkor az online adatszolgáltatással kapcsolatos költségek ki-dobott pénznek minősülnek a jövőben.

A fizetendő adó megállapításának időpontja

Az Áfa tv. 55. §-ából egyértelműen következik, hogy a fizetendő adót a vevő felé történő teljesítés időpontjában kell megállapítani. Ennek következtében a támogatás után fizetendő adót is abban az adóelszámolási időszakban kell megfizetni, amikor a vevő felé teljesült az ügylet. Sajnos e körben is találkozhatunk a jogszabály normaszövegével ellentétes hatósági iránymutatásokkal, azonban ezek az iránymutatások már kissé avítottak. Az említett iránymutatások azt tartalmazzák, hogy akkor kell a támogatás miatt adót fizetni, amikor azt ténylegesen megkapja az adózó. Próbálták magyarázni ezt az álláspontot a határozott időszaki elszámó-

lás szabályaival, miszerint a támogatásról időszakonként számolnak el, így annak kifizetési határidejére magyarázzák az adófizetési kötelezettség keletkezését, azonban a magyarázat meglehetősen sántít. Javasolom a tisztelt olvasónak, hogy következetesen alkalmazza mind az Áfa tv. 55. §-át, mind a számlával kapcsolatos, korábban említett szabályokat. Ez esetben a jogszabály alapján következetesen jár el, és egyszerűen nem lehet elmarasztalást megfogalmazni az eljárásra, hiszen nincs olyan jogszabályi rendelkezés, ami megsértésre kerülne ily módon. Úgy vélem, hogy egy adószakembernek, akkor is állást kell foglalnia a következetes jogalkalmazás érdekében, ha a hatóság a jogszabályokat bizonyos mértékig fellazítóan értelmezi.

Adólevonás a teljesítésre kötelezettnél

Kijelenthető, hogy a támogatás akár árat befolyásoló, akár nem befolyásoló, a levonható adó összegére nincs hatással. Egyetlen kivétel, ha az adózó az Áfa tv. 5. számú melléklete alapján határozza meg arányosítással a levonható adóját. Ez esetben az árat nem befolyásoló támogatás rontja a hányados eredményét, és ennek megfelelően kisebb lesz a levonási hányad.

Vagyis a terméket értékesítőnek vagy szolgáltatást nyújtónak csak azt kell vizsgálnia, hogy a tevékenységének output oldala adóköteles-e, ha igen, akkor a kapott támogatás összegétől függetlenül levonható az előzetesen felszámított adó.

Adólevonás a vevőnél

Az árat befolyásoló támogatással értékesített szolgáltatás vagy termék esetében rendre nem adóalany a vevő, hiszen e támogatásokat valamilyen szociális megfontolásból kapja az értékesítő adóalany. Így ez esetben nyilván a nem adóalany vevőnél az adólevonás kérdése nem merül fel. A vállalkozások vásárlását rendre a vásárló személynek adott támogatással finanszírozza az állam.

Azonban nagyon ritkán, de előfordul, hogy a támogatást nem a vevő kapja, hanem az értékesítő, azzal a feltétellel, hogy a vállalkozások felé csak töredékárát alkalmaz a kapott támogatás okán. (Tényleg nagyon ritka az ilyen módon történő finanszírozás.) Ekkor nem a vevő nyeri el a támogatást, hanem az eladó. Nem keverendő össze ez azzal a szituációval, amikor a vevő nyeri el a támogatást, de a támogató közvetlenül az eladónak utalja a támogatási összeget.

Amennyiben az eladó árat befolyásoló támogatást kap, és a hatóság álláspontja alapján állítja ki a számlát – magyarul, csak a vevő által fizetett adóalapot és adót szerepelteti rajta –, úgy a vevő aggály nélkül vonhatja le a számlában szereplő csökkentett összegű adót, ha a tevékenysége adólevonásra jogosító. A támogatást terhelő áfa levonására esélye sincs vevőnek, mivel az nem került feltüntetésre a számlán.

Azonban, ha az eladó javaslatom szerint a teljes adóalapot és adóösszeget szerepelteti a számlán, akkor a vevőben megvan az önkéntelen hajlandóság, hogy a számlában szereplő teljes adóösszeget levonásba helyezze. A teljes összegű adó levonása helyes eljárás?

Nyilván ez esetben is két álláspont van. Az egyik szerint helyes eljárás az adólevonás, míg a másik álláspont szerint nem.

Akik a mellett törnek palcát, hogy nem vonható le az adó, azok azt mondják, hogy az adónak az a része, ami a támogatást terheli, nem került a vevő felé áthárításra. Az adó áthárítása azt jelenti, hogy az adó összegét meg kell fizetnie a vevőnek az eladó felé. Megjegyzem, a NAV álláspontja is összecseng ezzel a véleményemmel, amelyet az ingyenes ügyletek adókövetkezményeinek meghatározása során alakított ki a hatóság, amikor is azt mondta ki, hogy az ingyenes átadást terhelő adót akkor vonhatja le az átvevő, ha legalább az áfa összegét megfizeti a vevőnek. (Mondjuk, nem kell túl nagy bátorság ahhoz, hogy a NAV álláspontja mellett teljes mellszélességgel kiálljunk...)

Az árat befolyásoló támogatás esetében árnyaltabb a kép, mint az ingyenes ügyleteknél. Végül is az eladó hozzájut a teljes ellenértékhez és a teljes áfaösszeghez (már amennyiben bruttó módon meri kezelni a támogatást). Vagyis lehet, hogy nem a vevő fizeti a teljes összeget, de nyilván végeredményben ő a támogatás kedvezményezettje, így az áfa megfizetésre kerül. Vagyis szerintem az adó levonható a vevő részéről. E gondolattal nem kívánok senkit „becsibésszelni” az adó levonására, de ha valakinek van türelme és bátorsága, egy alacsonyabb összegnél megérne a kérdés-kör egy próbapert, akár az EUB előtt is.

Nyilván a „békésebb természetű” adózók akkor járnak el stresszmentesen, ha a számlában szereplő adónak csak azt a részét igénylik vissza, amit ténylegesen megfizetnek az eladónak.

Vira Sándor

igazgatóhelyettes, Saldo Zrt.

TELJESÍTÉSI IDŐPONT INGATLAN ÉRTÉKESÍTÉSE ESETÉN

Az adófizetési kötelezettség főszabályként az ügylet áfatörvény szerinti teljesítési időpontjában keletkezik. Teljesített gazdasági eseményről akkor beszélünk, mikor az ügylet tényállásszerűen megvalósul. A tényállásszerű megvalósulás a felek közötti szerződésben meghatározott és a jogszabályok által előírt kötelezettségek teljes körű teljesítését jelenti, vagyis általánosságban azt az időpontot tekintjük teljesítési időpontnak, amikor a teljesítésre kötelezett személy minőségben és mennyiségben egyaránt szerződés szerint teljesítette a kötelezettségét. Kicsit árnyaltabb a kép a teljesítési időpont tekintetében a termékértékesítéseknél, mivel ott a jogszabály az előző elvet bizonyos szinten felülírja, és nem csak abban az esetben adóztatja az egyes értékesítéseket, amikor a szerződési kötelezettségek teljeskörűen megvalósultak.

Az áfatörvény normál termékértékesítésként kezeli azt az ügyletet, amikor az eladó a birtokba vehető dolgot átengedi, és a vevőt ezáltal tulajdonosként való rendelkezésre jogosítja. Ebben az ügýtípusban általában a vevő egy összegben kifizeti az ellenértéket, s ezzel egyidejűleg az eladó a tulajdonjogát a vevőre ruházza át. A termékértékesítés alaptényállása tehát akkor valósul meg, amikor az eladó az értékesített terméket átengedi a vevő részére, aki ezáltal tulajdonosként rendelkezik a megvásárolt dologgal. A gyakorlatban nehézséget okoz a „tulajdonosként való rendelkezés” jogosultságának értelmezése. Ennek fogalma röviden azt jelenti, hogy a vevő jogszerűen sajátjaként rendelkezik a termék fölött. Az áfatörvény szerinti tulajdonosként való rendelkezés nem egyenlő a polgári jogi tulajdonjoggal, hanem annál tágabb fogalom. A tulajdonosként való rendelkezés a termék birtokba adását jelenti, vagyis az áfatörvény szerinti teljesítési időpont a birtokba adáskor történik.

Ez a tényállás az ingatlanértékesítések esetében is értelmezhető, vagyis teljesített az ügylet, amikor az ingatlan vételára egy összegben kifizetésre kerül és ezzel egyidejűleg megtörténik a birtokba adás is. A teljesítési időpont, s ez által az adófizetési kötelezettség keletkezése az ingatlan birtokba adásakor keletkezik. Amennyiben tulajdonjog-fenntartással

kötik a felek az ingatlanadásvételi szerződést, úgy a tulajdonjog átszállása csak jóval később valósul meg, mint a birtokba adás, az áfatörvény szerinti teljesítési időpont az ingatlan birtokba adáskor keletkezik, nem pedig a polgári jogi tulajdonjog átszállásakor.

Abban az esetben, ha az ingatlan tulajdonjogát a fizikai birtokba adás előtt átadják, úgy a vevő megszerzi az összes tulajdonosi jogosultságot, így a teljesítés időpontja a tulajdonjog megszerzésének időpontja lesz és nem a birtokba adásé.

Az áfatörvény a termékértékesítések esetében külön tényállásként kezeli a részletfizetéssel történő értékesítést, amikor a vevő a terméket részletekben fizeti ki, és a termék tulajdonjogát a vételár maradéktalan kiegyenlítésével szerzi meg. Ebben a konstrukcióban a felek abban állapodnak meg, hogy a vételár kiegyenlítése részletekben történik, a birtokba adás azonban ettől függetlenül megtörténik előbb, mint ahogy a vételárrészletek kiegyenlítésre kerülnének. Ebben az esetben a tényállásszerű megvalósulás, vagyis az adófizetési kötelezettség szintén a birtokba adáskor történik, azaz a számlát az eladó ekkor köteles kiállítani az ellenérték teljes összegéről, függetlenül attól, hogy az összeg több részletben, későbbi időpontokban fog kiegyenlítésre kerülni.

Részteljesítésről akkor beszélünk, ha az ügylet tárgya természetben osztható, s a felek részteljesí-

tésben is megállapodhatnak. Alapvetően ingatlanok esetében nem beszélhetünk részteljesítésről, az értékesítésről csak előlegszámla és végszámla állítható ki. Addig az időpontig, amíg az ingatlan nem kerül a vevő birtokába vagy tulajdonába, vagyis amíg áfa szempontjából nem teljesül az ügylet, az addig kifizetett összegek előlegnek minősülnek, a teljesítés időpontjában pedig a végszámlát kell kiállítani. Részszámla kiállítása tehát ingatlanértékesítéseknél nem értelmezhető. Kivételt képez ez alól egy, a jogszabály által vélelmezett termékértékesítés. Az áfatörvény termékértékesítésként kezeli a generálkivitelezői teljesítményt, amely teljesítmény részletekre osztható, így ez esetben a részteljesítés kikötése lehetséges a szerződésben.

A vételi opció vásárlása, bár ingatlanhoz kapcsolódik, nem az ingatlanértékesítés adókulcsa szerint adózik, hanem minden esetben 27%-os adókulccsal. A vételi opció nem egyenlő az előleggel, ez egy külön ügýtípusként kezelendő. Az opció vételének teljesítési időpontja általában az opciós díj megfizetésének napja, azonban a szerződéseket a teljesítési időpont kérdésében egyedileg kell vizsgálni. Lehetséges, hogy a felek a szerződés aláírását kössék ki teljesítési időpontként (azonban ez némileg aggályos a szerző szerint).

A korábbiakban említésre került, hogy az áfatörvény rendszerében termékértékesítésként került megnevezésre az a szerződéstípus, amikor a generálkivitelező építési-szerelési munkával létrehozott, ingatlan-nyilvántartásba bejegyzendő ingatlant hoz létre, majd az ingatlant az elkészültekor átadja a jogosultnak.

Akkor minősül ez a szerződéstípus termékértékesítésnek az áfa szempontjából, ha az elkészült épületet, építményt az ingatlan-nyilvántartásba be kell jegyeztetni. Azok az ingatlanértékesítések tartoznak ide, amelyek során generálkivitelező építi fel az ingatlant, tehát nem egy már meglévő ingatlant alakítanak át.

Gyakorlatilag ebben az esetben egy szolgáltatásnyújtásról van szó, azonban ezt az áfatörvény termékértékesítésként kezeli. Ennél a típusú termékértékesítésnél az átadás-átvétel mozzanata keletkezteti a tényállásszerű megvalósulást, vagyis az ügylet teljesítése a birtokba adáskor történik. Tekintettel arra, hogy ennél a szerződéstípusnál értelmezhető a részteljesítés, mert a szerződésben meg lehet határozni bizonyos készültségi fokokat, így a

szerződés tárgya természetben osztható, és a részteljesítés időpontjában keletkezik az áfafizetési kötelezettség is.

Ha az ingatlant úgy építteti meg a megrendelő, hogy nem egy generálkivitelezőt bíz meg az egész ingatlan felépítésével, hanem az építtető maga keresi meg a különböző szolgáltatókat (kőműves, vízvezeték-szerelő, burkoló stb.), úgy az egyes vállalkozók nem termékértékesítést teljesítenek, hanem szolgáltatást nyújtanak. Minden egyes vállalkozó külön fog számlázni a megrendelő részére az általa elvégzett szolgáltatásról. Szolgáltatásnyújtás esetében is a teljesítési időpont keletkezteti az adófizetési kötelezettséget, vagyis akkor kell adót fizetni, mikor a szerződés szerinti kötelelem minőségben és mennyiségben teljesül.

A teljesítésigazolásnak az a szerepe, hogy a vállalkozó elismertesse a vevőjével a teljesítését, ha a teljesítésének ellentételezése nem azonnali. Amennyiben a vállalkozó díját a teljesítést követő harminckilencven napon belül fizetik ki, akkor a követelésnek megfogalmazásához, illetve elismertetéséhez szükséges lehet a számla mellett a teljesítésigazolás. A vevő esetleges nem fizetése esetén a követelés kikényszerítésének egyik elsődleges dokumentuma a teljesítésigazolás. Ebből következik, hogy amennyiben az ellenérték megfizetése a teljesítés időpontjában megtörténik, akkor a teljesítésigazolás kiállítása gyakorlatilag szükségtelen, és ha mégis kiállításra kerül, akkor csak az adóhatóság ellenőrzési munkája által kikényszerített (szükségtelen) adminisztrációról van szó.

A másik funkciója a teljesítésigazolásnak, hogy a teljesítésre kötelezettnél a szakmai részleg információval lássa el a pénzügyi részleget az adott teljesítésből származó követelés számlán történő megfogalmazására, vagy a vevőnél a szakmai részleg információval lássa el a pénzügyi részleget a számla kifizethetőségére (az utalványozásra) vonatkozóan.

A teljesítésigazolást az adóhatóság rendre a vevő adóellenőrzése során szokta hiányolni, amikor is a vevő szolgáltatást rendel meg, és a szolgáltatásról kiállított számla áfatartalmát szeretné levonni, visszaigényelni. Gyakorlatilag a vevő saját magának igazolja a teljesítés megtörténtét az adóhatóság szempontjából, így esetleges adócsalás gyanúja esetén bizonyítás szempontjából semmivel nem jelent többet az irat hiánya, mint annak megléte. Amennyiben a teljesítés megtörtént, de a teljesítésigazo-

lás nem került kiállításra, úgy vita esetén a hatóságot fel kell szólítani az adótárgy konkrét vizsgálatára, és be kell számára mutatni, hogy ténylegesen milyen anyagi vagy nem anyagi formában van jelen az adott beszerzés a gazdálkodásunkban. Ismertetni szükséges az adóhatósággal, hogy sem a szerződés, sem a teljesítésigazolás esetében (néhány kivételtől eltekintve), jogszabály nem írja elő a kötelező írásbeliséget. Fontos megemlíteni, hogy a teljesítés igazolása nem adózási irat, vagyis a levonási jog érvényesítése során annak hiányára való hivatkozás, mint terhelő bizonyíték nem állja meg a helyét. E gondolatot alátámasztja az EU bíróságának több döntése is, mely döntések alapján, a számlán kívül más dokumentum nem követelhető meg, pontosabban az egyéb dokumentumok hiánya nem alapozza meg a levonási jog elutasítását.

Amit semmiképpen sem szabad tenni: utólagosan, visszatátumozva kiállítani a teljesítésigazolást. A tapasztalatok azt mutatják, hogy a felek a visszatátumozott iratok elkészítése során, az események és iratok kronologikus, logikus sorrendjét rendre elhibázzák. Több esetben a felek éppen a meghamisított dokumentummal követik el az első szabálysértést a megállapítástól való félelmükben egy teljesen szabályos ügylet során.

Ugyanakkor szükséges felhívni a figyelmet arra is, hogy az építőipari kivitelező tevékenység szabályozására szolgáló 191/2009. (IX. 15.) Korm. rendelet az építési szerződések esetében preferálja a teljesítésigazolást, és a kiállításának részleteit is megfogalmazza. A közbeszerzésről szóló 2011. évi CVIII. törvény 130. §-a viszont a közbeszerzési ajánlatkérőnek (megrendelő) egyértelműen előírja a teljesítésigazolás kiállítását, a tényleges teljesítést követő tizenöt napon belül. Egyéb kormányrendeletek és alacsonyabb szintű jogszabályok is említik a teljesítésigazolást, azonban az előírásoknak a levonható áfával nincs kapcsolata.

A fentiek alapján álláspontom szerint közbeszerzési eljárásban kötelező, építési szerződésnél ajánlott, minden más esetben a szerződő felek megállapodása a mérvadó a teljesítésigazolás elkészítésére. Adóhatósági elmarasztalást nem eredményezhet az irat hiánya akkor sem, ha a jelezett jogszabályokban foglaltak ellenére az irat nem kerül kiállításra, ter-

mészetszerűleg csak akkor, ha a számlázott teljesítmény a szerződésnek megfelelő.

Ha az ingatlan értékesítése, vagy a szolgáltatás fordított adózás alá esik, úgy az ügylet teljesítési időpontja és a fizetendő adó megállapításának időpontja eltérhet egymástól. A teljesítés továbbra is a tényállásszerű megvalósulásakor következik be, a fizetendő adó megállapítására azonban az áfatörvény speciális szabályokat tartalmaz. Fordított adózású ügyletek esetében a fizetendő adót

- az ügyletet tanúsító számla vagy egyéb okirat kézhezvételekor, vagy
- az ellenérték megtérítésekor, vagy
- a teljesítést követő hónap 15. napján

kell megállapítani. A három időpont közül azt kell alkalmazni, amelyik a leghamarabb következik be.

Abban az esetben, ha a vevő vagy a szolgáltatás igénybe vevője a teljesítést megelőzően az ellenérték egy részét kifizeti, az az áfa rendszerében előlegnek minősül. Az előleg fizetése az egyenes adózású ügyleteknél adózási pontot eredményez, vagyis a termék értékesítőjének, szolgáltatás nyújtójának az előlegként megkapott összegre tekintettel áfafizetési kötelezettsége keletkezik. Az előleg összegét úgy kell tekinteni, mint ami az áfa összegét is tartalmazza. Amennyiben fordított adózású termékértékesítésről, szolgáltatásnyújtásról van szó, úgy az előleg nem keletkeztet adózási pontot, kivéve akkor, ha 100%-os előlegfizetésre kerül sor. Ilyen ügyleteknél a teljesítéskor kiállított végszámlánál keletkezik az adófizetési kötelezettség a teljes ellenértékre.

Ha az ingatlan ellenértékének egy részét a teljesítési időpont előtt ügyvédi letéti számlára utalja a vevő, akkor az ügyvédi letéti számlára történő utalás még nem keletkeztet az áfa rendszerében előleget, ezáltal adófizetési pontot, hanem csak akkor, ha az összeg az ügyvédi letéti számláról az eladó részére átadásra kerül.

Felhívom a tisztelt kollégák figyelmét, hogy a teljesítési időpont ellenőrzése szinte minden nagyobb értékű ügylet esetében megtörténik az adóellenőrzés során, így kiemelt figyelmet kell fordítani annak meghatározására!

Vira Sándor

igazgatóhelyettes, Saldo Zrt.