2012 MÁRC 30.

NEMZETI ADÓ- ÉS VÁMHIVATAL
Központi Hivatala
Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztály

Iktatószám: 3708029083

Ügyintéző: dr. Farkas Alexandra
Ügyszám: 3707832152
Tárgy: tájékoztatás

Vadász Iván
adószakértő
részére

AD-KÖ Adószakértő Iroda Kft.

Budapest
Szervita tér 4. II/1.
1052

Tisztelt Adószakértő Úr!

Főosztályomhoz intézett levelében foglalt kérdéseivel kapcsolatban a következőkről tájékoztatom.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfa törvény) 25. §-a alapján a termékértékesítés teljesítési helye – főszabályként – ott van, ahol az érintett termék az adófizetési kötelezettség keletkezésének az időpontjában található. Ez azt jelenti, hogy, ha értékesítenek egy terméket, az főszabályként ott adózik, ahol az értékesítés teljesítésének időpillanatában van. Azonban ezen főszabály alól az Áfa törvény számos kivételt állapít meg a 26-35. §-aiban. (Az Áfa törvény 25. §-a alkalmazandó például ingatlan értékesítése esetén, illetve olyan esetekben, ha ingó dolgot úgy értékesítenek, hogy annak az értékesítés következményeként történő elfuvarozására, feladására nem kerül sor.)
Az egyik kivétel az előbbiekben tárgyalt főszabály alól az az eset, amikor a terméket úgy értékesítik, hogy az értékesítés következményeként a terméket feladják, vagy elfuvarozzák a vevő által megjelölt helyre. Mivel ebben az esetben nehezen vagy egyáltalán nem megállapítható, hogy az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontjában a termék éppen hol található, ezért a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK Direktíva és ennek nyomán a magyar Áfa törvény 26. §-a is a teljesítés helyét ilyen esetben a feladás, vagy a fuvarozás megkezdésének helyére telepíti.

Ez azt jelenti, hogy amennyiben a termék értékesítése kapcsán a terméket a vevő részére továbbítani kell, akkor az értékesítés ott adózik, ahol a vevő nevére szóló rendeltetéssel a fuvarozás megkezdése, vagy pedig a feladás megtörténik.

Az Áfa törvény sajátosan kezeli azt az esetet, amikor ugyanazon termék egynél több (azaz legalább kettő) értékesítés tárgya úgy, hogy a termék feladása, fuvarozása az első értékesítőtől közvetlenül az utolsó beszerzőhöz történik (ún. láncügylet). Ezekben az esetekben a legalább kettő – de lehet, hogy ennél több – értékesítést mindig pusztán egy fuvarozás kíséri. Tekintettel ugyanakkor arra, hogy ebben az ún. láncügyletben csak egyetlen fuvarozás van, ezért pusztán egy értékesítés teljesítési helyére alkalmazható az Áfa törvény 26. §-ának szabálya (vagyis, hogy a teljesítés helye a fuvarozás megkezdésének a helye); ezt nevezzük a fuvarozásos értékesítésnek (ld. Áfa törvény 27. § (1) bekezdése).

A láncügyletekkel kapcsolatban elsőként az tisztázandó, hogy hogyan tudjuk meghatározni, hogy a láncban melyik az ún. fuvarozásos értékesítés. Fuvarozásos értékesítésnek egyértelműen azt a láncszemet, ügyletet tekinthetjük, amelyikben valamely szereplő a fuvarozásban közvetlenül érintett, azaz azt az ügyletet, amelynek egyik szereplője szervezi, vagy bonyolítja a fuvart.

Amennyiben a fuvart a láncban legelső értékesítő szervezi, akkor a fuvarozásos értékesítés egyértelműen a lánc első értékesítése lesz, hiszen a lánc első szereplője csak ebben az ügyletben szerepel félként, így ennek a teljesítési helye esik a fuvarozás megkezdésének helyére.

Abban az esetben, ha a fuvart a láncban utolsó beszerző bonyolítja, akkor biztos, hogy a fuvarozásos értékesítés a lánc utolsó értékesítése lesz, hiszen az utolsó beszerző csupán ebben az ügyletben vesz részt, így ennek az értékesítésnek a teljesítési helyére alkalmazandó az Áfa-törvény 26. §-a, azaz ez az értékesítés lesz a fuvarozás megkezdésének helyén teljesített.

Nehezebb a helyzet, ha a fuvarozást a lánc olyan szereplője bonyolítja, aki (amely) közbenső szereplő, mivel az ilyen szereplő egyszerre két ügyletben is részt vesz, hiszen egyik oldalról beszerző, másik oldalról pedig értékesítő lesz.

Kérdéses tehát, hogy melyik értékesítés lesz a fuvarozásos értékesítés, az, amelyikben beszerzői, vagy az, amelyikben értékesítői minőségben jelenik meg a közbenső szereplő.

A választ az Áfa törvény 2012. január 1-jétől hatályos 27. § (2) bekezdése úgy adja meg, hogy, amennyiben a fuvarozás szervezője, bonyolítója közbenső szereplő [azaz a sorban olyan beszerzőnek tekintendő, aki (amely) egyúttal értékesítő is], akkor őt úgy kell tekinteni, mint aki (amely) vevői minőségben fuvaroz, kivéve, ha ő ennek ellenkezőjét bizonyítja. Ez azt jelenti, hogy amennyiben a közbenső szereplőként fuvarozást szervező fél nem igazolja, hogy ő értékesítőként fuvarozna, akkor azt tekintjük a fuvarozásos értékesítésnek, és így az adózik az Áfa törvény 26. §-a alapján a fuvarozás megkezdésének helyén, amelyben a fuvarozást szervező közbenső szereplő vevőnek minősül. Ha azonban a közbenső szereplő részéről igazolást nyer (például azzal, hogy a fuvarozás megindításának a helyén kifejezetten ezen okból adószámot kér, és ezt meg is adja az értékesítője felé), hogy ez a közbenső szereplő a fuvarozást eladói minőségében

szervezi, akkor az Áfa törvény 26. §-ának teljesítési helyet meghatározó szabályát arra az ügyletre kell alkalmazni, amelyikben ez a közbenső szereplő értékesítői pozícióban van.

Az Ön által ismertetett példában négy szereplő vesz részt, úgy, hogy a fuvarozást a harmadik szereplő (a beadványban EU-cégnek nevezett fél) végzi a magyar belföldi Kft-től közvetlenül harmadik országba. Ez azt jelenti, hogy az Áfa törvény 26. §-a szerinti fuvarozásos értékesítés – figyelemmel az Áfa törvény 27. § (2) bekezdésére – főszabályként a Kft. és az EU-cég közötti értékesítés lesz, így közöttük teljesül az Áfa-törvény 98. § (1) bekezdésének megfelelő adómentes export-értékesítés, kivéve, ha EU-cég ezen ügylete okán (vagy ezen ügylete okán is) belföldön adószámot kér, vagy már adószámmal rendelkezik, és a Kft-től történő beszerzés során ezt az adószámot használja. Ez utóbbi esetben ugyanis – megintcsak figyelemmel az Áfa törvény 27. § (2) bekezdésére – az Áfa törvény 26. §-a szerinti fuvarozásos értékesítés az EU-cég és a 3. országbeli vevő között teljesül, amely az Áfa törvény 98. § (1) bekezdése szerint adómentes. Ezzel együtt azonban a Kft. és az EU-cég közötti értékesítés – amely az Áfa törvény 27. § (3) bekezdés a) pontja értelmében szintén a feladás helyén teljesül – nem lehet adómentes (hiszen ez utóbbi esetben nem ezen értékesítés kapcsán történik meg a termék harmadik országba való kiléptetése), hanem az a termékre irányadó belföldi áfa-mértékkel adózik.

Abban az esetben, ha a kérdezett konstrukció kapcsán a felek úgy járnak el, hogy a Kft. az EU-cég2-től történő közösségi beszerzése során a terméket az Áfa törvény 4. számú mellékletének megfelelő adóraktárba tárolja be, akkor mind a Kft. EU-cég2-től történő közösségi beszerzése, mind pedig az ezt követő további belföldi – de az adóraktárban történő – érékesítések áfa-mentesek az Áfa törvény 113. § és 115. §-a értelmében. Az Áfa törvény 113. §-ának és 115. §-ának együttes olvasatából következően az adóraktári áfa-mentesség arra az értékesítésre már nem vonatkozhat, amelyet követően a terméket kitárolják az adóraktárból. Ez pedig azt jelenti, hogy azon értékesítés, amelynek eredményeként a terméket kitárolják az adóraktárból, az Áfa törvény általános szabályai szerint minősül a következők szerint. Abban az esetben, ha az adóraktárból történő kitárolás úgy történik, hogy a termék belföldön marad, akkor az utolsó – a kiraktározáshoz kapcsolódó – értékesítés a termékre irányadó belföldi adókulccsal adózik. Ha azonban a kitárolás úgy történik meg, hogy a kitárolás eredményeként a termék másik tagállamba, vagy harmadik országba átkerül, akkor a kitároláshoz kapcsolódó értékesítés adómentes lesz, azonban nem az Áfa törvény 113. §-a, illetve 115. §-a alapján, hanem, ha közösségi értékesítésről van szó, akkor az Áfa törvény 89. § (1) bekezdése alapján, ha pedig exportértékesítésről beszélhetünk, akkor az Áfa törvény 98. § (1) bekezdése alapján élvez adómentességet.
A fentiek szerint alakul az ügylet akkor is, ha a Kft. belföldön szerzi be a terméket úgy, hogy a terméket a Kft. felé történő értékesítéskor már rögtön adóraktárba tárolják be.

Abban az esetben, ha a Kft. harmadik országból szerez be terméket és azt vámkezelteti, akkor az ilyen terméket csak úgy egy általa teljesített értékesítéssel tudja betárolni, tekintettel arra, hogy az Áfa törvény 4. számú melléklet 7. pontja értelmében adóraktári beraktározó csak a termék Közösségen belüli beszerzője, vagy pedig a termék belföldi értékesítője lehet (azaz saját terméket – közösségi beszerzés nélkül – az adóraktárba betárolni nem lehet, hanem csak egy értékesítés során.)

Önmagában az, hogy egy külföldi gazdálkodó adóraktárban tartja termékeit, nem eredményez állandó telephelyet az áfa szempontjából. Amennyiben azonban a külföldi gazdálkodó belföldi jelenléte kimeríti az Áfa törvény 254. §-ában, valamint 259. § 2. pontjában foglaltakat (figyelemmel a Tanács 282/2011/EU Végrehajtási rendeletének 10-11. cikkeire is), akkor őt letelepedettnek kell tekinteni az általános forgalmi adó vonatkozásában.

A másik tagállambeli gazdálkodónak abban az esetben kell magyar adószámot kiváltania, ha a fenti konstrukciók valamelyikében történő értékesítése belföldi teljesítési helyű. Amennyiben a másik tagállambeli gazdálkodónak magyar adószámot kell kiváltania, akkor abban az esetben az áfa-kötelezettségeinek akár saját maga, saját nevében, akár egy megbízott útján (de saját nevében) is eleget tehet.

Ha egy külföldi gazdálkodónak nincsen már olyan belföldi ügylete, amely miatt a belföldi adószámának fenntartása indokolt volna, akkor az adószámot a T201-es nyomtatvány használatával szüntetheti meg.

Az Alkotmánybíróság 60/1992. (XI. 17.) AB határozatában rögzítettekkel összhangban tájékoztatom, hogy a válaszlevélben részletezettek szakmai véleménynek minősülnek, kötelező jogi erővel nem bírnak.

Budapest, 2012. március „21„

Tisztelettel:

Dr. Horváth Ilona
főosztályvezető

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Hivatala Budapest 106.

Erről értesülnek:

1. a címzett
2. a központi irattár