



VEZINFÓ

Kiadó és Tanácsadó Kft.

A megszerzett tudás és a
gyakorlat összhangja

TARTALOM

3

Dr. Csátaljay Zsuzsanna

A számlakorrekciók módja az elektronikus
adatszolgáltatási rendszerben

- | Számlahelyesbítés az áfa rendszerében
- | Melyik bevallási időszakban kell figyelembe
venni a különbözetet?
- | Milyen esetben esik a számlakibocsátónál
elektronikus adatszolgáltatás alá
a számlahelyesbítés?
- | Módosítóbizonylat-típusok
- | Problémás kérdések a számlamódosításra
vonatkozó adatszolgáltatásnál

10

Bonác Zsolt

A továbbértékesítési célú beszerzés fogalma

- | A Kúria Kfv.I.35.448/2016/10. számú ítélete
- | A személygépkocsi értékesítésének
adóköteles számlázása nem teremti meg
az adólevonási jogot

Fémhulladék formájában értékesített termék

- | Káresemény folytán fémhulladékká vált
termék
- | Fémhulladékká váló feldolgozás céljából
beszerzett termék

15

Dr. Császár Zoltán

Egészségügyi szolgáltatások adó alóli
mentessége – uniós esetjogi szemle

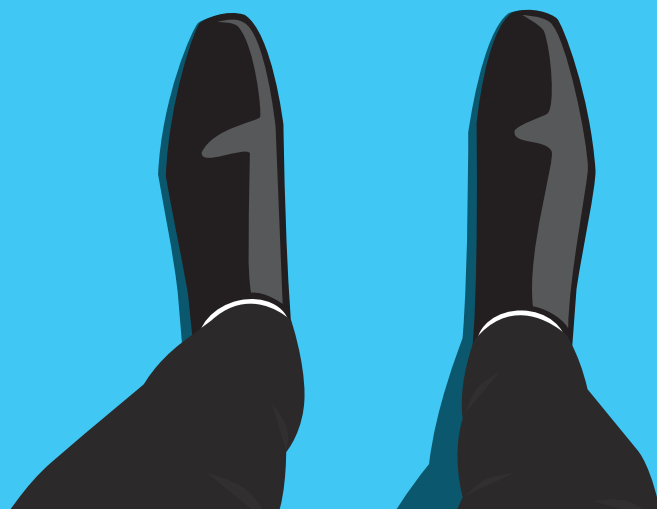
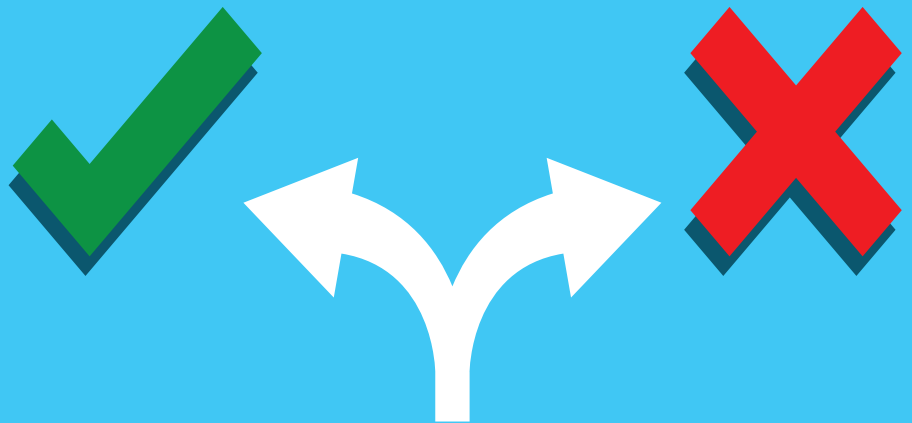
- | Háttér
- | A hatályos magyar szabályozás
- | Esetjogi szemle
- | Magyar „implementáció”

IX. évfolyam 9. szám,
2018. szeptember

ÁFA&SZÁMLÁZÁS folyóírat

Belföldi és nemzetközi ügyletek ÁFA-ja és számlázása

SZÁMLAKORREKCIÓK



KÖNYVELŐI BIBLIA

A könyvelői szerződés, felelősség kézikönyve

- ✓ ÁSZF (Könyvvitel, Bérszámfejtés, GDPR, Együttműködés)
- ✓ Könyvelésre vonatkozó szerződés
- ✓ Cégátvétel
- ✓ Ügyfélváltás
- ✓ Bérszámfejtés
- ✓ Új dolgozó felvétele
- ✓ Szabályzat könyvviteli (könyvelői) tevékenységet megbízási, illetve vállalkozási jogviszony alapján végző szolgáltatók számára
- ✓ Szabályzat adószakértői, adótanácsadói tevékenységet végző szolgáltatók számára
- ✓ Ügyfél-átvilágítás
- ✓ Ügyfélnyilatkozat arról, hogy kiemelt közszereplőnek minősül-e
- ✓ A Pmt.-ben előírt bejelentés megtételére szolgáló, kijelölt személy részére megküldendő formanyomtatvány
- ✓ Ügyfeladatok nyilvántartása (könyvtárstruktúra-minta)
- ✓ Hasznos tudnivalók vállalkozások számára a nyilvántartási kötelezettségekről

Dr. Sallai Csilla



**PENDRIVE
MELLÉKLET!**

Minták, szabályzatok,
segédletek szerkeszthető,
Word formátumban.

www.vezinfo.hu



VEZINFÓ

A SZÁMLAKORREKCIÓK MÓDJA AZ ELEKTRONIKUS ADATSZOLGÁLTATÁSI RENDSZERBEN

Az előző számban megkezdett cikkünk folytatásaként ebben az írásban a számlahelyesbítések alapszabályait és ezzel összefüggésben az elektronikus adatszolgáltatás során felmerülő egyes gyakorlati kérdéseket, problémákat tisztázzuk.

1. Számlahelyesbítés az áfa rendszerében

Az áfatörvény (a továbbiakban: Áfa tv.) rendszerében amennyiben egy számlát kibocsátottunk, azt csak egy másik számlával tudjuk módosítani. Az összes módosító számlának az összefoglaló neve az Áfa tv. 170. §-a szerinti, számlával egy tekintet alá eső okirat. Ezt az elnevezést sokan félreértik, és azt gondolják, hogy a már kibocsátott számlának vannak olyan adatai, amelyek módosítása esetén nem szükséges az 23/2014. (VI. 30.) NGM rendeletben (Számlarendelet) előírt előállítási módot (számlázóprogramos számlázás vagy a NAV által előre besorszámozott, forgalmazó által értékesített nyomdai számla) megtartani, hanem elég az adót nem érintő adatokat csak egy wordben kiállított bizonylattal vagy értesítő levéllel korrigálni. Ez azonban teljesen téves nézet.

Abból kell kiindulnunk, hogy az áfatörvény szerint minden olyan bizonylatot, amely egy adott számlára vonatkozik, annak adatát módosítja, számlának kell tekinteni, tehát az előállítási móddal kapcsolatosan az előző bekezdésben írottakat kell alkalmazni minden számlát módosító bizonylatra [Áfa tv. 168. § (2)]. Az összes módosító bizonylatot „számlával egy tekintet alá eső okirat” összefoglaló névvel említi az áfatörvény. Ebből következően akár érvénytelenítő/stornó számlával korrigálunk, akár helyesbítő vagy jóváíró számlát alkalmazunk, akár számlával egy tekintet alá eső okirattal javítunk, a javító bizonylatot vagy számlázóprogrammal vagy nyomdai számla formátumban kell kiállítanunk. Ez nemcsak arra az esetre igaz, ha a számlán valamely adót vagy adóalapot érintő adatot korrigálunk, hanem akkor is, ha olyan adat szorul módosításra, amely nem érinti közvetlenül az

adóval kapcsolatos tételeket, például a címadatokat vagy a teljesítési időpontot módosítjuk, a fizetési határidőt vagy a fizetési módot korrigáljuk, esetleg más jogszabály által előírt adat módosítására kerül sor, vagy olyan adatot módosítunk, amelynek feltüntetését nem írja elő egyetlen jogszabály sem.

Ezért már nincs jelentősége, hogy helyesbítő számlát, stornó számlát vagy érvénytelenítő számlát alkalmazunk, vagy éppen számlával egy tekintet alá eső okiratot állítunk ki, mindegyik szabályos, az a lényeg, hogy az Áfa tv. 170. § szerinti tartalmi feltételeknek megfeleljen. Azonban minden esetben be kell tartani azt a szabályt, hogy számlázóprogramot vagy nyomdai számlai formátumot kell alkalmazni.

Az áfatörvény szóhasználata szerinti **számlával egy tekintet alá eső okirat** – mely mind a helyesbítő, mind a stornó számlát felöleli – **tartalmi kellékei a következők:**

- az okirat kiállításának dátuma;
- az okirat sorszáma, mely az okiratot kétséget kizáróan azonosítja;
- hivatkozás arra a számlára (annak sorszáma), melynek adattartalmát az okirat módosítja (azaz az eredeti számlára történő hivatkozás);
- a számla módosítandó (helytelen) elemének megnevezése, valamint a módosítás természete és annak számszerű hatása (pl. mínuszjel, ha negatív irányú a módosítás, és a módosítás pontos számszerű hatása, azaz a helytelen és a helyes összeg közötti különbözet).

E szerint tehát a korrekciós számlát mindig be kell sorszámozni, sőt, ezt is számlának kell tekinteni, így az adóigazgatási azonosításról rendelkező 23/2014. (VI. 30.) NGM rendelet szabályait is be kell tartani min-

denfajta korrekciós számlánál, számlával egy tekintet alá eső okiratnál is.

A korrekciós bizonylat csak akkor szabályos, ha feltüntetjük rajta annak a számlának a sorszámát, amelyet módosítunk. Amennyiben több számlát korrigálunk egyszerre, akkor valamennyi korábbi számla sorszámát szerepeltetnünk kell. Egy számlát lehet többször is helyesbíteni, csak akkor szerepeltetnünk kell a korábbi helyesbítő bizonylatok sorszámát is.

A korrekciós bizonylaton elvileg (a törvény szerint) nem kötelező szerepeltetni teljesítési időpontot, de azért mégis javasolható annak feltüntetése, mert egyrészt általában az adóhatóság is elvárja, másrészt ez alapján tudjuk pontosan, hogy amikor önellenőrizni kell a korrekció eredményeképpen, azt melyik bevelésre kell megtennünk. A korrekciós számlákon, stornó számlákon ugyanis mindig az eredeti teljesítési időpontot kell feltüntetni, amellet, hogy a kibocsátás dátuma természetesen mindig az aktuális tárgynapi dátum. Ugyan a korrekciós számlán szereplő teljesítési időpontnak és az eredeti teljesítési időpontnak elvileg azonosnak kell lennie, azonban az ettől való eltérés nem szankcionálható, hiszen nem is kötelező ennek az adatnak a szerepeltetése (egyébként éppen az egyezőség miatt, amennyiben ez az adat nem szorul módosításra). Abban az esetben azonban, ha az eredeti számlán a teljesítési időpont hibás, és annak hibás volta miatt kell a számlán módosítani, a korrekciós számlán szereplő teljesítési időpont nem egyezhet meg az eredeti számla teljesítésének időpontjával; a korrekciós számlán a helyes, az eredetitől eltérő teljesítési időpontot kell feltüntetni.

Ugyanez igaz a fizetési határidőre is: ha az az eredeti számlán feltüntetettől eltérő, javasolt a helyes fizetési határidőt szerepeltetni. Megjegyzendő ugyanakkor, hogy a fizetési határidő feltüntetése a számlán nem kötelező (kivéve az időszakos elszámolású ügyleteket, de ott sem fizetési határidőként, hanem teljesítési időpontként), így annak javítása sem az.

Az érdemi adatok közül minimálisan szerepeltetnünk kell azt az adatot, amelyet a módosítás érint, a módosítás természetét, és ha számszaki eltérést eredményez a korrekció, a különbség összegét. Tehát tulajdonképpen azt kell szerepeltetnünk, mire irányul a módosítás, és milyen összegű. Ez csak a minimális adattartalom, ezenkívül bármennyi adatot feltüntethetünk. Már arról sem rendelkezik a jogszabály, hogy pontosan hány sorban és milyen módon kell a kért adatokat szerepeltetni, csak a tartalom a döntő.

Ugyanezek a bizonylatok használatosak akkor, ha számszaki eltérést eredményez a korrekció és akkor is, ha nincs adó- vagy adóalap-eltérés, csupán a nevet, címet, adószámot, a termék, szolgáltatás megnevezését, teljesítési időpontját stb. szeretnénk korrigálni. Ilyenkor választhatjuk azt a megoldást, hogy stornó számlát állítunk ki, majd a helyes adatokkal egy új számlát (a teljesítési időpont az eredeti dátum mindkét számlán, kivéve ha éppen a teljesítési dátumot javítjuk), vagy alkalmazhatjuk a számlával egy tekintet alá eső bizonylatot, ami azt jelenti, hogy nem stornózzuk az eredeti számlát, csak a módosítandó és a módosított adatok szerepeltetésével kiállítjuk a számlával egy tekintet alá eső okiratot.

Azokban az esetekben, amikor a korábbi, ellenérték fejében teljesített termékértékesítésekhez/szolgáltatásnyújtásokhoz kapcsolódóan kerül sor ingyenes termékátadásra, szolgáltatásnyújtásra (ez az ún. természetbeni árengedmény), a korrekciós számlán az ellenérték, az adóalap nem változik, csupán az értékesített termék megnevezése, a nyújtott szolgáltatás megnevezése fog változni, hiszen az ingyenesen átadott terméket, nyújtott szolgáltatást új elemként kell feltüntetni a számlán.

A fenti adatok csupán a korrekciós számlák minimális követelményeit határozzák meg, emellett természetesen egyéb adatok is szerepeltethetők az ilyen típusú bizonylatokon.

Megjegyezzük, hogy a teljesítési időpont ugyan nem kötelező elem a módosító számlán, de az adat-szolgáltatásnál kötelező, ha a számla fejlécében valamilyen adat módosul (ilyenkor az egész fejléct meg kell ismételni).

Azonban továbbra is **van lehetőség más rendszerben korrigálni**, mint amelyben az alapbizonylatokat kiállították (pl. alapbizonylat: számlázóprogramos számla, módosító bizonylat: nyomdai számlatömb – de az adóigazgatási azonosításra alkalmasságot biztosítani kell).

Kézi/nyomdai számla tekintetében az elektronikus adatszolgáltatás okozta gyakorlati változás, hogy **míg korábban nemcsak az új (módosító) számlával való korrekció volt elfogadott, hanem a korábbi számlán történő javítással is** javíthatóak voltak az adatok, **2018. július 1-jétől értékhatar feletti számláknál** ez a lehetőség megszűnt, **csak módosító számlával** (számlával egy tekintet alá eső okirattal) **lehet korrigálni**.

2. Melyik bevallási időszakban kell figyelembe venni a különbözetet?

Ez a kérdés értelemszerűen csak akkor vetődik fel, ha számszaki eltérést eredményez a módosítás. Ha például a számlakibocsátó „A” vevő nevére állította ki a bizonylatot, és utóbb kiderül, hogy „B” volt a vevő, akkor a bizonylatot korrigálni szükséges, azonban az áfabevallást nem, hiszen az adóbevallásban csak az adó számszaki összegéről kell számot adni, abban pedig eredetileg is szerepelt az összeg.

Eltérő szabályok vonatkoznak a számlakibocsátóra és a befogadóra a tekintetben, hogy csak önellenőrzéssel lehet-e figyelembe venni a számlán szereplő különbözetet, vagy bele lehet/kell-e görgetni az aktuálisan folyó áfaelszámolásba.

Számlakibocsátó

Abban az esetben, ha a számlakibocsátónál a fizetendő adó bármilyen okból nő, a különbözetet csak az önellenőrzés szabályainak alkalmazásával lehet figyelembe venni, míg a számlabefogadó főszabály szerint soha nem önellenőriz.

A számlakibocsátónak tehát adókötelezettség-növekedés esetén mindig önellenőriznie kell, ha azonban csökken az adókötelezettség, akkor önellenőrzés nélküli az elszámolás. Amikor önellenőrizni szükséges a különbözet elszámolásához, akkor azt az áfabevallást kell önrevíziózni, amikor az adókötelezettség eredetileg keletkezett (ez főszabály szerint a teljesítési időpont áfabevallását jelenti). A folyó időszaki belegörgetés a 2008-tól hatályos szabályok szerint azt jelenti, hogy ilyenkor abban a bevallási időszakban kell figyelembe venni a különbözetet, amikor a vevő kézhez veszi a korrekciós bizonylatot, amelynek teljesítéséhez elegendő azt bizonyítani a vonatkozó hatósági gyakorlat szerint, hogy a kibocsátó postára adta a helyesbítő számlát.

Lényeges, hogy a fizetendő adó csökkentését az áfaszabályozás szerint mindig kísélnie kell a bizonylat korrigálásának (adattartalma módosításának vagy érvénytelenítésének), azaz egy korrekciós bizonylat kiállításának, kivéve, ha az áfatörvény szabályai szerint az eredeti értékesítésről sem kellett számlát kibocsátani (mert pl. nyugtával kísért volt az eredeti értékesítés). Az adókötelezettség-csökkenés a számla kibocsátójánál önellenőrzés nélkül veendő figyelembe az aktuális időszakban.

Számlabefogadó

A korrekciós számla alapján a különbözetet a számla befogadója főszabály szerint a korrekciós számla kézhezvételének bevallásában veheti figyelembe, akár nő, akár csökken az általa korábban levont adó összege. Ha a korábban levont adó összege csökken, akkor fizetendő adót növelő tételként kell figyelembe vennie a bevallásban, külön soron a különbözetet. Ha az a kivételes eset történik, hogy a kibocsátott korrekciós bizonylat akár a kibocsátó, akár a befogadó hibájából nem kerül figyelembevételre legkésőbb a korrekciós számla kibocsátását követő hónapot tartalmazó bevallási időszakban a befogadónál, akkor erre az időszakra önellenőrzést kell végrehajtania.

3. Milyen esetben esik a számlakibocsátónál elektronikus adatszolgáltatás alá a számlahelyesbítés?

2018. július 1-jétől az elektronikus adatszolgáltatásban szerepeltetni kell a **módosító számlákat, számlával egy tekintet alá eső bizonylatokat, ha** akár a módosítást megelőzően, akár azt követően **az áthárított adó összege eléri a 100 000 forintot. A módosító és érvénytelenítő számlákról is kell tehát adatot szolgáltatni**, ha belföldi adóalany által belföldi adóalany felé kiállított, 100 000 forint adótartalmat elérő alapszámlát érinti a számlahelyesbítés vagy a módosítással éri el az áfa összege az értékhatárt. Ez alapján alapvetően két eset lehetséges:

- Az **eredeti számla áfatartalma nem éri el a jelentéstételi összeghatárt**. Mivel az eredeti számla áfatartalma önmagában nem éri el az összeghatárt, az eredeti számláról nem szükséges adatot szolgáltatni. Az eredeti számla módosításra kerül, melynek eredményeképpen a számla áfatartalma meghaladja a jelentési összeghatárt. Ilyen esetben a módosító számláról/számlával egy tekintet alá eső okiratról adatot kell szolgáltatni, annak ellenére, hogy az eredeti számla nem lett jelentve. Ennek ellenére ilyenkor sem kell utólag jelenteni az eredeti számlát. Azt a tényt, hogy olyan módosító számláról történik adatszolgáltatás, amelynek az eredetije nem esett adatszolgáltatás alá, az adatszolgáltatásban egy speciális értékkel kell jelezni (a „modify Without Master” elem „true” értéket kap). Figyeljünk arra, hogy ilyen esetben is kötelező az adatszolgáltatásban szerepeltetni az eredeti számla hivatkozási számát, hiszen az min-

den esetben kötelező kelléke a helyesbítő számlának/számlával egy tekintet alá eső okiratnak.

- **Az eredeti számla áfatartalma eléri a jelentéstételi összeghatárt.** Amennyiben az eredeti számla áfatartalma már önmagában eléri az összeghatárt, az eredeti számla annak kiállításakor már adatszolgáltatás alá esett. Ha ennek az eredeti számlának olyan módosítására kerül sor, melynek eredményeképpen a számla áfatartalma már nem haladja meg a jelentési összeghatárt, a módosító okiratról akkor is adatot kell szolgáltatni, annak ellenére, hogy az eredeti számla áfatartalma a jelentési összeghatár alá csökken. Az az eset is adatszolgáltatás alá esik természetesen, amikor a módosítás eredményeképpen továbbra is meghaladja a számla áfatartalma az összeghatárt. Ez azt jelenti, hogy **ha egy eredeti számla adatszolgáltatásra került, akkor annak minden módosítása adatszolgáltatás alá esik.**

Fontos arra is figyelemmel lenni, hogy a 100 000 forintos adóértékhatárt a **2018. július 1-je előtt kiállított számla 2018. július 1-jét követő korrekciójánál is figyelni kell. Adatszolgáltatás alá esik** ugyanis a 2018. július 1-je előtt kiállított alapszámla július 1-jét követő módosítása, amennyiben akár a módosítást megelőzően, akár azt követően **elérte az áfatartalom a 100 000 forintot.** Ez a másik eset, amikor az adatszolgáltatásban a „modify Without Master” elem „true” értéket kap, tehát az adatszolgáltatás során közölni kell a rendszerünknek, hogy olyan módosító számláról kerül sor adatszolgáltatásra, amelynek az alapszámlája nem esett adatszolgáltatás alá. (Más esetben nincs lehetőség ennek az elemnek „true” értéket adni, de ebben a két esetben kötelező így jelteni.) De ilyen esetben is kötelező kelléke a módosító számlának és az adatszolgáltatásnak a hivatkozási szám.

Fontos tudni, hogy ha egy adóértékhatárt elérő alapszámlának olyan módosítására kerül sor, amely adóalapot/adóösszeget nem érint, a módosító számlára vonatkozó jelentéstételei kötelezettség ilyen esetben is fennáll.

Az online számlaadat-szolgáltatás során az alábbiakra van lehetőség, illetve ezeket a kategóriákat kell megkülönböztetni:

- adatszolgáltatás **számláról** (eredeti számláról);
- adatszolgáltatás **számla módosításáról** (számlával egy tekintet alá eső okirat);
- adatszolgáltatás **számla érvénytelenítéséről** (számlával egy tekintet alá eső okirat).

Eddig nem volt jelentősége, hogy módosító számlával vagy érvénytelenítő számla és új számla kombinációjával módosítunk, azonban az új rendszerben az adatszolgáltatás során egyértelműen el kell határolnunk egymástól a két módosító bizonylatot.

Figyelem! A számlával egy tekintet alá eső okirat is számla – vagy számlázóprogramos vagy nyomdai formátumban lehet csak kiállítani, sima word formátumban nem – tehát arról is adatot kell szolgáltatni, ha beleesik az adóértékhatárba és beföldi adóalany a számla befogadója.

Ugyan elméletileg eddig is érvényes volt az a szabály, hogy alapszámla nem lehet negatív végösszegű, kizárólag a módosító/érvénytelenítő számla lehet negatív előjelű, de a gyakorlatban mégis volt olyan eset, amikor – ugyan szabálytalanul – de nem módosító számlaként negatív előjelű számlát állítottak ki. Ez a lehetőség a gyakorlatban is megszűnt az elektronikus adatszolgáltatás alá eső számláknál. A rendszer ugyanis úgy épül fel, hogy „error”, azaz érvénytelen lesz az olyan negatív végösszegű számlára vonatkozó adatszolgáltatás, amelynél a hivatkozási szám rovatban nem szerepel adat. (Az ilyen számla ugyanis nem minősül helyesbítő/érvénytelenítő számlának.)

4. Módosítóbizonylat-típusok

4.1 Stornó/érvénytelenítő számla

A stornó/érvénytelenítő számla gyakorlatilag az eredeti számlával megegyező tartalmú, csak negatív előjelű számla. Amennyiben nem a számla teljesítési időpontját szeretnénk javítani, akkor a stornó/érvénytelenítő számlán az eredeti teljesítési időpontot kell szerepeltetni.

Felhívjuk arra a figyelmet, hogy ugyan nem ütközik az áfatörvény rendelkezéseibe, ha valamilyen adóalapot vagy adóösszeget érintő módosítást bizonylatolunk stornó/érvénytelenítő számlával, majd a helyes adatokról egy új normál számlát állítunk ki, azonban ha így járunk el, nagyon nehéz megfelelni annak az áfatörvénybeli rendelkezésnek, ami előírja, hogy adóalap/adó csökkenése esetén önellenőrzés nélkül a folyó időszakban kell figyelembe venni a csökkenést. Ezért a stornó/érvénytelenítő számlával és utána új normál számlával való módosítást (tehát amikor nem egy módosító számlával, hanem két számlával végezzük el a bizonylatkorrekciót) olyan esetben célszerű alkalmazni, amikor valamilyen nem

adóalapot/adót érintő adatát módosítjuk a számlának (pl. teljesítési időpont, vevő neve, címe stb).

A számlát érvénytelenítő okirat kiállításáról történő adatszolgáltatás esetén az adatszolgáltatás XML-jében a „STORNO” értéket kell megjelölni.

A fejlesztői specifikáció tanúsága szerint stornó bizonylat esetén az adatszolgáltatásnak az eredeti számlán szereplő tételek adatait kell tartalmaznia, a mennyiségeket ellentétes előjellel szerepeltetve (ebből eredően **tipikusan negatív tételek össze- sen adatokkal**). Tehát **tételszinten szükséges negatív előjellel érvényteleníteni a számlát**, mivel a specifikáció szerint az ellentétes előjelű számlatételek sorszámozása folytatólagos sorszámot kap, az eredeti számla tételeinek sorszámozását folytatva. Továbbá, az eredeti számla összegző adataiban szereplő összegek az eredetihez képest ellentétes előjellel kell, hogy szerepeljenek.

A stornó/érvénytelenítő számla lehetséges alkalmazási köre, esetei:

- **Nem követi új bizonylat kiállítása**, mert a gazdasági esemény nem valósult meg vagy nem a felek között valósult meg.
- **Követi új bizonylat kiállítása** a megvalósult gazdasági eseménynek megfelelő tartalommal.

Módosítás stornó + új számlával ugyanazon vevő felé:

- A stornó számlára és az új számlára is kötelező felvezetni az eredeti számla sorszámát hivatkozási számként.

Ez alól kivétel, azaz a stornó/érvénytelenítő számlát követően kiállított **új számlán nem kell hivatkozni az eredeti számla sorszámára a következő három esetben** (természetesen a stornó/érvénytelenítő számlának még ezekben az esetekben is kell tartalmaznia hivatkozást az eredeti számlára):

- **Nem valósult meg a számlában feltüntetett gazdasági esemény:**

Ha nem volt ügylet és úgy került sor számlakiállításra és áfa felszámítására, azaz az áfatörvény 55. § (2) bekezdése szerinti eset valósul meg, akkor csak abban az esetben nem kell a szóban forgó adót megfizetni, ha a társaság érvényteleníti az eredeti számlát. Tehát a **stornó számla** egyértelműen az előző számla korrekciója, **abban utalni kell az eredeti számla sorszámára** az Áfa tv. 170. §-a alapján. De **ha a megvalósult ügyletről mégis kiállításra kerül egy számla ugyanazon számlabefogadó felé**, az nem lesz ennek a módosítási

láncnak az eleme, még akkor sem, ha eredetileg az volt a szándéka a társaságnak, hogy erről az ügyletről állítson ki számlát, azonban a végeredmény helytelen lett. **Az új számlában ilyenkor nem kell feltüntetni** az eredeti számla sorszámát, amely egy meg nem valósult ügyletre vonatkozik.

- **Számlakiállítás nem megfelelő vevő részére:**
Ebben az esetben megvalósult a számlában jelzett gazdasági esemény, azonban rossz vevő felé került kiállításra a számla. Ilyenkor van egy eredeti számla X vevő felé. Ezt szükséges érvényteleníteni egy Áfa tv. 170. §-a szerinti stornó/érvénytelenítő számlával, **amin fel kell tüntetni a hivatkozást az eredeti számlára**, hiszen ez a kettő összetartozik, a hivatkozás az Áfa tv. 170. §-a szerinti kötelező kellék. **Amikor kiállításra kerül a helyes számla Y vevő felé, azon nem kell szerepeltetni** az előző számlákra való hivatkozást, hiszen ez már egy önálló ügylet, önálló bizonylat, nem korrekció.
- **A számla hibájának észlelése a vevőnek történő megküldést megelőzően:**

Amennyiben bármilyen hibában szenved a számla (valamely adata hibás, így például az adóösszeg, adóalap) **és még kiküldés előtt erre rájön az adóalany**, akkor ezt a számlát szükséges érvényteleníteni, azaz egy ugyanilyen tartalmú negatív számlát kiállítani, amelyet szintén nem küld ki a társaság. Ezen a stornó számlán – bár nem valódi korrekciós számláról van szó, hiszen nem kerül kiküldésre **és az alapszámlát sem küldték ki** – erősen javasolt hivatkozni az eredeti számlára annak érdekében, hogy az elektronikus adatszolgáltatás során a NAV-nál összefussanak az eredeti számlával a korrekciós adatok. (Hiszen ne felejtjük el, hogy számlázóprogramos számlázásnál, amennyiben elektronikus adatszolgáltatás alá esik az eredeti számla, akkor fizikai előállítását követően azonnal átkerülnek a NAV-hoz az adatok, függetlenül attól, hogy annak a vevő részére történő kiküldésére nem kerül sor.) Ezt követően kiállítják az új, helyes adattartalmú számlát. Ilyen esetben az **új, helyes adattartalmú számlán nem kell hivatkozni** az eredeti számlaszámra.

4.2 Módosító/helyesbítő számla, számlával egy tekintet alá eső okirat

A számlahelyesbítés másik módja, amikor **egyetlen bizonylattal** korrigálunk. Nincs jelentősége annak,

hogyan nevezzük el ezt a korrekciós bizonylatot, a lényeg, hogy egyértelműen kiderüljön belőle, hogy ez egy korábbi számlát módosító bizonylat és az is, hogy melyik korábbi számlát módosítja. Így ide tartoznak a helyesbítő számlák, a jóváíró számlák, a módosító számlák és a számlával egy tekintet alá eső okiratok is. Mint korábban írtunk már erről, bármilyen számlaadatot is módosítunk, azt kizárólag számlázóprogramos számlával vagy nyomdai számlával tudjuk megtenni. Ennyiben – ahogy az áfatörvény ki is hangsúlyozza – a számlával egy tekintet alá eső okirat is számla.

Ezeket a módosító számlákat/számlával egy tekintet alá eső okiratokat nem szükséges megismételni az eredeti számla azon adatait, amelyek nem módosulnak (persze nem kifogásolható, ha megismételjük), elegendő csak az eltéréseket szerepeltetni. Mindig hivatkozni kell azonban az eredeti számla sorszáma.

Amennyiben elektronikus adatszolgáltatás alá esik a módosító számla, az adatszolgáltatás XML-jében a „MODIFY” értéket kell feltüntetni. A módosító okiratról történő adatszolgáltatásra is igaz (sajnos csak elméletben), hogy kizárólag azokat az adatokat kötelező szerepeltetni, amelyek az eredeti számlán (azt az esetleges korábbi módosító okiratokkal együtt tekintve) módosulnak.

Az alábbi példa jól szemlélteti, hogy mekkora szabadságot élveznek az adóalanyok a módosító számla, számlával egy tekintet alá eső okirat adattartalma tekintetében.

Egy korábban kiállított, öt tételből álló számlán, annak negyedik tételeként téves terméket tüntettek fel. A számlán a ténylegesen eladott 1 darab „F termék” helyett 4 darab „D termék” szerepel.

Az adóalany a tévedést az alábbi módokon korrigálhatja:

- módosító tételként –4 darab „D termék”, illetve 1 darab „F termék” szerepel. Ezen módosításról történő adatszolgáltatásban a társaság újabb tételként szerepelteti a –4 darab „D terméket”, illetve az 1 darab „F terméket”;
- feltüntetésre kerül, hogy az eredeti számla negyedik tétele helyesen 1 darab „F termék” tartalmaz, annak helyes adataival.

Azonban az alapszámlára való hivatkozás nem mellőzhető egyik esetben sem.

5. Problémás kérdések a számlamódosításra vonatkozó adatszolgáltatásnál

Kijelenthető, hogy a NAV rendszere egyes számlamódosítások esetében az áfatörvény által előírtnál bővebb adattartalomról vár adatszolgáltatást. Ezeknek az adatoknak nem kell feltétlenül megjelenni a számlán, csak az adatszolgáltatásban. Az más kérdés, hogy ennek a jelentési kötelezettségnek a keretében olyan technikai megoldásokat várnak el, amelyeket a gyakorlatban nem minden számlázóprogram illetve adatszolgáltató modul tud teljesíteni, annak ellenére, hogy elméletben lehetséges lenne nekik. Ilyenkor, ha a fejlesztő ezt nem tudja megoldani, akkor nekünk kell a számlamódosítás során az áfatörvényben előírtnál több adatot szerepeltetni a számlán, vagy az áfatörvény által megengedett liberális megoldásoktól tartózkodni (pl. csoportos számlahelyesbítés, teljesítési időpont elhagyása stb.).

Melyek a legproblémásabb esetek a módosító számlákra vonatkozó adatszolgáltatás során?

- A módosító számlák kezelése, ha csak egy tétel módosul vagy nem eredményez számszaki módosulást a korrekció.
- Számlakorrekció esetében jelenleg minden esetben újra le kell jelenteni a szállító adószámát és a szállító címét is, pedig az áfatörvény szerint nem kötelező elem.
- Módosító számla teljesítési időpontjáról akkor kötelező jelenteni, ha a számla fejlécében bármi módosul – pedig nem kötelező eleme a módosító számlának.
- Amennyiben egy számlasor valamilyen adata módosul (pl. mennyiség), az adott számlasorban minden adatot újra kell jelenteni (pl. megnevezés, egységár stb.). Ez az elvárás nincs összhangban az áfatörvénnyel, amely a módosító számlák tekintetében az elvártan jelentendőnél szűkebb adattartalmat határoz meg.
- A szűkített tartalmú számlával egy tekintet alá eső okirat kezelése az előbbieknél.
- A módosítási láncok kezelése.
- A csoportos helyesbítő számla kezelése.
- Alapszámla nem lehet negatív előjelű, csak a módosító/érvénytelenítő számla, akkor viszont mindig szükséges hivatkozási szám.
- A göngyöleg kezelése, az áruvisszavételek, a jóváírások kezelése.

5.1 A módosítási láncok kezelése

Adódhat olyan helyzet, hogy egy alapszámlát egynél többször kell módosítani. Ezeket az eseteket hívjuk módosítási láncnak.

Eddig nem volt igazán jelentősége, hogy hogyan neveztük a módosító számlát (érvénytelenítő vagy módosító számlának), most azonban az elektronikus adatszolgáltatás bevezetésével vannak olyan esetek, amikor ennek jelentősége van. Az egyik ilyen eset a módosítási láncoknál merül fel. Abból kell kiindulnunk, hogy – mint ahogy korábban szó volt róla – a módosító számlákra vonatkozó adatszolgáltatás során előre meg kell adni, hogy érvénytelenítő vagy módosító számlára vonatkozik-e az adatszolgáltatás.

Úgy épül fel az adatszolgáltatási rendszer, hogy amennyiben olyan alapszámla kerül érvénytelenítésre – azaz stornó/érvénytelenítő számlával módosításra –, amelyhez kapcsolódik módosító számla vagy számlák, akkor minden arra az alapszámlára vonatkozó módosító számla is automatikusan érvénytelenítésre fog kerülni az adatszolgáltató rendszerben. Ebben az esetben a helyes adatok szolgáltatásának tartalmaznia kell a módosító számlákat is. Ebből következik az is, hogy módosító számla nem módosítható érvénytelenítő számlával, csak egy újabb módosító számlával, mivel az érvénytelenítő számla nemcsak az utolsó módosítást annulálja, hanem az egész módosítási láncot, beleértve az alapszámlát is. Erre érdemes figyelni.

A módosítási láncoknál az áfatörvény szerint bárhányadik módosító számla kerüljön is kiállításra, a módosító számlán mindig az eredeti számla sorszáma kell hivatkozni, az előző módosító számla sorszáma nem kell hivatkozni. Ennek ellenére elektronikus adatszolgáltatás alá eső módosításnál a specifikáció szerint szükséges az alapszámla mellett az előző módosító számla sorszámaról is adatszolgáltatást teljesíteni. (Ha ezt másképpen nem tudja megoldani a rendszerünk, akkor rá kell írunk a módosító számlára, annak ellenére, hogy az áfatörvény szerint nem kötelező elem.)

Az elektronikus adatszolgáltatás alá eső számlákra vonatkozó értékhatár figyelése sem egyszerű a módosítási láncoknál. Az értékhatárt mindig az előző módosításhoz képest figyeljük, mivel az áfatörvény szerint akár a módosítást megelőzően, akár azt követően éri el az ügylet áfatartalma a 100 000 forintot, az adott módosítási számla

adatszolgáltatás alá esik. Ez a gyakorlatban a következőket jelenti. Vegyünk például egy olyan alapszámlát, amelynek adóösszege nem éri el az értékhatárt. Ezt az alapszámlát nem kell jelenteni. Ha ennek az alapszámlának az első módosító számlájával eléri az ügylet az adóértékhatárt, akkor ezt a módosítót jelenteni kell, mert a módosítást követően elérte az értékhatárt. Tételezzük fel, hogy ennek az alapszámlának van egy második módosító számlája, amellyel a jelzett értékhatár alá csökken az adóösszeg. Ezt a második módosító számlát is jelenteni kell, mert ugyan a módosítást követően adóértékhatár alá került az ügylet, azonban a módosítást megelőzően – az első módosító számlával – az adóértékhatárt elérte az ügylet. Tegyük fel, hogy kibocsátásra kerül egy harmadik módosító számla, amellyel tovább csökken az áfatartalom. Ezt a harmadik módosítót nem kell jelenteni, mert ennél már sem a módosítást megelőzően, sem azt követően nem érte el az ügylet áfaösszege a 100 000 forintot.

5.2 Csoportos számlahelyesbítés

Elvileg továbbra is adott az a lehetőség, hogy több korábbi számlát is lehet egyetlen (összevont) ún. csoportos korrekciós számlával korrigálni, **amennyiben az azok eredményeként elszámolandó adókülönbözöt ugyanabba a bevallási időszakba esik.** Ebből következően:

- ha a helyesbítés eredményeként **nő a fizetendő adó**, akkor **csak ugyanazon bevallási időszaki** teljesítési időpontú számlákat lehet csoportosan helyesbíteni (mivel önellenőrzés szükséges);
- ha a helyesbítés eredményeképpen **csökken a fizetendő adó**, akkor **eltérő bevallási időszaki** teljesítési időpontú számlákat mindig lehet egy bizonylattal korrigálni (nincs önrevízió) attól függetlenül, hogy milyen okból csökken a fizetendő adó.
- ha a helyesbítés **nem eredményez adó-, adóalap-eltérést, eltérő bevallási időszaki** teljesítési időpontú számlák korrigálhatóak **összevontan** (nincs önrevízió)

Azonban valamennyi helyesbítéssel érintett számlaszámra utalni kell és valamennyit jelenteni kell az elektronikus adatszolgáltatás során. (A módosító számlán ebben az esetben sem kötelező teljesítési időpontot szerepeltetni.)

Ennek az elméletnek a gyakorlati megvalósítása az elektronikus adatszolgáltatás bevezetésével sok

adóalanynál érthető módon nehézségekbe ütközik. A nehézségek egyrészt abból adódnak, hogy *valamennyi* hivatkozási számról adatot kell szolgáltatni. Amennyiben nincs valamennyi hivatkozási szám külön kiemelve a megfelelő rubrikában (mert például a számlázóprogram nem képes kezelni ennyi hivatkozási számot), és a többi hivatkozási szám a számla szöveges részében szerepel, akkor technikailag szinte lehetetlen megoldani, hogy bekerüljön az adatszolgáltatásba az összes korábbi számlahivatkozás. Ilyen

esetben az adatszolgáltatás alá eső számlák tekintetében a gyakorlatban nem tud alkalmazni csoportos korrekciós számlát az adóalany.

További probléma, hogy ugyan egy darab módosító számlával korrigálunk, de a fejlesztőnek ügyelni kell arra, hogy valamennyi korábbi számlára vonatkozóan külön XML-ben kell teljesülni az adatszolgáltatásnak, függetlenül attól, hogy egy módosító számla van.

Dr. Csátaljay Zsuzsanna

BONÁ CZ ZSOLT ROVATA

A TOVÁBBÉRTÉKESÍTÉSI CÉLÚ BESZERZÉS FOGALMA

Az Áfa tv. 124. §-a bizonyos termékek esetén tiltja a beszerzést terhelő áfa levonását, ha a beszerzés nem továbbértékesítési céllal történt. A vállalkozások „hajlamosak” arra, hogy az említett fogalmi meghatározást nem szövegének megfelelően értelmezzék, s a saját célú hasznosítás, használat megvalósulását figyelmen kívül hagyják. A Kúria több ítéletében is leszögezte, hogy a saját célú használat és/vagy hasznosítás esetén nincs szó továbbértékesítési célú beszerzésről, amely következtében a beszerzést terhelő áfa nem vonható le. A vállalkozások gyakran a termék későbbi adóköteles értékesítését tévesen olyan körülménynek tekintik, amely alátámasztja a beszerzést terhelő áfa levonhatóságát.

Az Áfa tv. 259. § 22. pontja szerint továbbértékesítési célról akkor van szó, ha az adózó a mástól beszerzett terméket saját használat vagy egyéb módon történő hasznosítás nélkül értékesíti, s a termék az értékesítéskori használati értékében legfeljebb csak a kereskedelemben szokásos értékváltozás miatt tér el a szerzéskori használati értékétől.

Az értelmező rendelkezés alapján a továbbértékesítési cél a saját használat vagy egyéb módon történő hasznosítás bekövetkezése folytán hiúsul meg, függetlenül attól, hogy az milyen módon és időtartamban valósul meg.

A saját használat akkor is bekövetkezik, ha a munkáltató engedi, hogy a terméket alkalmazottja, illetve vele munkavégzésre irányuló egyéb jogviszonyban álló személy vagy bármely más személy térítésmentesen (ingyen) saját céljára használja.

Az Áfa tv. 124. § (1) bekezdés d) pontja szerint nem vonható le a személygépkocsit (ide nem értve a halottszállító személygépkocsit) terhelő előzetesen felszámított adó.

Az Áfa tv. 125. § (1) bekezdés a) pontja alapján az Áfa tv. 124. §-ától eltérően levonható az áfa a 124. § (1) bekezdésének a)–g) és i)–k) pontjaiban említett esetekben, ha a termék igazoltan továbbértékesítési célt szolgál.

Tipp

A beszerzést terhelő áfa a személygépkocsi beszerzése után a beszerző által fizetendő áfa is (pl. új közlekedési eszköz – Áfa tv. 259. § 25. pont – beszerzése más tagállamból vagy nem új személygépkocsi beszerzése, amely Közösségen belüli termékbeszerzés jogcímén áfaköteles), mivel az előzetesen felszámított adónak minősül. A be-

vezetőben említett adólevonási tilalom a fizetendő áfa levonható adóként történő elszámolását sem teszi lehetővé.

A Kúria Kfv.I.35.448/2016/10. számú ítélete

Az alperes felülvizsgálati kérelmét elbíráló Kúria szerint a jogeset lényege a továbbértékesítési célú beszerzés fogalmi vizsgálata.

A Kúria ítéletében több indokot is felhozott, amely alapján a perbeli esetben a felperes által beszerzett személygépjármű vonatkozásában a továbbértékesítési cél megvalósulása nem állapítható meg.

Az Áfa tv. 259. § 22. pontjában meghatározott definíció kettős, együttes feltételrendszert támaszt ennek megvalósulása tekintetében, mégpedig a beszerzett termék saját használatának vagy hasznosításának kizártságát, illetve az értékesítési értéknek mindössze a kereskedelemben szokásos értékváltozását a beszerzési értékhez képest.

A feltételek közül bármelyik hiánya esetén kizárt a továbbértékesítési cél fennállása, a perbeli esetben pedig mindkét fogalmi kritérium hiányzott.

Egyrészt a gépjármű felperes általi használatának megvalósulása nem volt vitatott, az a rendelkezésre állt iratokból (különösen a beszerzésről kiállított számlából, a felperes könyvviteli nyilvántartásából, a személygépkocsi felperes általi értékesítésével kapcsolatban megkötött adásvételi szerződésből) kétséget kizáróan megállapítható volt.

A felperes beszerzéskor fennálló akarata (nyilatkozata szerint értékesíteni kívánta a személygépkocsit) nem elegendő az adólevonási jog gyakorlásához (Kúria Kfv.V.35.785/2014/5. számú ítélete).

Másrészt a továbbértékesítési cél a gépjármű beszerzési és értékesítési ára közötti különbség nagysága okán is kizárt volt. A perbeli esetben megállapítható különbség nem minősülhetett a kereskedelemben szokásos értékváltozásnak, ugyanis ennek nagysága – 12 793 560 forint – egyértelműen a gépjármű felperes által történt használatából következett.

A Kúria releváns körülményként értékelte, hogy a felperes nem tudta bizonyítani azt sem, hogy a használat kizárólag az értékesítés érdekében történt volna (potenciális vevőhöz vitte volna, tesztvezetés stb.).

A Kúria álláspontja szerint a felperes téves jogértelmezést képviselt, amikor annak a körülménynek nem tulajdonított jelentőséget, hogy a beszerzett gépjármű a felperes könyvviteli nyilvántartásában

tárgyi eszközként szerepelt. Ugyanis a személygépkocsi tárgyi eszközként nyilvántartásba vétele is a saját célú használat megvalósulását támasztja alá.

A Kúria kiemelte, hogy az ügy eldöntése szempontjából ezek a körülmények nem bírtak relevanciával, ugyanis a továbbértékesítési cél hiánya már az egyéb tényállási elemek alapján is megállapítható volt.

A Kúria felhívta a figyelmet arra, hogy a gépjármű használata vagy hasznosítása olyan objektív tény, amelynek megtörténte már önmagában kizárja annak az áfatörvényben meghatározott továbbértékesítési céllal történő értékesítését.

A Kúria ítéletében hivatkozott a továbbértékesítést szolgáló használat hiányára (potenciális vevő részére történő bemutatás, tesztvezetés biztosítása). Az ítélet ezen kitétele nem értelmezhető oly módon, hogy a tesztautók esetében a továbbértékesítési cél megállapítható. A Kúria Kfv.V.35.785/2014/5. számú ítélete szerint a tesztautók (alapvetően az értékesíteni kívánt gépjármű bemutatásának, kipróbálásának érdekében beszerzett személygépkocsi) esetében továbbértékesítési cél nem állapítható meg, s a döntését a következőkkel indokolta.

Az Áfa tv. 259. § 22. pontja szerint a hasznosítás megvalósult azzal, hogy a tesztautókat a potenciális vásárlók használhatták.

Az adólevonási jog értékelésénél a személygépkocsi értékesítésének kereskedelmi gyakorlata és annak gazdasági racionalitása (a megvásárolni kívánt autók kipróbálhatósága egy olyan eleme az értékesítésnek, amelynek elvonásával maga az értékesítés hiúsulna meg, ennek elkerülése érdekében a potenciális vevők részére ezt biztosítani kell) nem vehető figyelembe.

A használattal járó nyilvánvaló értékcsökkenés nem minősülhet szokásos értékváltozásnak, tekintettel arra, hogy ugyanis nem bevett gyakorlat a kereskedelemben, hogy az árut – akár kipróbálás céljából – használja a reménybeli vevő.

A számviteli törvény értelmében a tesztautók használatba vételük miatt a beszerzés és az értékesítés között nem maradtak változatlan állapotban, ezáltal készletnek sem minősültek. Az Sztv. szerinti minősítésnél nem az a lényeges körülmény, hogy változik-e az értéke vagy sem, hanem az a releváns, hogy a készlet a felhasználásáig változatlan állapotban maradjon vagy sem.

A tesztautó alkalmas arra, hogy egy éven túl szolgálja az adott vállalkozás tevékenységét, s ennek alap-

ján a számviteli törvény előírásainak alkalmazásában a tesztautók tárgyi eszköznek minősíthetők.

A terméknek a továbbértékesítéskor meg kell felelnie a továbbértékesítési célhoz kapcsolódóan előírt törvényi feltételeknek (saját használat vagy egyéb módon történő hasznosítás nélküli állapotban lehet eladni, a kereskedelemben szokásos értékváltozás miatti értéken).

A tesztautók egyéb módon történő hasznosítása és emiatt a kereskedelemben nem szokásos értékváltozás bekövetkezése eredményeként azok tekintetében a továbbértékesítési cél nem teljesült.

A személygépkocsi értékesítésének adóköteles számlázása nem teremti meg az adólevonási jogot

A továbbértékesítési célú beszerzés fennállása ténykérdés, amelynek hiányát nem pótolja az értékesítés áfás számlázása.

Amennyiben megállapítható a saját használat, hasznosítás megvalósulása, akkor továbbértékesítési célú beszerzés hiányában a beszerzést terhelő áfa tekintetében adólevonási jog nem gyakorolható.

Az adólevonási tilalom visszamenőlegesen is érvényesül. Tegyük fel, hogy az adózó ténylegesen továbbértékesíteni kívánta a beszerzett személygépkocsit, s erre alapozva a beszerzést terhelő áfát levonta, de az értékesítést megelőzően sor került a saját célú használatra, hasznosításra. A továbbértékesítési cél megghiúsulása következtében az adólevonási jog visszamenőlegesen enyészik el, ezért az adózó adólevonási jogát visszamenőleg veszti el, így a levonható adót abban a bevallási időszakban kell törölni, amelyben az elszámolásra került.

Előállhat az a helyzet is, hogy az adózó saját célú használatra kívánta beszerezni a személygépkocsit, de az nem valósul meg, és saját célú használat és hasznosítás nélkül annak értékesítése megtörténik. Ekkor az adózó utólag adólevonási jogot gyakorolhat, tekintettel arra, hogy a továbbértékesítési célú beszerzés tényállása fennáll. Adólevonási jogát az annak keletkezését magában foglaló bevallási időszakra vonatkozóan önellenőrzés útján is gyakorolhatja, de ez akkor nem javasolható, ha ennek következtében az adómegállapításhoz való jog elévülésének időpontja kitolódik.

TIPP

Amennyiben az adózó saját javára nyújt be önellenőrzést, akkor az elévülés megszakad, s azt az önellenőrzés benyújtásának napját magában foglaló év utolsó napjától kell számítani.

TIPP

Ha az adózó az adólevonási jog keletkezését magában foglaló naptári év utolsó napjáig benyújtja az önellenőrzést, akkor az elévülés ténylegesen nem szakad meg, hiszen az elévülés számítása alapesetben és az önellenőrzés miatt is az adólevonási jog keletkezését magában foglaló naptári év utolsó napjától kezdődik.

2016. január 1-jétől hatályos szabály szerint, ha az adózó adólevonási jogát annak keletkezésének napját magában foglaló évet követő év utolsó napjáig nem gyakorolta, akkor azt csak önellenőrzés útján gyakorolhatja azon bevallási időszakra, amelyben az adólevonási jog megnyílt. Ekkor viszont az elévülés időpontja mindenképpen kitolódik.

Ha a személygépkocsi saját célú használata, hasznosítása bekövetkezett, akkor annak értékesítése belföldön (a jármű az ügylet következtében belföldön marad) az Áfa tv. 87. § b) vagy c) pontja alapján adómentes (e két jogszabályhely kifejezetten személygépkocsi értékesítésére vonatkozik). Az Áfa tv. 87. § b) pontja akkor irányadó, ha a beszerzést áfa terhelte, 87. § c) pontja pedig akkor, ha a beszerzés során áfa nem merült fel.

Az Áfa tv. 87. §-ában foglalt adómentességek nem jogosítanak adólevonásra, ezáltal a beszerzést terhelő áfa felmerülése esetén annak utólagos levonása akkor sem lenne lehetséges, ha a tételes tilalom nem állna fenn.

Amennyiben az adózó a belföldi értékesítést áfásan számlázza, akkor ez nem változtatja meg az értékesítés adójogi megítélését, mivel az Áfa tv. 87. § b), c) pontja tárgyi adómentességet fogalmaz meg, amely feltétlenül érvényesül, s e helyett az adófizetés nem választható.

TIPP

A saját célú hasznosítás, használat megvalósulása esetén is a későbbi értékesítésre alkalmazható az Áfa tv. 89. §-a és 98. §-a szerinti adómentesség (feltéve, hogy ennek feltételei is fennállnak), de ez sem teremti meg az utólagos adólevonás lehetőségét, mivel az adólevonási tilalom a továbbértékesítési célú beszerzés hiányán „alapul”, amely az értékesítés adójogi megítélésétől független körülmény.

Bonác Zsolt
adószakértő

FÉM HULLADÉK FORMÁJÁBAN ÉRTÉKESÍTETT TERMÉK

Káresemény következtében előállhat az a helyzet, hogy a vállalkozás könyveiben készletként vagy tárgyi eszközként kimutatott eszköz az Áfa tv. 6. számú melléklete szerinti fémhulladékká válik, amelyet aztán ilyen formában értékesít. A vállalkozás üzletszerűen is foglalkozhat azzal, hogy eredeti rendeltetésének megfelelően nem használható termékeket szerez be, s azokat később az Áfa tv. 6. számú melléklete szerinti fémhulladékká alakítja át, majd ilyen formában értékesíti. A cikkben mindkét esetre vonatkozóan ismertettem az értékesítésnél irányadó adózási szabályokat és a beszerzésre vonatkozó adólevonási szabályokat.

Az áfatörvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 142. § (1) bekezdés d) pontja szerint az Áfa tv. 6. számú mellékletében felsorolt termékek (továbbiakban: fémhulladékok) értékesítése esetében a fordított adózás az irányadó, feltéve, hogy mindkét fél belföldön nyilvántartásba vett, adófizetésre kötelezett áfa-adóalany (ide értve az eva alanyát is).

Adózási szempontból kizárólag az a releváns, hogy az értékesítés tárgyát képező termék a fémhulladékok közé sorolható és az ügyletben részt vevő felek tekintetében a fordított adózás alkalmazásához szükséges feltételek fennállnak.

A fordított adózás alkalmazását nem zárják ki többek között a következő körülmények:

- a termék hogyan „vált” fémhulladékká;
- a fémhulladékok értékesítéséhez hatósági engedély (bejelentés) szükséges, amellyel az értékesítő nem rendelkezik;
- az értékesítő tevékenységi körei között a fémhulladékok értékesítése nem szerepel, bár az erre vonatkozó bejelentést meg kellett volna tennie;
- az eladó eseti értékesítést hajt végre, vagy a fémhulladékok értékesítését rendszeresen végzi.

Káresemény folytán fémhulladékká vált termék

A vállalkozás részéről felmerülhet az a jogértelmezés, hogy az értékesítésre a különbözet szerinti adózás szabályait alkalmazza, mivel a káreseménnyel érintett terméket az Áfa tv. 216. §-ában felsorolt személyek valame-

lyikétől szerezte be, ezáltal a beszerzés során általános forgalmi adó nem merült fel.

A különbözet szerinti adózás alkalmazásához azonban az is szükséges, hogy a termék beszerzésére az Áfa tv. 259. § 22. pontjában megfogalmazott továbbértékesítési célból kerüljön sor.

Az értelmező rendelkezés alapján továbbértékesítési célú beszerzésről több okból kifolyólag sem beszélhetünk. Bármely ok fennállása azt eredményezi, hogy a különbözet szerinti adózást nem lehet alkalmazni.

Először is a termék a fémhulladékká „válása” során eredeti megjelenését és funkcióját elveszti, ezért annak saját használat, hasznosítás nélküli értékesítése nem valósulhat meg.

Másodszor a tárgyi eszköznek minősülő termék hulladékká „válása” esetén a saját célú használat tényállása megvalósult.

Harmadrészt a hulladékká történő feldolgozás következtében a termékben nem a kereskedelembe szokásos értékváltozás következik be.

Az előzőek alapján a káresemény folytán fémhulladékká vált termék értékesítése az Áfa tv. 142. § (1) bekezdés d) pontja alapján fordítottan adózik, feltéve, hogy az annak alkalmazásához szükséges előfeltétel fennáll.

Az előfeltétel hiányában a fémhulladék értékesítését 27% áfa terheli, de más tagállamba történő értékesítés esetén az Áfa tv. 89. § (1) bekezdésében, harmadik országba történő értékesítés esetén az Áfa tv. 98. §-ában foglalt adómentesség érvényesül, ha annak feltételei fennállnak.

Az értékesítésre nem alkalmazható az Áfa tv. 87. §-ban foglalt adómentesség, mivel annak feltételei a fémhulla-

dék tekintetében nem valósulhatnak meg [azt az értékesítést megelőzően kizárólag a 85. § (1) vagy a 86. § (1) bek. szerint adómentes termékértékesítéshez és szolgáltatásnyújtáshoz nem használták, egyéb módon nem hasznosították, így az Áfa tv. 87. § a) pontja nem irányadó; a vámtarifa-besorolás alapján személygépkocsinak sem tekinthető, így az Áfa tv. 87. § b) vagy c) pontja sem irányadó].

Az értékesítés tárgyát nem a tárgyi eszköz képezte, ezáltal az Áfa tv. 87. §-a nem alkalmazható azon az alapon, hogy azzal kapcsolatban annak valamely alpontjában foglalt tényállás megállapítható lenne.

Ugyanezen okból kifolyólag nem alkalmazható az Áfa tv. 136. §-a sem.

A káresemény bekövetkezése az Áfa tv. 153/D. § c) pontja alapján nem minősül az eredetileg levonható előzetesen felszámított adó összegét meghatározó tényezőzők utólagos változásának, így a termék beszerzését terhelő áfa továbbra is levonható „marad”, feltéve, hogy az áfalevonás feltételei fennálltak.

TIPP

Az Áfa tv. 153/D. § c) pontja alapján az adózónak bizonyítania kell azt, hogy az adólevonással érintett termék valóban káresemény folytán vált fémhulladékká.

Fémhulladékká váló feldolgozás céljából beszerzett termék

A különbözet szerinti adózás szabályait nem lehet alkalmazni, mivel a termék a fémhulladékká történő feldolgozása folytán eredeti megjelenését és funkcióját elveszti, ezért annak saját használat, hasznosítás nélküli értékesítése nem valósulhat meg.

Továbbá a fémhulladékká történő feldolgozás következtében a termékben nem a kereskedelemben szokásos értékváltozás következik be.

A fémhulladékká feldolgozott termék értékesítésére az Áfa tv. 142. § (1) bekezdés d) pontja alapján fordítottan adózás vonatkozik, feltéve, hogy az annak alkalmazásához szükséges előfeltétel fennáll.

Az előfeltétel hiányában a fémhulladék értékesítését 27% áfa terheli, de más tagállamba történő értékesítés esetén az Áfa tv. 89. § (1) bekezdésében, harmadik országba történő értékesítés esetén az Áfa tv. 98. §-ában foglalt adómentesség érvényesül, ha annak feltételei fennállnak. A fémhulladékká történő feldolgozás érdekében beszerzett termék esetében az eladó lehet:

a) magánszemély, aki nem áfa-adóalanyként értékesít (eseti ingó értékesítést hajt végre); vagy

- b) különbözet szerinti adózás szabályait alkalmazó adóalany; vagy
- c) az Áfa tv. 87. §-a alapján adómentesen értékesítő adóalany; vagy
- d) adókötelesen értékesítő adóalany.

Az a) esetben a magánszemély nem számíthat fel általános forgalmi adót, mivel az értékesítés során nem áfa-adóalanyként járt el. Ebből adódóan előzetesen felszámított adó hiányában az adólevonás lehetősége sem merülhet fel.

A b) esetben sem keletkezhet adólevonási jog, hiszen az eladó az értékesítésről kibocsátott számlában a különbözeti adózásra vonatkozó szabály folytán általános forgalmi adót nem tüntethet fel. Az Áfa tv. 222. § (1) bekezdés b) pontja alapján a viszonteladó ilyen minőségében kizárólag olyan számla kibocsátásáról gondoskodhat, amelyben áthárított adó, illetőleg a 83. §-ban meghatározott százaléérték nem szerepel.

A c) esetre hozható fel példaként, ha a fémhulladék-kereskedelemmel foglalkozó vállalkozás egy másik vállalkozástól személygépkocsit vásárol, amelyet az az értékesítést megelőzően cégautóként használt. Ebben az esetben az eladó az Áfa tv. 87. § b) vagy c) pontja alapján adómentes értékesítést hajt végre.

TIPP

A vállalkozásnak kiemelt figyelmet kell arra fordítania, hogy a b) és c) pontban említett esetben az eladó részéről nem kerüljön sor áfa áthárítására. Az adóhatóság adóellenőrzés során vélhetően azt az álláspontot foglalja el, hogy a különbözet szerinti adózás alkalmazási kötelezettsége folytán az eladónak nem volt jogalapja az áfa felszámítására, ezt a vevő kellő körültekintés esetén felismerhette volna, így azt nem vonhatja le.

A d) esetben viszont előzetesen felszámított adó felmerül.

A fordított adózással adózó ügylet is adólevonásra jogosító gazdasági tevékenységnek minősül.

A termék beszerzése a fordított adózással adózó ügylethez közvetlenül kapcsolódik, így az azt terhelő áfa levonásba helyezhető, feltéve, hogy nem áll fenn az adólevonásra vonatkozó tételes tiltás. A hulladékká történő feldolgozás nem eredményezi a beszerzett termék gazdasági tevékenységből való kivonását, így az Áfa tv. 11. § (1) bekezdése alapján áfafizetési kötelezettség nem keletkezik.

Tegyük fel, hogy egy vállalkozás telephelyén levő, használaton kívüli kazánját értékesítette, amelyet a vevő fémhulladékká dolgoz fel, majd azt értékesíti. Amennyi-

ben az eladó áfát köteles felszámítani, akkor azt a vevő levonásba helyezheti, mivel a kazánt olyan értékesítéshez szerezte be, amely adólevonásra jogosít. Amennyiben olyan termék beszerzése történik, amelyre vonatkozóan tételes tiltás áll fenn, akkor a beszerzést terhelő áfa nem vonható le. Az Áfa tv. 125. §-a a továbbértékesítési célú beszerzés esetén feloldja a tiltást, de az előzőekben tisztáztuk, hogy ez a tényállás nem állapítható meg.

A hulladékká átalakítás során a termék számviteli értelemben anyagnak minősíthető, hiszen az átalakítás során eredeti formáját, rendeltetését elveszti. Az Áfa tv. 125. §-a a hulladékká történő átalakítást nem említi, mint olyan körülményt, amely az Áfa tv. 124. §-ában említett tiltás alól felmentést biztosít.

Az adólevonási jog azon az alapon nem nyílik meg (utólag sem), hogy az értékesítés fordítottan adózik.

„A” Kft. fémhulladék-nagykereskedelemmel foglalkozik.

A társaság 2018. május hónap folyamán egy autóbérléssel foglalkozó cégtől megvásárolt több, korábban kizárólag ilyen célra használt, üzemképtelen, rendszámmal rendelkező személygépkocsit. Az eladó áfát köteles felszámítani a vételár után, hiszen a beszerzéshez kapcsolódóan adólevonási jog

illette meg, így az Áfa tv. 87. § b) pontja nem irányadó. „A” Kft. a gépjárműveket a megvételt követően kivonatta a forgalomból, majd fémhulladékká dolgozta fel.

„A” Kft. nem vonhatja le a beszerzést terhelő áfát, mivel továbbértékesítési célú beszerzésről nincs szó, ezért az Áfa tv. 124. § (1) bekezdés d) pontja alkalmazandó.

A járművek műszaki állapotától, használhatóságának mértékétől függetlenül az Áfa tv. alkalmazásában személygépkocsi vásárlása történt. Ugyanis a vámtarifabesorolás szempontjából nem releváns, hogy milyen műszaki állapotban van a gépjármű. Ezáltal, ha egy személygépkocsi közúti baleset folytán üzemképtelenné vált, akkor ilyen állapotában is változatlanul személygépkocsinak kell tekinteni.

Tipp

A beszerzett termék (áfát nem tartalmazó) vételárát nem lehet beruházásként könyvelni, mivel azt a beszerzőnek nem áll szándékában egy éven túl a tevékenységéhez használni, hiszen hulladékká kívánja feldolgozni.

Bonácz Zsolt
adószakértő

DR. CSÁSZÁR ZOLTÁN ROVATA

EGÉSZSÉGÜGYI SZOLGÁLTATÁSOK ADÓ ALÓLI MENTESSÉGE – UNIÓS ESETJOGI SZEMLE

Közérdekű jellegére tekintettel számos tevékenységet mentesít az adó alól a hatályos általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 85. §-a. Tekintettel arra, hogy a hozzáadottérték-adó rendszere közösségi szinten harmonizált, az egyes fogalmak mélyebb értelmét, az elhatárolási pontokat, a jogintézmények rendeltetését gyakran az Európai Unió Bíróságának (European Court of Justice, ECJ) esetjogából ismerhetjük meg részletesebben.

Háttér

A Magyarország 2004-es európai uniós csatlakozását követően született ítéletek szövegei elérhetők

magyar nyelven az ECJ hivatalos honlapján, a korábbiak azonban többnyire csak a korábbi hivatalos nyelveken. Ugyanakkor, az aktuális esetekben máig is hivatkozható uniós esetjog szerves részét képezik

az ezen ügyekben tett megállapítások is – attól függetlenül, hogy a bennük szereplő tényállás idején még nem a 2006/112/EK irányelv volt hatályban, hanem a gyakran csak „Hatodik irányelv” névvel illetett 1977/388/EGK irányelv (a Tanács hatodik irányelve a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás).

A Hatodik irányelv 13. cikke A részének (1) c) pontja tartalmazta a vizsgált jogesetekben szereplő tényállások keletkezésekor a vonatkozó adómentességi rendelkezést, ennek magyar szövege:

„(1) Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket [...]

c) azon egészségügyi ellátások, amelyeket az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlóí fejtenek ki; [...]

A hatályos magyar szabályozás

Annak érdekében, hogy könnyebben elhelyezzük az ECJ elé került kérdéseket és az alapügy tényállását, röviden idézzük a hatályos magyar Áfa tv. vonatkozó részletét [Adó alóli mentesség a tevékenység közérdekű jellegére tekintettel]:

„85. § (1) Mentés az adó alól:

b) az a szolgáltatásnyújtás és az ahhoz szorosan kapcsolódó sérült – vagy betegápolás és sérült – vagy betegszállítás, valamint az azokhoz szorosan kapcsolódó termékértékesítés, amelyet humán-egészségügyi ellátás keretében közszolgáltató – ilyen minőségében – teljesít;

c) az a szolgáltatásnyújtás és az ahhoz szorosan kapcsolódó sérült- vagy betegápolás, amelyet humán-egészségügyi – ideértve természetgyógyászatot is – tevékenységet végző – ilyen minőségében – teljesít; [...].”

Esetjogi szemle

A C-384/98. számú D. kontra W. ügy

Az előzetes döntéshozatali eljárást megelőző alapügyben a St. Pölten-i Kerületi Bíróság (Bezirksgericht) Dr. Rosenmayrt jelölte ki orvosi szakértőként, s arra

utasította, hogy genetikai teszt alapján állapítsa meg, az alapügy felperese lehet-e az alperes gyermeke.

Annak érdekében, hogy a teszt elvégzése érdekében szükséges anyagok beszerzésekor és asszisztense díjában általa megfizetett rá hárított áfát (input VAT) levonásba helyezhesse, Dr. Rosenmayr a tevékenysége adókötelessé tételét választotta és kérelmezte az Osztrák Államtól, áfával növelten 14 108,60 ATS összegű díjának megfizetése mellett.

Amikor a Kerületi Bíróság megfizette részére a teljes összeget, a Szövetségi Kincstár könyvvizsgálója a St. Pölten-i Bírósághoz fellebbezett a szakértő díját meghatározó végzéssel szemben, mivel erre a közpénzek védelmében jogosult volt, arra való hivatkozással, hogy az orvosi tevékenység áfamentessége nem tekinthető opcionálisnak.

A Tartományi Bíróság úgy értékelte, hogy a szakértőt foglalkozása gyakorlása során értékesítőként kell tekinteni az 1994-es Forgalmiadótörvény 1. § (1) (1) bekezdése értelmében, így tehát a díja alapvetően a forgalmi adó hatálya alá tartozik. Azonban, mivel ugyanezen törvény 6. § (1) (19) bekezdése kimondta, hogy az orvosi tevékenység bevétele adómentes, a bíróság kérdésként feltette, hogy ez a mentesség kiterjed-e az igazságügyi szakértőként eljáró orvos szolgáltatásaira is, azon belül az apasági jogvitában elvégzett genetikai tesztre.

Ezen körülményekre figyelemmel, a St. Pölten-i Bíróság úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást és az alábbi kérdéseket intézi a Bírósághoz, előzetes döntéshozatal érdekében:

1. A tagállamok forgalmiadó szabályozásainak harmonizációja érdekében hozott 1977. május 17-i Hatodik Irányelv (77/388/EGK) 13A cikkének (1) c) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az abban rögzített forgalmi adó alóli mentesség kiterjed arra az esetre, amikor egy orvos igazságügyi szakértői minőségében nyújt egészségügyi szolgáltatást a bíróság kirendelése alapján, mégpedig úgy, hogy genetikai vizsgálatot végez apasági jogvitához kapcsolódóan?
2. Ha az első kérdésre megerősítő választ kell adni, az irányelv ezen rendelkezése kizárja-e olyan nemzeti jogszabály alkalmazását, amely bizonyos feltételek mellett megengedi az orvos számára azt is, hogy az említett forgalmi adómentességtől eltekintsen?

Az eljárás során az osztrák, holland és egyesült királysági kormányok azt állították, hogy a Hatodik

Irányelv 13. cikk A (1) c) pontjában foglalt áfamentesség attól függetlenül vonatkozik az egészségügyi szolgáltatásokra, hogy azokat milyen célból nyújtják: technikai lépésként (mint egy laboratóriumi teszt) vagy valamely betegség kezelése céljából; illetve valamely magánszemély kérésére vagy hatóság rendelkezése alapján. Tehát, amennyiben orvosi vagy paramedicinális tevékenység végzése történik, egy apasági jogvita során egy bíróság által szakértőként kijelölt orvos által elvégzett genetikai teszt adómentes egészségügyi szolgáltatás nyújtásának tekintendő.

A Bizottság ezzel szemben rámutatott, hogy – korábbi esetjogával összhangban (lásd különösen a C-348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties v Staatssecretaris van Financiën* ügy [1989] ECR 1737, 13. pontja, és C-149/97 *Institute of the Motor Industry v Commissioners of Customs and Excise* ügy [1998] ECR I-7053, 17. pontja) – a Hatodik irányelv 13. cikkében meghatározott mentességeket meghatározó fogalmakat megszorítóan kell értelmezni, mivel kivételt jelentenek az alól az általános szabály alól, miszerint minden adóalany által ellenértékért nyújtott szolgáltatás adóköteles.

A Bíróság ítéletében rámutatott a rendszertani és a teleológiai, a szabályozás céljai szerinti értelmezés fontosságára az adómentességekkel kapcsolatban: ha különbség mutatkozik a szabályozás egyes nyelvi megfelelői között, a rendelkezést kétség esetén annak céljára tekintettel kell értelmezni, valamint annak a rendszernek az általános sémája szerint, melynek részét képezi (lásd többek közt C-372/88 *Milk Marketing Board of England and Wales v Cricket St Thomas Estate* ügy [1990] ECR I-1345, 19. pont, valamint C-437/97 *EKW and Wein & Co. ügy* [2000] ECR I-0000, 42. pont).

Ebben az ügyben a legfontosabb megállapítás teleológiai természetű, kimondta ugyanis a bíróság, hogy nem alkalmazható olyan egészségügyi szolgáltatásokra, amelyek nem valamely betegség megelőzése, diagnosztizálása vagy kezelése révén nyújtanak ellátást magánszemélyek részére, hanem egyének genetikai tulajdonságainak megállapítására irányulnak biológiai tesztek segítségével. Az a tény pedig, hogy a szakértőként eljáró orvost bíróság rendelte-e ki, nem bír jelentőséggel ebben a tekintetben.

Rendszertani szempontból megjegyzendő, hogy a hozzáadottérték-adó – mint ahogy arra más ese-

tekben is felhívta az ECJ a figyelmet – önálló rendszert jelöl, melynek fogalmai önálló jogintézmények, és nem más jogterületekből átemelhető definíciók.

A C-141/00. számú Kügler ügy

Ebben az ügyben a német Szövetségi Pénzügyi Bíróság (Bundesfinanzgerichtshof) három kérdést terjesztett az ECJ elé előzetes döntéshozatal céljára. Ezek közül kiemeljük a szolgáltató státuszjogi helyzetére vonatkozó elsőt, valamint a középsőt, mely arra keresi a választ, hogy meddig terjedhet az egészségügyi ellátás fogalma: beletartozhat-e abba ambuláns ápolás keretében (terápiás ellátás, általános ellátás és otthoni segítségnyújtás), szakképzett ápolók által nyújtott (további) ellátás.

Tekintettel arra, hogy a szolgáltatást nyújtó Kügler tőkeegyesítő társaság (GmbH) volt a német gazdasági státuszjog alapján, az adómentesség pedig természetes személyhez kapcsolódóan értelmezhető szakmai kvalifikációt szab feltételül, a kérdést előterjesztő bíróság elsőként tisztázni kívánta, hogy az adómentes szolgáltatásnak lehet-e alanya társaság is. Az ECJ a hozzáadottértékadó-rendszer pénzügyi semlegességének elvéből levezette, hogy aggályos volna, ha az ugyanazon tevékenységet kifejtő gazdasági szereplőket eltérően kezelnék az áfa megállapítása szempontjából. Ebből következően az ECJ kimonta, hogy a tárgyalt adómentesség nem függ az e szabályban szereplő orvosi vagy paramedicinális szolgáltatás nyújtójának jogi formájától.

A középső kérdéssel kapcsolatban vita bontakozott ki az eljárás során: egyet nem értve a Kügler álláspontjával, az adóhatóság (Finanzamt), a német kormány és a Bizottság azon az állásponton volt – utalva a fentiekben tárgyalt D. kontra W. ügyben hozott ítéletre is –, hogy a Hatodik irányelv 13. cikk A rész (1) c) pontjában vázolt mentesség csak terápiás természetű kezelésre alkalmazható, azaz olyan ellátás nyújtására, amely betegségek megelőzésére, diagnosztizálására vagy kezelésére vonatkozik. Az általános ellátáshoz és háztartási segítséghez kapcsolódó további tevékenységekre nem vonatkozik a derogáció, mivel azok nem közvetlenül szolgálnak terápiás célt, és ezáltal önmagukban nem járulnak hozzá közvetlenül a páciens gyógyulásához. Ennek megfelelően az ECJ kimondta, hogy az adómentesség alkalmazható az ambuláns betegellátási tevékenységet végző tőketársaság szakképzett ápoló

személyzet által nyújtott, otthoni ellátást is tartalmazó terápiás természetű ellátásaira, ki kell azonban zárni a mentességből az általános ellátást és a háztartási segítségnyújtást.

A C-307/01. számú Dispute Resolution ügy

Ebben az ügyben a Peter d'Ambrumenil (orvos, igazságügyi orvosszakértő) illetve az általa létrehozott Dispute Resolution Services Ltd. társaság által nyújtott egyes, orvosi végzettséget igénylő szolgáltatások adómentességét vizsgálta az ECJ, az egyesült királysági Londoni Áfa- és Illeték Bíróság (angolul: VAT and Duties Tribunal) által benyújtott, előzetes döntéshozatal iránti kérelem alapján.

A kérdés úgy szólt, hogy a Hatodik irányelv 13. cikk A (1) c) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy abba beletartoznak az alábbi tevékenységek, ha azokat a tagállam által meghatározott orvosi tevékenység keretei között fejtik ki:

- (a) egyének orvosi vizsgálata munkáltatók vagy biztosító társaságok megbízásából;
- (b) vér- vagy más szövetminta vétele annak céljából, hogy abban vírusok, fertőzések vagy más betegségek jelenlétét megvizsgálják – munkáltatók vagy biztosítók megbízásából;
- (c) egészségügyi alkalmasság igazolása, például utazásra való alkalmasság céljából;
- (d) igazolás kiállítása a személy egészségügyi állapotáról, olyan célokra, mint a hadirokkantsági nyugdíjra való jogosultság megállapítása;
- (e) olyan orvosszakértői jelentések készítése érdekében elvégzett orvosi vizsgálatok, mely jelentések célja a felelősség és kár mértékének megállapítása testi sértéssel kapcsolatos jogvitákban;
- (f) orvosi jelentések készítése
 - (i) az (e) pontban említett vizsgálatokat követően;
 - (ii) orvosi feljegyzések alapján, orvosi vizsgálatok elvégzése nélkül;
- (g) orvosi vizsgálatok elvégzése abból a célból, hogy orvosszakértői véleményt készítsenek egyének által indított orvosi hanyagság miatti (orvosi műhiba) perekben; és
- (h) orvosi jelentések készítése
 - (i) a (g) pontban említett vizsgálatok elvégzését követően;
 - (ii) orvosi feljegyzések alapján, orvosi vizsgálatok elvégzése nélkül.

Az eljárás folyamán az Egyesült Királyság kormányának érvelése – és annak ECJ általi elutasítása kiemelő:

- A brit kormány azzal érvelt az adómentesség mellett, hogy az „egészségügyi ellátás” szavak értelmezésekor figyelembe kell venni azt a tényt, hogy az orvosi és paramedikális hivatások gyakorlása során kifejtett tevékenységek szerteágazók, és túlmutatnak a beteg páciens egyszerű kezelésén. Helyénvaló utalni ezzel kapcsolatban az orvosi hivatás funkcióinak leírását tartalmazó, 1993. április 5-i 93/16/EGK tanácsi irányelvre az orvosok szabad mozgásának elősegítéséről, illetve az orvosi oklevelek, bizonyítványok és képesítés megszerzéséről szóló egyéb tanúsítványok kölcsönös elismeréséről (OJ 1993 L 165. p. 1.). A Bíróság a C-349/96 sz. Card Protection Plan ügyben [1999] ECR I-973 (a továbbiakban: CPP) hozott ítélet 18. pontjában jelezte, hogy a Hatodik irányelvben használt fogalmakat lehetséges más közösségi irányelvekben foglalt jelentésük szerint értelmezni. Az Egyesült Királyság beadványa szerint a Hatodik irányelvben szereplő „egészségügyi ellátás” definíciójában minden körülmények között benne kell lennie a tanácsadásnak, ahogy azt a 93/16 irányelv említi.
- A brit kormány szerint a szoros értelemben vett egészségügyi kezelés nyújtása és az egészségre vonatkozó általános tanácsadás közt más tevékenységek széles skálája található még, melyek központi jelentőségűek az orvosi hivatás gyakorlása szempontjából, azonban nem kötődnek közvetlenül a diagnosztizált betegségek kezeléséhez. Ilyen tevékenységek például a megelőző orvosság, a védőoltás és az immunizálás, a termékenység és a gyermekhordozással kapcsolatos orvosi beavatkozások változatos köre és a kozmetikai sebészet.
- Azt is előadta a brit kormány, hogy véleménye szerint a Bíróságnak nem lehetett szándékában – hivatkozva a kórházakon kívül, valamint az orvos és beteg közti bizalmi kapcsolat keretében fordulatokra – hogy a mentességből származó előnyt fenntartsa azon konzultációk számára, amelyeket a kórházak számára szolgáltatást nyújtó külső orvosok számláznak a kórházak felé. A bizalom különleges szintjének megléte az orvos és a páciens között nem lehet szempont a mentesség alkalmazhatóságához.

- Továbbá azt is valószínűtlennek tartotta a brit kormány, hogy a Bíróságnak szándékában állt kizárni a mentesség alól olyan tevékenységeket, mint a 93/16. sz. irányelvben említett, orvosok által végzett védőoltás vagy a betegségek megelőzésével és az egészség védelmével kapcsolatos tanácsadás. Az Egyesült Királyság kormánya azt állítja, hogy a mentességnek ki kell terjednie minden orvosi képességeket igénylő tevékenységre, mivel a diagnózist tartalmazó jelentés elkészítése elválaszthatatlan a személy vizsgálatának elvégzésétől vagy az egészségi állapotára vonatkozó feljegyzések áttekintésétől.
- Az Egyesült Királyság kormánya azt is előadta, hogy véleménye szerint nem lehetséges észszerű vagy működőképes különbséget tenni a kivétel alá tartozó és nem tartozó szolgáltatások közt azon érvek alapján, hogy melyikhez szükséges orvosi diagnózis. Egyértelműen nem volna helyes, ha változó lenne a szolgáltatás adókezelése, akár az orvosi vizsgálat eredménye, akár a szolgáltatást szükségessé tevő ok szempontjából. Nyilvánvalóan közérdekű, hogy az embereket ne tartsuk vissza például a rákszűrővizsgálaton való részvételtől, az ilyen szolgáltatások adókötelessé tétele abból az okból, hogy a páciensek tulajdonképpen jó egészségben voltak, ellentétes lenne a mentesség szándékolt céljával.

Az ECJ ítélete szerint azonban el kell utasítani az Egyesült Királyság kormányának azt az érvelését, mely a 13A cikk (1) c) pontjában foglalt mentességet ki kívánja terjeszteni minden, az orvosok feladatai közé általában tartozó, valamint a 93/16. sz. irányelvben hivatkozott tevékenységre. Annak az irányelvnek a céljai – ami az orvosok szabad mozgásának elősegítése, illetve az orvosi oklevelek, bizonyítványok és képesítés megszerzéséről szóló egyéb tanúsítványok kölcsönös elismerése – megkívánják, hogy az orvosi tevékenységeket abban olyan módon írják le, hogy az lefedje minden tevékenységüket az egyes tagállamokban; miközben a mentesség alá tartozó tevékenységek meghatározása – amely kivételt jelent az adókötelezettség általános szabálya alól – más célokra tesz eleget. Ez meglátásunk szerint rendszertani és a cél szerinti értelmezés érvényre juttatása, ahol a hozzáadottérték-adó rendszere sui generis rendszer (a célt pedig a D. kontra W. ítéletnél említettük).

A bíróság továbbá megjegyezte azt is, hogy az a tény, hogy ugyanazok a személyek nyújthatnak

mind adómentes, mind pedig adóköteles szolgáltatásokat, nem jelent anomáliát a Hatodik irányelvben szereplő adólevonás rendszerével kapcsolatban sem.

Ezen megfontolások alapján tehát az ECJ az adó alóli mentességet azokra az orvosi szolgáltatásokra engedte vonatkoztatni, amelyek elsődleges célja az érintett személy egészségének védelme. Ennek teljesülése esetén annak tartalma egyaránt lehet

- egyének orvosi vizsgálatának elvégzése munkáltatók vagy biztosító társaságok megbízásából;
- vér- vagy más emberi szövet vétele, vírusok, fertőzések vagy más betegségek jelenlétének vizsgálata céljából, a munkáltató vagy a biztosító megbízásából; vagy
- egészségügyi alkalmasság – például utazásra vonatkozó – igazolása.

Magyar „implementáció”

A közösségi irányelvek közvetlen hatálya és az uniós esetjog hivatkozhatósága mellett érdemes megemlíteni, hogy adózási kérdések formájában is bekerült a magyar nyelvű szakmai iránymutatások közé a fentiekben ismertetett ECJ esetek tanulsága.

Véleményünk szerint a **2008/90. adózási kérdés** – munkaalkalmassági-vizsgálatok adómentességével kapcsolatban – csupán általánosságban utal az Európai Bíróság esetjogára (nem a konkrét, pl. a C-307/01. számú Dispute Resolution ügyben hozott ítéletre). Ugyanakkor a megállapításai az uniós esetjog áttekintése nélkül megtévesztők lehetnek, ellentmondásosnak tűnhetnek, hiszen az adózási kérdés

- egyfelől rögzíti, hogy a munkaköri, szakmai, illetve személyi higiénés alkalmasság orvosi vizsgálatáról és véleményezéséről szóló 33/1998. (VI. 24.) NM rendelet hatálya alá tartozó alkalmassági vizsgálat az előzőekre tekintettel az áfatörvény – közérdekű jellegére tekintettel adómentes tevékenységről szóló – 85. § (1) bekezdésének b) és c) pontjai szerinti humán-egészségügyi szolgáltatás fogalmába tartozik;
- másfelől utal rá, hogy az adómentességhez a fenti fogalmi körbe tartozás nem elegendő, ahhoz további feltételek fennállása szükséges;
- végül rögzíti, hogy nem humán-egészségügyi szolgáltatás azonban például a munkaképesség mértékének és minőségének vizsgálata, amely-

nyiben annak célja rokkantsági ellátásra való jogosultság megállapítása.

Hasonlóan tömören fogalmaz a közúti járművezetők egészségi alkalmassága vizsgálatának adómentességéről szóló **2008/89. adózási kérdés** is:

- Elsőként rögzíti a tény, amely szerint a vizsgálatok célja elsődlegesen a teljes vagy korlátozott mértékű alkalmasság megállapítása: „A közúti járművezetők egészségi alkalmasságának megállapításáról szóló 13/1992. (VI. 26.) NM rendelet (továbbiakban: NM rendelet) 1. § (1) bekezdése szerint a közúti járművezetők egészségi alkalmassága vizsgálatának célja annak megállapítása, hogy a közúti járművezető-jelöltnek, illetőleg a közúti járművezetőnek nincs-e olyan betegsége, testi vagy szellemi, illetőleg érzékszervi fogyatékosága, amely őt a közúti járművezetésre egészségi szempontból alkalmatlanná teszi; továbbá azoknak a feltételeknek, illetőleg korlátozásoknak a meghatározása, amelyek mellett a vizsgált személy betegség, testi vagy érzékszervi fogyatékoság fennállása esetén is vezethet közúti járművet”.
- Majd – a hivatkozott NM rendelet további elemzése után – kimondja, hogy az alkalmassági vizsgálat összhangban van az Áfa tv. 85. § (1) bekezdésének b) és c) pontjai szerinti humán-egészségügyi szolgáltatás fogalmával,
- de végezetül megjegyzi, hogy az adómentesség csak egyéb áfatörvénybeli feltételek fennállása esetén alkalmazható.

Ugyanez a kettősség mondható el a kézilőfegyver, lőszer, gáz- és riasztófegyver tartására való egészségi alkalmasság vizsgálatának adómentességéről szóló **2008/88. adózási kérdésről** is: a vizsgálat megfelel ugyan a humánegészségügyi szolgáltatás fogalmának, de az adómentességhez további feltételek vizsgálata szükséges.

Érdekesség, hogy a **2008/37. adózási kérdés** nem az ECJ esetjogára hivatkozással, hanem – az ECJ levezetésével ellentétes, az Egyesült Királyság kormányának az ECJ által elutasított logikájához hasonlóan – az áfatörvény fogalmának mögöttes jogszabályokra, különösen egy 1972-es EüM rendeletre utalva vezeti le, hogy „az egészségügyi szakér-

tői szolgáltatást nem lehet sem humán-egészségügyi tevékenységnek, sem humán-egészségügyi ellátás keretében végzett szolgáltatásnak minősíteni, az egészségügyi szakértői szolgáltatás nem sorolható be az Áfa törvény – előzőekben idézett – 85. § (1) bekezdésének b), illetve c) pontjaiban meghatározott adómentes szolgáltatások közé.”

A **2012/36. adózási kérdés** – a plasztikai sebészet áfarendszerbeli megítélésével kapcsolatban – az ECJ által a C-384/98. számú (D. kontra W. ügy), a C-141/00. számú (Kügler ügy), illetve a C-307/01. számú (Dispute Resolution ügy) esetekben hozott ítéletekre hivatkozik.

Az adózási kérdés rögzíti, hogy az Európai Bíróság – mindhárom esetben szereplő, általános elvi értelemben meghatározott – álláspontja értelmében egy adott, egészségügy keretében, vagy ahhoz kapcsolódóan végzett szolgáltatás abban az esetben lehet áfamentes, ha az

- betegség vagy egészségügyi rendellenesség diagnosztizálására irányul, és/vagy
- betegség vagy egészségügyi rendellenesség kezelésére irányul, és/vagy
- betegség vagy egészségügyi rendellenesség helyreállítására irányul.

Azon szolgáltatások pedig, amelyek ezen céloknak egyértelműen nem felelnek meg, nem lehetnek áfamentesek egészségügyi szolgáltatás jogcímén, még akkor sem, ha azok nyújtója az egészségügyi szakma keretében látja el a tevékenységét.

A plasztikai sebészeti tevékenység természetének elemzését követően pedig leszögezi, hogy „amennyiben egy beavatkozás alapvetően esztétikai, szépészeti célokat szolgál, tehát egészségügyi szempontból nem indokolt a műtét elvégzése, és az adott beavatkozás nem jár együtt egy adott betegség vagy egyéb egészségügyi rendellenesség meggyógyításával, helyreállításával, és az egészséges állapot fenntartásában sincs szerepe, akkor a szolgáltatás nem tartozik a közérdekű jellegére tekintettel adómentes egészségügyi szolgáltatások körébe”.

Dr. Császár Zoltán



CAESAR CONSULTING

ÁFA&SZÁMLÁZÁS
folyóirat

Kiadja a VEZINFÓ Kiadó és Tanácsadó Kft.
1143 Budapest, Gizella út 42-44.
Tel.: (06-1) 236-0635, Fax: (06-1) 236-0037
E-mail: info@vezinfo.hu
www.vezinfo.hu

Felölös kiadó, főszerkesztő: Tóth Csaba
Szakmai szerkesztő: Horváth Géza
Szerzők, szerkesztők: Bonác Zsolt,
Dr. Császár Zoltán, Dr. Csátraljay Zsuzsanna,
Dr. Kelemen László, Vira Sándor

Kiadói szerkesztő: Koczka Erika
Nyomdai munkák: Prime Rate Kft.
© 2010-2018 Vezinfó Kiadó és Tanácsadó Kft.
ISSN 2061-7275 (nyomtatott)
ISSN 2062-543X (online)

Minden jog fenntartva! Az Áfa&Számítás szakfélévközlő tartalma jogvédett. A szakfélévközlőben közzétett cikkek, hírek, információk másolása, sokszorosítása, fordítása, közreadása és publikációs célokra történő felhasználása csak a kiadó, illetve a szerző írásbeli hozzájárulásával megengedett. A szakmai információkat, híreket a legmegbízhatóbb forrásokból merítjük és ellenőrizzük; a megjelenés időpontjában fennálló kötelező gondosságunk ellenére átvett téves értesülésekért felelősséget nem vállalunk.