Mezőgazdasági szerződés

előleg

2015/4. Adózási tanács

a mezőgazdasági termelők részére értékesített termékek előlegként történő kezelhetősége az áfában

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 2015. január 1. napjától hatályos szövege értelmében már nem csak a pénzzel, illetve készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel történő ellenérték kiegyenlítés esetén, hanem vagyoni előny egyéb módon történő juttatása esetén is felmerülhet az - általános forgalmi adó fogalmi rendszerének megfelelő - előlegkénti minősítés. Ezen új rendelkezés alkalmazása az olyan - jellemzően a termelői csoportok körében használatos - pénzügyi rendezésre irányuló konstrukciók kidolgozása esetén is szükségessé válhat, melyek keretében az egyes mezőgazdasági tevékenységet folytató adóalanyok (továbbiakban: termelők) részére más adóalanyok (továbbiakban: adóalanyok) a termelési folyamat lebonyolításához szükséges termékeket értékesítenek, és ezen ügyletek ellenértékét a termelők ténylegesen nem pénzzel vagy készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel rendezik, hanem annak kiegyenlítésére a termelők által az adóalanyok részére későbbiekben értékesítendő termékek beszámítása útján kerül sor.

1. Az előlegkénti minősítés kérdésköre

A fentebb már említett konstrukcióhoz kapcsolódóan feltett kérdés lényege tehát abban áll, hogy az adóalany azon eljárása, melynek alapján a termelési folyamat lebonyolításához szükséges anyagokat a termelők által a későbbiekben teljesítendő termékértékesítések teljesítési időpontját megelőzően adja át a termelők részére, alapot szolgáltat-e arra, hogy az egyes termékeket olyan vagyoni előnynek - és azok átadását olyan vagyoni előny juttatásának - tekinthessük, mely előlegként adófizetési kötelezettséget keletkeztet a termelők oldalán.

Ez utóbbi felvetésre válaszként - a tárgyalt konkrét tényállás adózásbeli megítélése érdekében - elmondható, hogy a már ismertetett esetben (azaz amennyiben az adóalany a későbbiekben részére teljesítendő termékértékesítéshez kapcsolódóan, annak teljesítési időpontját megelőzően természetben - egyes termékek átadásával - teljesít kifizetést a termelők felé) az adóalany által az Áfa tv. 59. §-ában foglaltaknak megfelelő előleg - ti. termék értékesítéséhez, szolgáltatás nyújtásához kapcsolódóan, a teljesítést megelőzően, pénz vagy készpénz-helyettesítő fizetési eszköz formájában juttatott, az ellenértékbe beszámítható vagyoni előny - juttatására kerül sor, mely - feltéve, hogy az előleggel biztosított termékértékesítés nem tartozik az Áfa tv. 142. § (1) bekezdés szerinti fordított adózás alá - előleg jogcímén adófizetési kötelezettséget generál a termelők részére. [Az Áfa tv. fent hivatkozott módosítása azon, a gyakorlatban rendszerint előforduló eset áfabeli kezelésére nézve nem eredményez változást, amikor is az adóalany (mint termékértékesítő) és a termelők (mint vevők), valamint a termelők (mint termékértékesítők) és az adóalany (mint vevő) között teljesülő ügyletek pénzügyi rendezése oly módon történik, hogy az ügyletek alapján fennálló ellenérték követelések egymástól függetlenül - tehát nem beszámítással

- kerülnek rendezésre, mivel ekkor ellenértékbe beszámítható vagyon előny nyújtásáról (előlegről) nem beszélhetünk.]

Kérdés tárgyaként jelenhet meg a juttatott vagyoni előny előlegkénti minősítése olyan speciális esetekben is, amikor a termelők részére teljesítendő termékértékesítések ellenértékének kiegyenlítésére a felek eredeti szándéka szerint ugyan pénzzel vagy készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel kerülne sor, azonban a felek a későbbiekben úgy döntenek, hogy a tényleges pénzügyi rendezés - a tervezettekkel ellentétben, a körülményekben időközben bekövetkezett változások okán - mégsem az előbb meghatározott módon (például készpénzzel vagy pénzintézeti átutalás útján) történik, hanem arra a termelők által az adóalanyok részére későbbiekben értékesítendő termékek beszámítása útján kerül sor.

Az előbbi tényállás adójogi minősítéséhez szükséges figyelembe venni, hogy az általános forgalmi adó rendszerében előlegről csak abban az esetben beszélünk, ha a beszerző vagy igénybe vevő adóalanynak szerződéses vagy jogszabályon alapuló kötelezettsége van a teljesítést megelőzően az ellenérték egy meghatározott részét, esetleg egészét megfizetni.

Amennyiben tehát az adóalanyok szándéka eredetileg (a termékek átadásának időpontjában) arra irányult, hogy az általuk rendelkezésre bocsátott termékeket egy, a részükről teljesítendő önálló ügyletek megvalósítása érdekében adják át a termelők részére, és az átadás időpontjában nem vonatkozott rájuk olyan szerződésen alapuló (vagy jogszabályi) rendelkezés, amelynek alapján kötelezettek lettek volna arra, hogy előlegnek tekintendő vagyoni előnyt juttassanak a termelők részére, annak érdekében, hogy azt a termelők az általuk a későbbiekben teljesített ügyletek ellenértékébe számítsák be, az átadásra került termékek nem minősülnek az Áfa tv. 59. §-ában foglaltaknak megfelelő előlegnek.

A kérdéssel érintett termékértékesítés adóalapjának helyes megállapítása érdekében megjegyzést érdemel, hogy a tárgyalt konstrukciók körében előfordulhat olyan eset, amikor a felek között létrejött szerződéses jogviszony úgy rendelkezik, hogy a termeléshez szükséges anyagokat az adóalany a termelők megbízása alapján, saját nevében történő hitelfelvétel segítségével szerzi be, és így az adóalany azon időpontig, ameddig a termékek ellenértéke a felvásárolandó termékek ún. beszámítása útján kiegyenlítésre nem kerül, a számla kiállításának időpontja és a pénzügyi rendezés közötti időszakra (akár az általa felvett hitel kamatánál magasabb összegű) kamatot számít fel a termelő részére.

Ebben az esetben - mivel az adóalany azért vesz fel hitelt, hogy saját termékbeszerzéseit finanszírozni tudja - a hitel tekintetében nem beszélhetünk az adóalany által a termelőknek nyújtott szolgáltatásról; a termelők által az adóalany részére fizetendő kamat összege tehát nem minősül az adóalany által a termelőknek nyújtott hitelezési szolgáltatás ellenértékének; a kamatnak megfelelő összeg az Áfa tv. 70. § (1) bekezdés *b)* pontja szerinti járulékos költségként az adóalany által teljesített - akár egyenes, akár fordított adózású - termékértékesítés adóalapjába épül be, így az átadásra kerülő termékeknek az Áfa tv. 259. § 6. pontja szerinti ellenértékét, és ez által a termékértékesítéseknek az Áfa tv. 65. §-a szerinti adóalapját az előre rögzített ár és a kamat együttes összege képezi. (Az adóalany részére fizetendő kamatnak az adóalany által teljesített termékértékesítések adóalapjába tartozását nem befolyásolja az a tény, hogy az adóalany vevői, azaz a termelők a kamat összegét milyen időszakonként, például negyedévente vagy a teljes ellenérték kiegyenlítésének időpontjában egy összegben fizetik meg az adóalany részére.)

2. Az előleg bizonylatolása

Az Áfa tv. 159. § (1) bekezdése kimondja, hogy az adóalany köteles - ha e törvény másként nem rendelkezik - a 2. § *a)* pontja szerinti termékértékesítéséről, szolgáltatásnyújtásáról a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője részére, ha az az adóalanytól eltérő más személy vagy szervezet, számla kibocsátásáról gondoskodni.

Az Áfa tv. 159. § (2) bekezdés *a)* pontja rögzíti továbbá, hogy az (1) bekezdés egyéb rendelkezéseinek sérelme nélkül az adóalany köteles számla kibocsátásáról gondoskodni abban az esetben is, ha részére egy másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy előleget fizet.

A fentiek alapján látható tehát, hogy a kérdéssel érintett termelőknek az adóalanytól átvett előlegről (a természetben átadott termékek ellenértékéről) - függetlenül attól, hogy az előleggel biztosított ügylet egyenes vagy fordított adózás alá esik - az Áfa tv. 159. § (2) bekezdése értelmében számlát kell kibocsátani, melyen teljesítési időpontként az Áfa tv. 59. § (1) bekezdésében meghatározottak szerinti időpontot (jelen esetben a termékek megszerzésének időpontját) szükséges feltüntetni. (Az előlegről a számlát főszabály szerint legkésőbb az előleg megszerzésének időpontjától számított 15. napon belül kell kibocsátani.)

Az előlegszámla kiállítására vonatkozó kötelezettség teljesítése - amennyiben ez a kötelezettség a kérdéses esetben fennáll - a kompenzációs felárra jogosult, valamint alanyi adómentes adóalanyok részéről a következő formában teljesíthető:

a) Az Áfa tv. 202. § (1) bekezdése értelmében a mezőgazdasági tevékenységet folytató adóalany a kompenzációs felárat terméke értékesítésének, szolgáltatása nyújtásának teljesítésével hárítja át. Az előbbi szakasz (2) bekezdésének *a)* pontja továbbá arról rendelkezik, hogy a kompenzációs felár áthárításra vonatkozó jog gyakorlása érdekében a mezőgazdasági tevékenységet folytató adóalanynak - ha termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása olyan belföldön nyilvántartásba vett adóalany részére történik, aki (amely) egyúttal nem mezőgazdasági tevékenységet folytató adóalany - személyesen rendelkeznie kell a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője által a nevére szólóan, magyar nyelven kibocsátott, az ügylet teljesítését tanúsító felvásárlási okirat példányával, mely esetben a már említett adóalany mentesül a számlakibocsátási kötelezettség alól.

Figyelemmel szükséges ugyanakkor lenni arra is, hogy a fent már említett felvásárlási okiratot kizárólag a teljesített ügyletről kell kibocsátani (függetlenül attól, hogy annak - kompenzációs felárat is tartalmazó - ellenértéke mikor kerül megtérítésre); a különleges jogállású termelők részére tehát nem szükséges felvásárlási okirat kibocsátása a fizetett előleget illetően, azon összegről - mivel a bizonylatolás célja ez esetben kizárólag a pénzmozgás dokumentálása - számviteli bizonylatnak minősülő okirat állítandó ki.

Utóbbiakhoz kapcsolódóan kiemelendő, hogy a tárgyalt esetben az adóalany, mint felvásárló a már említett számviteli bizonylat alapján nem, kizárólag a felvásárlási okirat (amelyen a feltüntetett ellenérték az előleg összegét is tartalmazza) alapján gyakorolhat az ügylettel összefüggésben adólevonási jogot.

b) Az Áfa tv. 187. § (2) bekezdés *c)* pontja értelmében az alanyi adómentes adóalany kizárólag olyan számla kibocsátásáról gondoskodhat, amelyben áthárított adó, illetőleg a 83. §-ban meghatározott százalékérték nem szerepel.

Az alanyi adómentes adóalany tehát az általa teljesített ügyletek számlázása során - főszabályként - adót nem hárít át, így ebből következően adót az általa kiállított előlegszámlán sem tüntethet fel. (Az alanyi adómentes adózó tehát a számlakibocsátási kötelezettség tekintetében az általános szabályok szerint jár el, a különbség kizárólag abban áll, hogy az alanyi adómentesség feltételeinek fennállása esetén sem a teljesítésről szóló számlában, sem az előlegszámlában adót nem számít fel.)

(AVÉ 2015/8.)