

Fordított adózás az általános forgalmi adó rendszerében

Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban: Áfa törvény) 40. § (1) bekezdése szerint az adót termékértékesítésnél és szolgáltatásnyújtásnál a teljesítésre kötelezett adóalany fizeti. Mivel az adót a teljesítésre kötelezett átterheli a vevőre (szolgáltatást megrendelőre), de az adót mégsem ő, hanem a teljesítésre kötelezett fizeti be a költségvetésbe, kijelenthető, hogy az általános forgalmi adó az indirekt adónemek közé tartozik. Ez az adófizetési rend tekinthető főszabálynak az áfa tekintetében, amely főszabály alól a törvény több kivételt is tesz. Számos esetben ugyanis az ügylet sajátosságai miatt nem tűnik célszerűnek az indirekt adózási rendet követni, ezért kiegészítő jelleggel megjelent a szabályozásban az egyenes adózási rend megoldása. Ez tehát azt jelenti, hogy bizonyos, a jogszabályban meghatározott feltételek fennállása esetén a vevő (megrendelő) adóalany az, aki köteles az ügyletre eső áfát megfizetni. Ezt nevezzük az áfa törvény alkalmazásában, mint az indirekt adózási rendtől eltérőt, „fordított” adózási rendnek.

A fordított adózási rend Európai Uniói szabályainak alapjai

Mielőtt rátérnénk a magyar szabályozás ismertetésére, szükséges ki térni az Európai Unióban alkotott szabályozási háttérre, tekintettel ar-

ra, hogy Magyarország az Európai Unió tagja, és mint ilyen köteles jogalkotása során figyelemmel lenni a Közösség által alkotott szabályozásra is. Természetesen nincsen ez másképp az általános forgalmi adózási rend kialakításánál sem, melyre az ún. 6-os direktívát (77/388/EGK tanácsi irányelv) felváltó, az Európai Unió Tanácsának a közös hozzáadott-értékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK rendeletében (továbbiakban: Tanácsi rendelet) 193-205. cikkben foglalt fordított adózási rendre vonatkozó rendelkezéseket köteles hazánk is a jogszabályaiban érvényesíteni.

A 2006. december 31-éig hatályban lévő 6-os direktívában az idő múlásával egyre szélesebb körben alkalmazott indirekt adózással összefüggésében, az Európai Gazdasági és Szociális Bizottság (továbbiakban: EGSZB) a 2005. december 15-én kelt véleményében kifejti, hogy a fordított adózási rend elsődleges célja az, hogy kiterjessze az opcionális, fordított adózásra vonatkozó mechanizmus alkalmazását az adóalanyok számára teljesített, meghatározott értékesítésekre a gazdaság azon ágazataiban, amelyekben rendkívül nehéznek bizonyult az ellenőrzés. Ennek a mechanizmusnak az alkalmazása az adó megfizetésének kötelezettségét a szolgáltatást igénybe vevő félre ruhazza át. Az erre vonatkozó terüle-

tek: az épületekhez kapcsolódó szolgáltatások, személyzet biztosítása az épületekhez kapcsolódó szolgáltatásokhoz, a tanácsi rendelet 135. cikk k) és l) pontjában említett (beépítetlen földterület valamint épület vagy épületrész, és a hozzá tartozó) terület vagy épületek értékesítése, amikor is az értékesítő a jogszabály 137. cikk c), d) pontja szerinti értékesítésre vonatkozó adózás mellett döntött, valamint kezeléssel kapcsolatos szolgáltatásokból származó hulladékok, törmelékanyagok és újrahasznosítható anyagok értékesítései. A tagállamok hasonlóképpen igénybe vehetik a fordított adózásra vonatkozó mechanizmust különleges esetekben, ha az értékesítést olyan eladó végzi, akinek pénzügyi nehézségei vannak és nem képes tartozásai kiegyenlítésére, beleértve az adóhatóságok felé fennálló kötelezettségeit is.

Összességében tehát megállapítható, hogy az EGSZB a fordított adózás technikáját olyan eszköznek tartja, amelyet az adókijátszások és az adókikerülések megakadályozása (is) lehet használni. Ez az eszköz különösen helyénvaló abban az esetben, ha az eladó pénzügyi nehézségekkel küzd, és kétséges, hogy eleget tud-e tenni adókötelezettségeinek. Lényeges kiemelni továbbá, hogy a Tanácsi rendelet bizonyos esetekben kötelező jelleggel írja elő a fordított adózási rend alkalmazá-

sát, míg más esetekben a tagállam döntésére bízta annak alkalmazását.

A fordított adózás szabályozása Magyarországon

Mint azt a bevezetőben is jeleztük, az Áfa törvény 40. §-ában foglalt főszabály - csakúgy mint a direktívában alkalmazott megoldásban megfogalmazottak - szerint az adó megfizetésére a teljesítésre kötelezett személy köteles. Az áfa törvény azonban számos esetben él a fordított adózás Tanácsi rendeletben meghatározott technikájával. Például szolgáltatásimport, bizonyos hulladékok értékesítése esetén. A szóban forgó értékesítések közös jellemzője tehát az, hogy bár adóköteles ügyletnek minősülnek a jogszabály rendelkezései alapján, az adót a terméket beszerző, illetőleg a szolgáltatást igénybevevő adóalany fizeti. Lényeges kiemelni, hogy csupán akkor alkalmazható a fordított adózási rend, ha adóalany a termék illetve a szolgáltatás beszerzője. Abban az esetben ugyanis, ha nem adóalany a beszerző, nem volna ésszerű ráterhelni az áfa-fizetési kötelezettséget. A fordított adózási rend jelentősége ugyanis éppen az egyszerűséget, az átláthatóságot hivatott szolgálni. Nem cél olyan adóalanyként nem minősülő személyeket is bevonni az áfa körbe, akik gazdasági tevékenységet nem végeznek.

Minthogy a fordított adózás esetén a teljesített termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás után fizetett ellenérték az áfa hatálya alá tartozó

ellenértéknek, adóalapnak minősül (csak nem az eladó, hanem az adóalany vevő fogja az áfát befizetni a költségvetésbe), ezért az adólevonási joghoz kapcsolódó feltételek megvalósulása esetén az adólevonási jog is gyakorolható. A vevő köteles az áfát megfizetni, de egyúttal levonási joga is keletkezik a befizetendő áfa tekintetében. Az Áfa törvény 48. § (4) bekezdés a) pontjának alkalmazásában az áfa visszaigénylésénél, az értékesítőnél beleszámít a 4 millió forintos bevételi értékhatárba ezen értékesítés, szolgáltatásnyújtás ellenértéke.

Tekintettel arra, hogy az Áfa törvény hatálya alá tartozó ügylet valósul meg, ezért arról az Áfa törvény szabályainak megfelelő bizonylatot kell kiállítania az eladónak. A számla, egyszerűsített számla azonban áthárított adóösszeget nem tartalmazhat - mivel a vevő az adófizetésére kötelezett -, helyette a számlán, egyszerűsített számlán az Áfa törvény 13. § (1) bekezdés 16/d), illetve 17/d) pontja és a 44. § (3) bekezdése szerint utalni kell arra, hogy az adó fizetésére a terméket beszerző, szolgáltatást saját nevében megrendelő adóalany kötelezett. Szükséges továbbá feltüntetni az adó fizetésre kötelezett adószámát, továbbá a 13. § 16/g), 17/f) alapján, ha szükséges a termékek, szolgáltatások besorolási számát is.

„Szolgáltatásimport”

Az Áfa törvény 40. § (2) bekezdése értelmében a 15. § (2)-(5) és (11) bekezdéseiben, valamint a 15/A. §-ban felsorolt szolgáltatásoknál

az adót a szolgáltatást saját nevében megrendelő adóalany fizeti, ha a szolgáltatást nyújtó adóalany gazdasági tevékenységének székhelye, illetve állandó telephelye közül az, amely a teljesítéssel a legközvetlenebbül érintett, másik tagállamban vagy harmadik ország területén van, ezek hiányában pedig, ha állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található másik tagállamban vagy harmadik ország területén.

A jogszabály e rendelkezése azon szolgáltatások esetében alkalmazható, amely szolgáltatások teljesítési helyét a jelzett jogszabályhelyek alapján lehet meghatározni. Az alkalmazás feltétele ezenkívül, hogy a szolgáltatást igénybevevő adóalanyként minősüljön Magyarországon, de a szolgáltatást nyújtó adóalany Magyarországon ne minősüljön adóalanyként, vagy a szolgáltatással legközvetlenebbül érintett székhelye telephelye ne Magyarországon legyen.

A szabályozás előnye tehát elsősorban abban áll, hogy bár az adóalany magyarországi teljesítési helyű szolgáltatást nyújt, adóköteles gazdasági tevékenységet végez, de Magyarországon mégsem kell adóalanyként nyilvántartásba venni azért, mert az adóbevallási, adófizetési kötelezettséget helyette a törvény 40. § (2) bekezdése alapján a szolgáltatást igénybevevő teljesíti. Ez esetben tehát a szolgáltatás nyújtója a rá irányadó szabályok szerint állíthatja ki a számlát, magyar áfát azonban - csakúgy mint minden fordított adózás alá eső szolgáltatás

esetében - nem háríthat át.

A fordított adózás körébe tartozó szolgáltatások (a teljesség igénye nélkül): az ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatások; személy illetve teherszállítás; a teherszállításhoz kapcsolódó szolgáltatások; kulturális, művészeti, tudományos, oktatási és sportszolgáltatások; termék szerelése, javítása, megmunkálása; termékhez kapcsolódó szakértői tevékenység; termék bérbeadása (kivételekkel); szerzői alkotáshoz, szabadalomhoz fűződő jogok átengedése; reklám- és propaganda-szolgáltatások; tanácsadási ügyvédi szolgáltatások; banki, biztosítási szolgáltatások; elektronikusan teljesített szolgáltatások; közvetítői tevékenység; földgáz villamosenergia szállítása, illetve ehhez közvetlenül kapcsolódó szolgáltatások.

A szabályozás alkalmazása nehézségbe ütközik akkor, ha a belföldön sem székhellyel, sem telephellyel nem rendelkező külföldi Magyarországon áfa adóalannyá válik. Előfordulhat az az eset, hogy egy külföldi Magyarországon rendszeresen vagy üzletszerűen végez gazdasági tevékenységet, de a tevékenység ahol azt végzi az Áfa törvény szerint nem minősül telephelynek. Ha például egy külföldi Magyarországra irányulóan rendszeresen vagy üzletszerűen szerzői alkotáshoz, licenchez, találmányhoz stb. kapcsolódó jogátengedést végez, elméletileg magyar áfaalanyként be kell jelentkeznie, azonban nem minősül telephelynek ennek végzése az áfa törvény szerint. Ezért a 40. § (2) bekezdése értelmében, a 15.§ (5) bekez-

dés hatálya alá tartozó szolgáltatás teljesítése okán és a telephely hiánya miatt a belföldi megrendelőnek kellene (elméletileg) az áfát megfizetnie.

Fordított adózás termékértékesítés esetén

Hulladék értékesítése

2006. január 1-jétől hatályba lépett az Áfa törvény 40. § (12) bekezdése, melynek alapján a 10. számú mellékletben felsorolt hulladékok értékesítése esetén az adót a hulladékot saját nevében beszerző belföldön nyilvántartásba vett adóalany fizeti.

A fordított adózás mechanizmusa nem valamennyi hulladék vonatkozásában alkalmazható, hanem csupán az Áfa törvény 10. számú mellékletében meghatározott hulladékok adóalany által történő értékesítése esetén. Azonban (ritka kivételleként) nem csak hulladéokra alkalmazható ez a fordított adózás. Azon termék tekintetében, amely az Áfa törvény 10. számú mellékletében található megnevezésnek megfelel és a hivatkozott vámtarifaszám alá tartozik, akkor is az Áfa törvény 40. § (12) bekezdése alkalmazandó, ha a termék a szó köznapi értelmében nem minősül hulladéknak. Végeredményben nem annak van jelentősége, hogy a termék hulladék-e, vagy sem, hanem annak, hogy a termék a 10. számú melléklet alá tartozik-e, vagy sem. A 10. melléklet alá tartozó termékek értékesítése esetén fordított adózást kell alkalmazni. Ennek megfelelően például a 10. számú melléklet 29. sorában

vtsz. 7205. hivatkozással meghatározott „szemcse és por nyersvasból, tükörvasból, vasból vagy acélból” termék esetén a fordított adózás akkor is alkalmazandó, ha a konkrét termék olyan felületkezelő anyag, melynek előállítására szabvány szerint történik. Hasonló módon alkalmazni kell a fordított adózást arra a műanyagipari alapanyagra is, melyet műanyag hulladékból darabálással, aprítással, illetve egyéb eljárással állítanak elő, feltéve hogy az így előállított alapanyag vtsz. 3915 alá tartozó „Műanyag hulladék és forgács”, vagyis az Áfa törvény 10. számú melléklet 25. pontjában foglaltaknak megfelel. A hulladék szó általános jelleggel határozza meg a 10. számú mellékletben felsorolt termékeket.

Egyéb termékértékesítések esetén alkalmazott fordított adózás

A szolgáltatásimporthoz hasonlóan az Áfa törvény 40. § (7) bekezdése értelmében a 14. § (2), (7) bekezdéseiben meghatározott termékértékesítés esetén az adót a terméket saját nevében beszerző adóalany fizeti, ha a terméket értékesítő adóalany gazdasági tevékenységének székhelye, illetve állandó telephelye közül az, amely a teljesítéssel a legközvetlenebbül érintett, másik tagállamban vagy harmadik ország területén van, ezek hiányában pedig, ha állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található másik tagállamban vagy harmadik ország területén.

A fordított adózás a 40. § (7) bekezdés alapján akkor alkalmazandó, ha olyan termékértékesítés történik, amikor a termék fel- vagy összeszerelés tárgyául szolgál, illetve akkor, ha adóalany kereskedő részére földgázelosztó-hálózaton keresztül történő gázértékesítés, vagy villamosenergia-értékesítés történik. Az Áfa törvény egységes szerkezetét mutatja, hogy az ilyen jellegű szolgáltatások esetén is fordított adózást kell alkalmazni.

Az Áfa törvény 40. § (8) és (9) bekezdése szerint a 29/D. § (2) bekezdésében meghatározott ügylet esetén a termékértékesítés után az adót a terméket saját nevében beszerző adóalany vagy a 4/B. § c) pontja szerint adófizetésre kötelezett személy fizeti. Közösségen belülről történő termékbeszerzés esetén az adót a terméket beszerző adóalany, vagy a 4/B. § b)-c) pontja szerint adófizetésre kötelezett személy fizeti.

Közösségen belüli termékbeszerzés esetén az áfát a vevő fizeti. Az Európai Unió alapelvei közé tartozik az áruk szabad áramlása, ezt segíti elő a Közösségen belüli termékbeszerzés esetén alkalmazandó fordított adózás. A jogharmonizáció eredménye, hogy az Európai Unió területén a más tagállamból történő termékbeszerzés esetén főszabály szerint a terméket beszerző, azaz a vevő fogja megfizetni az adót minden tagállamban.

Az Áfa törvény 40. § (8) bekezdésében megfogalmazott rendelkezés a Közösségen belülről történő termékbeszerzés egy speciális esetére

vonatkozik. A terméket egy másik tagállamban nyilvántartásba vett adóalany szerzi be azzal a céllal, hogy Magyarországon értékesítse. A termék egy olyan tagállamban van, ahol az értékesítő nem adóalany, és ebből a tagállamból közvetlenül szállítják a terméket a magyar vevő részére. Az értékesítő adóalany adómentes Közösségen belülről történő termékbeszerzést fog végezni, a magyar vevőnek azonban adófizetési kötelezettsége keletkezik. A vevőnek csak akkor keletkezi adófizetési kötelezettsége, ha adóalany vagy adóalanyoknak nem minősülő jogi személy.

A vevő mögöttes felelősége az adó megfizetéséért

Az Áfa törvény 40. § (5) bekezdése értelmében, az adólevonásra jogosult adóalany - a levonható előzetesen felszámított adó erejéig - kezesként felel azon adóösszeg megfizetéséért, amelyet a termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése során más adóalany rá áthárított, feltéve, hogy az adólevonásra jogosult adóalany az ellenérték adóval növelt összegét egészben vagy részben nem fizette meg, vagy annak megfizetése egészben vagy részben követelés mérséklésével történt. A kezesi felelősség alapján fizetésre kötelezett adóalany a kötelezésről szóló adóhatósági határozat kézhezvételének napjától az ellenérték adóval növelt összegének megfizetésével nem mentesül a kezesi felelősség alapján meghozott adóhatósági határozatban előírt kötelezettség teljesítése alól.

Az eddigiekben a vevő (szolgáltatást megrendelő) azért köteles az adó megfizetésére, mert az Áfa törvény bizonyos termékértékesítések, szolgáltatásnyújtások esetében a fordított adózást írja elő. Az Áfa törvény 40. § (5) bekezdése azonban függetlenül a termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás jellegétől, a törvény által megállapított kezesség alapján kötelezi a vevőt (megrendelőt) az adó megfizetésére. Mivel a vevő (megrendelő) csak abban az esetben köteles az adó megfizetésére, ha az adó fizetésére kötelezett értékesítő (szolgáltatásnyújtó) nem teljesít, nem lehet tipikus fordított adózásnak tekinteni a kezes teljesítését.

A vevői, megrendelői felelősség független a két fél akaratától, azt a jogszabályi feltételek fennállása esetén az adóhatósági határozat keletkezteti. Az áfa törvény a vevő (megrendelő) kezeskénti felelőségéhez három feltételt állít:

1. Az eladó, szolgáltatást nyújtó az áfát nem fizette be a költségvetésbe.
2. A vevő (megrendelő) az adóval növelt ellenértéket – akár csak részben is – nem fizette meg az eladónak (szolgáltatást nyújtónak), vagy követelés mérséklésével fizette meg.
3. A vevő (megrendelő) adólevonásra jogosult az ügylettel összefüggésben.

A három feltételnek együttesen kell fennállnia ahhoz, hogy a vevőtől (megrendelőtől) követelhető legyen az eladó, szolgáltatásnyújtó adó tartozása.

Ha a vevőnek, megrendelőnek van adólevonási joga az ügylettel kapcsolatban, a kezesi felelősége automatikusan fennáll. Ahhoz, hogy az adóalany kezesként kötelezetté váljon, nem kell, hogy éljen adólevonási jogával. Mivel a vevőnek (megrendelőnek) adólevonásra jogosultnak kell lennie, a nem áfaalany természetes személyeket a kezesi felelősség nem terheli. Az alanyi mentességet választókra sem vonatkozatható ez a szabály, és ugyanígy nem terheli a vevői kezeség azt sem, aki tárgyi adómentes tevékenységhez szerzett be terméket, vett igénybe szolgáltatást és azt nem egyenlítette ki.

Az Áfa törvény rendelkezéséből következően az adóalany az ügylet alapján általa levonható adó erejéig felel kezesként, vagyis ez kötelezettségének a legmagasabb összege. Ennél alacsonyabb is lehet a kötelezés a vevővel szemben akkor, ha az eladónak ezen értékesítéssel érintett bevallási időszakából eredően nem volt, illetve alacsonyabb összegű volt az áfa tartozása, vagy esetleg több kezes között oszlott meg az eladó kötelezettsége.

Végezetül néhány adópolitikai jellegű megjegyzés

Az áfa rendszerében a főszabálytól eltérő kiegészítő jellegű elem a fordított adózás, ezért alkalmazása csak indokolt esetben célszerű. Mivel az értékesítési, szolgáltatási lánc végén általában nem áfa adóalany természetes személyek vannak, az áfában nem célszerű a fordított adózás általános alkalmazá-

sa. A fordított adózás, mint azt az előzőekben láthattuk ott érdemes használni, ahol azt az adott terület jellemzői, sajátosságai megkívánják. Érdemes elgondolkozni azon, mely területek problémájára lehet megoldás a fordított adózás. Például az építőiparban jellemző probléma az, hogy az alvállalkozások nagyobb késedelemmel vagy soha nem kapják meg az általuk elvégzett tevékenység utáni ellenértéket, mindazonáltal a jelenlegi jogszabályok szerint az áfa megfizetésére kötelesek. Minthogy a fordított adózás e terhet ez esetben a megrendelőre hárítaná, így az alvállalkozónak nem kellene megfinanszíroznia az adó összegét. Ugyanakkor az államháztartást is kedvezőbben befolyásolná, hogy ebben az adó bevételi oldalról „kockázatos” szektorban annak a potenciális lehetősége is megszűnne, hogy anélkül, hogy az alvállalkozó befizette az áfa-t, a megrendelője levonja azt. Létezik olyan adócsalási technika, hogy fiktíven, tényleges gazdasági esemény (értékesítés) nélkül több láncolaton keresztül terméket számláz az „eladó”, amelynek áfa tartalmát nem fizeti be, míg a „vevő” a számlán feltüntetett áfa összeget visszaigényli, így megkárosítja a költségvetést. Fordított adózás esetén nem fordulhat elő az, hogy az áfa megfizetése nélkül történjen levonás, és ezáltal a visszaigénylési jog megnyíltakor az adózó számára kifizetés.

DR. RÓNAI GÁBOR,
DR. VEDRES ATTILA