

Távolról is nyújtható szolgáltatások közösségi egyablakos rendszere: a MOSS

A technológiai változások, a globalizáció, valamint az internet, a műholdak, az „okos telefonok” egyre szélesebb körű elterjedése, illetve egyre változatosabb használata és a belső piac megvalósítása is jelentősen közrejátszott egyes szolgáltatások kereskedelmének átalakulásában. Egyre több – jellemzően csekély ellenérték fejében, de viszonylag nagy volumenben – igénybe vett szolgáltatás biztosítható távszolgáltatásként is. Többek között a belső piac megfelelő működése, a verseny torzulásának megelőzése, valamint a tényleges igénybevétel helye szerinti adóztatás elvének biztosítása érdekében szükségessé vált a teljesítési hely szabályainak olyan jellegű módosítása, ami nem jelent egyúttal aránytalan adminisztratív terhet egyes kereskedők részére. Ennek érdekében – 2003-tól korlátozott adózói és szolgáltatási körben – került kialakításra egy közösségi egyablakos rendszer, amelynek használatára 2015. január 1-től már a Közösség területén gazdasági célból letelepedett adóalanyok is jogosultak, és amely az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások mellett a távközlési, rádió- és televízióműsor szolgáltatásokra is kiterjed.

I. Előzmények, a MOSS rendszer bevezetése

A rádióműsor- és televízióműsor-terjesztési szolgáltatásokra és egyes elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra alkalmazandó hozzáadottérték-adóval kapcsolatos rendelkezések tekintetében a 77/388/EGK irányelv módosításáról és átmeneti módosításáról szóló, a TANÁCS 2002. május 7-i 2002/38/EK Irányelvvel¹ bevezetett különös szabályozás keretében a Közösség területén nem letelepedett (vagyis ott sem gazdasági tevékenységének székhelyével, sem állandó telephellyel nem rendelkező) adóalanyok az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásaik után - a nem adóalany igénybevevő letelepedése szerinti tel-

jesítési hely szabály miatt - jelentkező tagállami adókötelezettségeiket 2003-tól a közösségi egyablakos „VoeS” (VAT on e-Services) rendszeren keresztül is teljesíthették. Ennek lényege, hogy a nem letelepedett adóalany egy általa kiválasztott közösségi tagállamba történt bejelentkezés (regisztráció) után a bevallási időszak összes adóköteles jövedelmére egyetlen, egységes bevallást nyújthatott be, és összevont befizetéseket teljesíthetett, majd a kiválasztott tagállam ezeket továbbította a jogosult, fogyasztás helye szerinti tagállam(ok)ba. A rendszer technikai kiépítése során elsődleges cél volt az önkéntes jogkövetés maximális elősegítése illetve megkönnyítése, így a tagállamok kizárólag elektronikus felületen elérhető, egyszerűen alkalmazható, gyors ügyintézés, valamint elektronikus kapcsolattartást biztosító szisztémákat alakítottak ki.

A VoeS rendszert – tekintettel annak korlátozott igénybevéti lehetőségére – közösségi szinten viszonylag kevés (1-2 ezer) le nem telepedett adóalany használta, és ezek is jellemzően az alacsony adókulccsal rendelkező tagállamokban jelentkeztek be. (Magyarországon például mindösszesen 2 adóalany volt átmeneti időszakra bejelentkezve a rendszerbe, de rövid idő múltán ezek is kiléptek, illetve átregisztráltak másik tagállamba.)

Az áfa csomag részeként elfogadott 2008/8/EK Irányelv² többek között a VoeS rendszer tapasztalatait is felhasználva 2015. január 1-jei hatállyal módosította a nem adóalanyok részére nyújtott távolról is nyújtható (azaz távközlési, rádió- és televízióműsor- és elektronikus úton nyújtott) szolgáltatások teljesítési hely szabályát, vagyis – függetlenül az e szolgáltatásokat nyújtó adóalany letelepedésétől – minden ilyen szolgáltatás teljesítési helye a tényleges fogyasztáshoz, tehát a nem adóalany igénybevevő letelepedéséhez (ill. állandó lakóhelyéhez, vagy szokásos tartózkodási helyéhez) igazodik. A 2008/8/EK Irányelv másrészt kiterjesztette a közösségi egyablakos rendszert minden ilyen távolról is nyújtható szolgáltatást nyújtó adóalanyra,

1) Eredetileg megjelent az Európai Közösségek Hivatalos Lapjának 2002. május 15-i, L 128. számában (41. o.).

2) A TANÁCS 2008. február 12. 2008/8/EK IRÁNYELVE a 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról. Megjelent az Európai Unió Hivatalos Lapjának 2008. február 20-i, L 44. számában (11. o.).

tehát 2015. január 1-től már nem csak a Közösség területén nem letelepedett, hanem a Közösség területén letelepedett adóalanyok is választhatják a különös szabályozást.

2015. január 1-től tehát a korábbi VoeS rendszer helyett – teljesen új technikai alapokon – bevezetésre került a távolról is nyújtható szolgáltatást nem adóalanyoknak nyújtó adózók *különös szabályozás* szerinti közösségi egyablakos rendszere, más néven Mini Egyablakos Rendszer (angolul: Mini One Stop Shop, melynek az első betűiből rövidített mozaikszava a „MOSS” elnevezés), ami minden tekintetben jelentős kihívások elé állította a tagállamokat.

II. Községi jogi háttér

A 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, a TANÁCS 2008. február 12-i *2008/8/EK Irányelvével* (illetve annak a jelen cikk témája szempontjából releváns 5. cikkével) bevezetett MOSS rendszer jogi alapjait további közösségi szintű, a tagállamokban közvetlenül alkalmazandó tanácsi, illetve bizottsági rendeletek, végrehajtási előírások egészítették ki, illetve állapítottak meg részletszabályokat annak érdekében, hogy biztosítsák a rendszer tagállamok közti egységes működését.

A végrehajtási szabályokat alapvetően a TANÁCS 2011. március 15-i *282/2011/EU végrehajtási rendelete* a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról³, illetve ennek a módosításai tartalmazzák. 2012-ben került kihirdetésre a TANÁCS 2012. október 9-i *967/2012/EU rendelete* a 282/2011/EU végrehajtási rendeletnek a nem adóalanyok számára távközlési, rádió- és televízióműsor-, valamint elektronikus szolgáltatásokat nyújtó, nem letelepedett adóalanyokra vonatkozó különös szabályozás tekintetében történő módosításáról⁴. 2013-ban pedig megjelent a TANÁCS 2013. október 7-i *1042/2013/EU végrehajtási rendelete* a 282/2011/EU végrehajtási rendeletnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról⁵.

A tagállamok MOSS rendszerrel kapcsolatos előírásait a hozzáadottértékadó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, a TANÁCS 2010. október 7-i *904/2010/EU rendelete*⁶

(különösen annak XI. fejezete) tartalmazza. Ezt egészítette ki a BIZOTTSÁG 2012. szeptember 13-i *815/2012/EU végrehajtási rendelete* a 904/2010/EU tanácsi rendeletnek a nem adóalanyok számára távközlési, rádió- és televízióműsor-, valamint elektronikus szolgáltatásokat nyújtó nem letelepedett adóalanyokra vonatkozó különös szabályozás tekintetében történő alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról⁷.

III. Hazai implementáció

A 2008/8/EK Irányelv hazai átültetése a 2014. július 14-én kihirdetett 2014. évi XXXIII. törvénnyel történt meg, az eljárási szabályok az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvényben (a továbbiakban: Art.), a különös szabályozások lényege pedig az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvényben (a továbbiakban: Áfa tv.) szerepelnek.

Az Art. tekintetében kibővítésre került a személyi és tárgyi hatály: a személyi hatályt kiterjesztették a Közösség területén nem letelepedett (vagyis a nem uniós szabályozásban részt vevő) adóalanyokra is. A tárgyi hatály pedig a magyar adóalanyok más tagállami bevallási/befizetési kötelezettségével bővült. A bejelentési szabályok módosításával az Art. a belföldön nem letelepedett adóalanyok magyarországi adókötelezettségei tekintetében „felmentést ad” a bejelentési/bejelentkezési kötelezettség alól, ha az adóalany egy másik tagállamban a MOSS rendszer szabályai szerint teljesíti bevallási és befizetési kötelezettségeit. A MOSS rendszer használatának szabályait az Art. 10. számú melléklete tartalmazza. Tekintve, hogy a közösségi előírások szerint a MOSS rendszerbe a bejelentkezést már 2014. október 1-től biztosítani kellett a tagállamoknak, így az Art. módosítás hatálybalépése is ehhez igazodik.

Az Áfa tv. tekintetében egyrészt a teljesítési hely szabályai változtak, másrészt a különös szabályozás tartalmát részletezi a módosított XIX. Fejezet. Mivel a MOSS rendszer tényleges tagállamok közti működése 2015. január 1-től indult, így az Áfa tv-t érintő módosítások is ezen időponttól léptek hatályba.

Tekintve, hogy a közvetlenül alkalmazandó közösségi szintű rendeletek igen részletesen tartalmazzák a végrehaj-

3) Megjelent az Európai Unió Hivatalos Lapjának 2011. március 23-i, L 77. számában (1. o.).

4) Megjelent az Európai Unió Hivatalos Lapjának 2012. október 20-i, L 290. számában (1. o.).

5) Megjelent az Európai Unió Hivatalos Lapjának 2013. október 26-i, L 284. számában (1. o.).

6) Megjelent az Európai Unió Hivatalos Lapjának 2010. október 12-i, L 268. számában (1. o.).

7) Megjelent az Európai Unió Hivatalos Lapjának 2012. szeptember 14-i, L 249. számában (3. o.).

tási szabályokat, valamint figyelemmel arra, hogy a közösségi szabályok felhatalmazást adnak a tagállamok közti kommunikáció egységes működését biztosító rendszerspecifikációk komitológiai eljárásban történő elfogadására, így a nemzeti szintű jogalkotásnak viszonylag szűk tere maradt. A 2008/8/EK Irányelv implementációja után még hiányzó, a hazai MOSS rendszerhez kapcsolódó elektronikus ügyintézés szabályai végeredményben a 47/2014. (XII. 30.) NGM rendelettel módosított az adóüggyek állami adóhatóság előtt történő elektronikus intézésének szabályairól és egyéb adózási tárgyú miniszteri rendeletek módosításáról szóló 47/2013. (XI. 7.) NGM rendeletben kaptak helyet.

IV. A különös szabályozások

A 282/2011/EU végrehajtási rendelete szóhasználatában a „különös szabályozások” a 2006/112/EK irányelv XII. címe 6. fejezetének 3. szakaszában megállapított *uniós szabályozás és/vagy* a 2006/112/EK irányelv XII. címe 6. fejezetének 2. szakaszában megállapított *nem uniós szabályozás*. A különös szabályozás tehát az abban résztvevő adóalanyok köre alapján két fajta sémát különböztet meg.

Az *uniós szabályozásban* (más néven: uniós sémában) azok a nem adóalany igénybevevőnek távolról is nyújtható szolgáltatást nyújtó adóalanyok vehetnek részt, akik a közösség területén letelepedtek, vagyis a gyakorlatban székhelyük, vagy ennek hiányában állandó telephelyük van valamely tagállamban. Ez utóbbit úgy kell érteni, hogy ha valamely adóalanynak székhelye van valamelyik tagállamban, akkor csak abban a tagállamban jelentkezhet be a MOSS rendszerbe, tehát az a tagállam lesz számára az azonosítót kiadó tagállam. Ha a székhelye a közösség területén kívül van (pl. Japánban), de van állandó telephelye a közösség valamely tagállamában, pl. Németországban, akkor ez utóbbi lesz az azonosítót kiadó tagállam a számára. Ha viszont az ilyen japán székhelyű cégnek több tagállamban is állandó telephelye van, akkor eldöntheti, hogy melyik tagállamban akar belépni a rendszerbe, viszont ez a döntése a bejelentkezése évében, és az azt követő két naptári évben is köti, tehát nem váltogathatja a tagállamokat

kénye-kedve szerint. Uniós adóalanyok esetében a rendszer alkalmazásának további feltétele, hogy a fogyasztás, vagyis a teljesítés helye szerinti tagállamban nem lehetnek letelepedve. A letelepedés szerinti tagállamban nem adóalanyoknak nyújtott, a különös szabályozás hatálya alá tartozó szolgáltatások utáni adókötelezettségeket viszont a nemzeti hozzáadottérték-adó bevallásban kell rendezni, vagyis pl. azon magyar adózók, akik be akarnak lépni a MOSS rendszerbe, a magyar – nem adóalany – igénybevevőknek nyújtott távolról is nyújtható szolgáltatásaik után fizetendő áfát a normál '65-ös bevallásaikban rendezik. A *nem uniós szabályozásban* (más néven: nem uniós sémában) pedig azok a Közösség területén nem letelepedett adóalanyok vehetnek részt, akik távolról is nyújtható szolgáltatásokat teljesítenek. A nem uniós szabályozásban résztvevő adóalanyok nem csak a más tagállamban, hanem az azonosítót kiadó tagállamban nem adóalany igénybevevő részére teljesített szolgáltatásaik utáni adókötelezettségeiket is teljesíthetik a MOSS rendszer keretein belül, tehát esetükben a fogyasztás tagállama megegyezhet az azonosítót kiadó tagállammal.

V. A „teljesítési hely szabály” módosítása, a távolról is nyújtható szolgáltatások

A 2014. december 31-ig hatályos rendelkezések értelmében a nem adóalanyoknak nyújtott telekommunikációs, rádiós és audiovizuális médiaszolgáltatás, illetve elektronikus úton nyújtott szolgáltatás esetében a teljesítés helye (a főszabály szerint) a szolgáltatásnyújtó letelepedése szerint alakult. (Kivételet képeztek ezalól a VoES rendszer fenti bemutatása kapcsán már említett nem letelepedett adóalanyok által - a Közösség területén letelepedett nem adóalany igénybevevő részére - nyújtott elektronikus úton nyújtható szolgáltatások, valamint telekommunikációs, rádiós és audiovizuális médiaszolgáltatások, amelyek esetében a teljesítési hely igazodott az igénybevevő letelepedéséhez illetve a tényleges fogyasztás helyéhez.)

A 2008/8/EK Irányelv alapján 2015. január 1-től az új teljesítési hely szabály szerint függetlenül a szolgáltatást nyújtó letelepedésétől, a nem adóalanyok részére nyújtott távközlési-, rádió- és televízióműsor- valamint elektronikus úton nyújtott szolgáltatások esetében a teljesítés helye ott van, ahol az igénybevevő letelepedett, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van. A hivatkozott irány-

elv alapján érintett szolgáltatások az Áfa tv-ben telekommunikációs, rádiós és audiovizuális médiaszolgáltatás illetve elektronikus úton nyújtott szolgáltatás fogalomhasználattal szerepelnek, amit az Art. összefoglaló néven „távolról is nyújtható szolgáltatásokként” nevesít. Az érintett szolgáltatások definiálásánál a jogszabályok is csak példálózó felsorolással segítik az elhatárolást, ami sok esetben nem egyszerű.

Tekintettel jelen cikk korlátozott terjedelmére, a könnyebb érthetőség céljából, azonban a teljesség igénye nélkül ismertetve az egyes távolról is nyújtható szolgáltatásokat, azok a következők:

- **Telekommunikációs szolgáltatások** jellemzően a vezetékes és mobil telefon szolgáltatások, interneten keresztül nyújtott telefonos szolgáltatások, hangposta, fax- szolgáltatások, vagy az internet hozzáférés.
- **Rádiós és audiovizuális médiaszolgáltatások** különösen a rádió- vagy televízióhálózaton keresztül közvetített vagy továbbközvetített rádió- vagy televízió-műsor-számok; vagy az interneten, vagy hasonló elektronikus hálózaton keresztül terjesztett (IP-streaming) rádió- vagy televízió-műsor-számok, amennyiben a műorszolgáltatásra rádió- vagy televízió-hálózaton történő közvetítéssel vagy továbbközvetítéssel egyidejűleg kerül sor (vagyis ha az interneten előben követhető a műsor). Azonban ha már - egy közvetítés után - az internetre feltöltött film bármikor letölthető és megnézhető, akkor az már nem médiaszolgáltatásnak, hanem elektronikus úton nyújtott szolgáltatásnak minősül.
- **Elektronikus úton nyújtott szolgáltatások** jellemzően a webhely szolgáltatások biztosítása, szoftverértékesítés/-frissítés, zenék, filmek, játékok biztosítása, képek, szövegek, információk szolgáltatása, távoktatás stb. Ennek a szolgáltatásnak különösen nem lehet kimerítő felsorolását megadni, hiszen az információs technológia folyamatosan változik, és egyre újabb tevékenységek, szolgáltatások jelennek meg a piacon.

A távolról is nyújtható szolgáltatások esetében tehát a teljesítés helye az igénybevevő letelepedése szerint alakul, vagyis a tényleges fogyasztás helyéhez igazodik. Tekintve, hogy ez sem mindig határozható meg egyértelműen, így a módosított 282/2011/EU végrehajtási rendelet az igénybevevő illetőségére különböző – megdönthető – vélelmeket állít fel. (Például a tagállamok közt utazó magánszemély részére történő mobil telefon szolgáltatás esetében a tele-

fon SIM kártyájának mobil országkódja határozza meg az igénybevevő illetősége szerinti tagállamot, vagy ha a szolgáltatás bárki által történő igénybevételhez fizikai jelenlét is szükséges, pl. telefonfülke, internet kávézó, akkor azt kell vélelmezni, hogy az igénybevevő is ott telepedett le.) Ezek megdönthető vélelmek, tehát ha a szolgáltatást nyújtónak a végrehajtási rendeletben meghatározott bizonyíték „lista” alapján három egymásnak nem ellentmondó bizonyíték van arra, hogy a vélelemtől eltérően máshol van az igénybevevő illetősége, akkor ez utóbbiak alapján határozza meg a teljesítés helyét. (Ilyen bizonyítékok pl. a számlázási cím, banki/fizetési adatok, IP cím, stb.)

VI. A MOSS rendszer lényege

Tekintve, hogy az adózatandó tényállási elemek fennállása esetén a teljesítés helye szerint keletkeznek az adókötelezettségek, így a jogkövető, távolról is nyújtható szolgáltatást teljesítő adóalanyok részére igen fontossá válik annak megállapítása, hogy melyik tagállamban lesznek bejelentkezésre, bevallás benyújtására és adófizetésre kötelezettek. Például egy interneten keresztül bárhonnán - jellemzően csekély ellenérték fejében - elérhető zene, vagy film szolgáltatása esetén lényeges, hogy a nem adóalany igénybevevők mely országokban „kattintottak” rá a „letöltés” opcióra, ami akár jelentheti azt is, hogy az érintett szolgáltatónak minden tagállamban pár euro értékű adókötelezettsége keletkezik. A MOSS rendszer használata nélkül ennek a szolgáltatónak minden tagállamban adószámot kell kérnie, bizonylatot kell kiállítania, az érintett tagállam nemzeti hozzáadottérték-adó bevallásában kell bevallási kötelezettségét teljesítenie, valamint ott kell az adott nemzeti devizanemben befizetnie az adót is. A közösségi egyablakos MOSS rendszerbe belépett adóalanyoknak azonban csak az azonosítót kiadó tagállamban kell teljesíteni bejelentési (változásbejelentési), bevallási és befizetési kötelezettségét, és ez a tagállam továbbítja, illetve osztja el azt az érintett fogyasztás helye szerinti tagállamoknak.

A bejelentkezés főszabály szerint a bejelentést követő negyedév első napjától lehetséges. Belföldön a magyar adóhatóság honlapjának főoldaláról (a „Távolról is nyújtható szolgáltatások MOSS” linkről) elérhető MOSS Portál útján - jelen cikk megírásáig - mindösszesen 44 adóalany jelentkezett sikeresen az uniós sémába, illetve 1 adóalany a nem uniós sémába. A regisztrált MOSS adóalanyoknak a negyedéves

bevallási időszakok alapján kell minden fogyasztás helye szerinti tagállam vonatkozásában a negyedévet követő hónap 20-áig elektronikusan beküldeni a naptári negyedévre vonatkozó egységes bevallást és egyúttal teljesíteni a befizetési kötelezettséget is (Magyarországon euro devizanemben).

Összességében elmondható, hogy az új rendszer – különösen annak jelentős adminisztrációt csökkentő hatásai miatt – alapvetően pozitív fogadtatásban részesült. A közösségi szinten távlati elképzelések között szereplő egyablakos hozzáadottérték-adó rend-

szer szűkített („mini”) verziójaként bevezetett MOSS tagállami regisztrációs moduljának 2014. október 1-jei indulása, illetve a rendszer 2015. január 1-jei éles üzembe helyezése óta eltelt rövid idő alatt azonban még sem az adóalanyok, sem a tagállamok nem tudtak elég tapasztalatot szerezni a zökkenőmentes működés biztosításához. A regisztrációs modul közösségi összehangolása jelenleg is folyamatos, továbbá a rendszer minden szereplőjére jelentős kihívásként vár a legelső, 2015. április 1-től beadható 2015. I. negyedéves MOSS bevallás és befizetés teljesítése.

HULMANNÉ DR. SIMON KRISZTINA

AKTUALITÁSOK AZ ADÓZÁSBAN 2015

A konferencia időpontja:
2015. április 21-23.

KOMP KONZULT[®]

A konferencia helyszíne:
Residence Siófok ** Conference & Wellness Hotel**
8600. Siófok, Erkel Ferenc u. 49.

A konferencia célja:
A 2015. január 1-től hatályos adótörvényekben bekövetkező jogszabályi változások komplex módon történő rendszerezése, összefoglalása és közérthető magyarázata.

A konferencia előadói és témái:

Botka Erika főtitkár, MSZSZE	számvitel
Debreczeni László munkatárs, NAV	környezetvédelmi termékadj
dr. Kártyás Gábor munkajogi tanácsadó	munkajog
Mihics Henrik főhadnagy, ellenőrzési szakreferens, NAV	EKAER

Elhelyezés:
Egy- vagy kétágyas, fürdőszobás szobákban.
Lehetőséget biztosítunk a konferencián való részvételre szállás nélkül is!

Bővebb információ honlapunkon olvasható: www.kompkonzult.hu