

## E-mail elküldött és befogadott pdf elektronikus számla

### 2013/23. Adózási kérdés

#### a 2013-tól alkalmazandó új számlázási szabályok

[az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: áfatörvény)  
168/A. §, 175. §, 179. §]

A közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló 2006/112/EK irányelvnek a számlázási szabályai tekintetében történő módosításáról szóló 2010/45/EK tanácsi irányelvvel összhangban 2013. január elsejétől jelentősen módosultak az áfatörvény számlázásra vonatkozó rendelkezései. Fontos változás, hogy egységesültek a papíralapú és az elektronikus számlákra vonatkozó követelmények, és ezzel összhangban liberálisabbá váltak az elektronikus számlázás tekintetében alkalmazandó szabályok.

#### A papíralapú és az elektronikus számlára egyaránt vonatkozó követelmények

Az áfatörvény új 168/A. § (1) bekezdésében foglaltaknak megfelelően a számla kibocsátásának időpontjától a számla megérkezésére vonatkozó időszak végéig biztosítani kell a számla eredetének hitelességét, adattartalmának sértetlenségét és olvashatóságát. Az „eredet hitelessége” a termék értékesítését, a szolgáltatást nyújtó illetve a számlát kibocsátó azonosságának biztosítását jelenti (Áfatv. 259. § 6/A. pont). Az „adattartalom sértetlensége” azt jelenti, hogy a számlának az áfatörvény szerinti tartalmát nem változtatták meg (Áfatv. 259. § 1/A. pont). A számla olvashatósága pedig azt jelenti, hogy a számlának az ember számára - alapos vizsgálat illetve magyarázat nélkül - olvashatónak kell lennie. Az egyes adóalanyok határozzák meg, hogy milyen módon biztosítják a számla eredetének hitelességét, tartalmának sértetlenségét és olvashatóságát.

Az áfatörvény 168/A. § (1) bekezdésében meghatározott, a számla adattartalmának sértetlenségére, eredetének hitelességére és olvashatóságára vonatkozó kitétel az áfatörvény alkalmazásában nem új kötelezettség, hiszen az már az áfatörvény 2012. december 31-éig hatályos 179. § (2) bekezdésében is szerepelt. E kötelezettségekhez kapcsolódóan az Áfatv. 2013. január elsejétől az eredet hitelességére és az adattartalom sértetlenségére vonatkozó fogalom meghatározás mellett a kötelezettség teljesítésére vonatkozó keretszabállyal egészült ki. Ezt a keretszabályt az áfatörvény 168/A. § (2) bekezdése tartalmazza, amelynek értelmében az áfatörvény 168/A. § (1) bekezdésében meghatározott követelményeknek bármely olyan üzleti ellenrészeli eljárással eleget lehet tenni, amely a számla és a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás között megbízható ellenrészeli kapcsolatot biztosít. Az eredet hitelességére és az adattartalom sértetlenségére vonatkozó feltételt a számlakibocsátónak és a számlabefogadónak is teljesítenie kell, mely feltételek fennállását a felek adott esetben egymástól függetlenül is biztosíthatják.

Az áfatörvény 168/A. § (2) bekezdésében megjelölt üzleti ellenrészeli eljárás megnevezés széles körű fogalmat takar. Az e körbe tartozó eljárások (számla befogadói oldalon) nem arra szolgálnak, hogy a levonási jognak az áfatörvényben meghatározott feltételeit vizsgálják, az

adólevonási jog feltételeinek vizsgálata az üzleti ellenrzési eljárás túlmutató eljárás. Az üzleti ellenrzési eljárás arra irányul, hogy a számlák megfelel en lettek-e kibocsátva. Egy tartalmilag helyes számla (értsd: megfelel ügylet, megfelel teljesítésre kötelezett, megfelel ellenérték, megfelel fizetési címzett) igazolja azt a feltételezést, hogy annak kibocsátása során nem történt az eredet hitelességét vagy a tartalom sértetlenségét érint hiba, vagyis a számlát nem hamisították meg, vagy más módon nem változtatták meg, a számla megfelel a teljesített ügyletnek. Az üzleti ellenrzési eljárásokkal szemben támasztott követelményeknek e célokra kell irányulniuk.

Üzleti ellenrzési eljárás alatt olyan eljárás értend , melyet az adóalany a számlának a saját pénzügyi követelésével illetve kötelezettségével történ összevetése érdekében alkalmaz. Az adóalany szabadon választhatja meg az eljárást. A saját érdekében számlakibocsátóként és számlabefogadóként is különösen azt ellenrzi, hogy:

- a számla lényegében megfelel -e, vagyis, hogy a számlában feltüntetett ügylet ténylegesen a feltüntetett mennyiségben és min ségben teljesült-e, továbbá számlabefogadóként vizsgálja, hogy
- a számla kibocsátójának ténylegesen a feltüntetett fizetési igénye van-e,
- a számla kibocsátója által megadott bankszámlaszám megfelel -e,
- és hasonlókat annak biztosítására, hogy ténylegesen csak azokat a számlákat egyenlítse ki, melyek kiegyenlítésére kötelezett.

Az üzleti ellenrzési eljárás fontos aspektusa, hogy a számlát az üzleti és számviteli folyamaton belül ellenrzik, nem pedig független, önálló dokumentumként. Az üzleti ellenrzési eljárás akkor felel meg az áfatörvény 168/A. § (2) bekezdésében foglaltaknak, ha megbízható ellenrzési nyomvonalat létesít a számla és a számlán feltüntetett ügylet között. Ez történhet akár megfelel en kialakított könyvelés keretében, így pl. integrált vállalatirányítási rendszer alkalmazásával (melyben az üzleti ellenrzési eljárás beépített automatizmusokra épül, így a számla eredetének a hitelességét a rendszerek biztosítják), vagy akár a számlának a meglév üzleti iratokkal (pl. a megrendeléssel, megbízással, szerz déssel, szállító levéllel, átutalási vagy fizetési bizonylattal) történ manuális összevetésével. Az üzleti ellenrzési eljárás technikájának meghatározása (ide értve annak meghatározását is, hogy az üzleti ellenrzési eljárás során készítenek-e illetve milyen formájú, tartalmú bizonylatot készítenek) az adóalanyok döntési körébe tartozik. Mindemellett hangsúlyozandó, hogy az adóalany továbbra is köteles az érvényesített levonási jog feltételei fennállásának igazolására.

## **Elektronikus számla**

Az áfatörvény 168/A. §-ának hatálybalépésével egyidej leg az elektronikus számlára vonatkozó el írások is változnak. E változást tükrözi az áfatörvény 259. § 5. pontjában megjelen új elektronikus számla fogalom, mely szerint az áfatörvény alkalmazásában elektronikus számlának min sül minden olyan, az Áfatv.-ben el írt adatokat tartalmazó számla, amelyet elektronikus úton bocsátottak ki és fogadtak be. Figyelemmel ugyanakkor arra, hogy az elektronikus számla fogadásának, illetve a hitelesség, a sértetlenség és az olvashatóság biztosításának a termék beszerz je, illetve a szolgáltatás igénybevev je részér l technikai feltételei vannak, amelyeket az elektronikus számlák fogadásához ki kell alakítani, az elektronikus számlázással kapcsolatban továbbra is elengedhetetlen a felek együttm kódése. Ezért az áfatörvény 175. § (3) bekezdése az elektronikus számla kibocsátásának feltételeként továbbra is el írja a számlabefogadó beleegyezését (ami nem csak formális lehet, vagyis

megvalósulhat pl. a kapott számla kifizetésével történő hallgatólagos beleegyezés révén is), illetve EDI alkalmazása esetén a felek elzáró, írásbeli megállapodását.

Az áfatörvény 175. § (2) bekezdésében foglaltak értelmében az „elektronikus számla 168/A. § (1) bekezdésében említett eredetének hitelességére és adattartalmának sértetlenségére vonatkozó követelményeknek történő megfelelése úgy is biztosítható, ha az elektronikus számlát”

- az elektronikus aláírásról szóló 2001. évi XXXV. törvény (a továbbiakban: Eat.) rendelkezései szerinti minősített elektronikus aláírással látják el; vagy

- EDI elektronikus adatként hozzák létre és továbbítják.

Az áfatörvény 175. § (2) bekezdésében foglaltaknak megfelelő elektronikus számlák olvashatóságát az adóalany saját választása szerint bármilyen módon (így bármilyen felbontású pdf. alkalmazásával is) biztosíthatja, az ilyen számlák tekintetében az eredet hitelességét, adattartalmának sértetlenségét az adóalany nem köteles az áfatörvény 168/A. § (2) bekezdése szerinti üzleti ellenrzési eljárással alátámasztania. Az áfatörvény 175. § (2) bekezdésében foglaltaknak megfelelő számlát kibocsátó és az ilyen számlát befogadó adóalanyoknak figyelemmel kell lenniük ugyanakkor arra is, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 95. § (3) bekezdése alapján az elektronikus adathordozón tárolt adatokat felhívásra, meghatározott formátumban kell az adóhatóság rendelkezésére bocsátaniuk. Az áfatörvény 175. § (2) bekezdésében foglaltaknak megfelelő elektronikus számlák tekintetében, az Art. 95. § (3) bekezdésében említett formátumokat az elektronikus számlával kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 46/2007. (XII. 29.) PM rendelet (a továbbiakban: PM rendelet) 2. számú mellékletének 2. pontja határozza meg. Ennek megfelelően az ilyen számlákat az alábbi formátumok valamelyikében kell az adóhatóság rendelkezésére bocsátani:

- txt formátum (text fájl),

- bármilyen más, úgynevezett print fájl formátum, mely nem formázott szöveget, illetve karaktereket tartalmaz, továbbá nem találhatóak a fájlban - a soremelés és az oldalkezdet jelzésen kívül - utasítások, és a fájl tartalma (a fájlban szereplő szöveg, illetve karakterek) egyértelműen megfeleltethető a kinyomtatott adatoknak (a fájlban szereplő karakterek sorozata, tulajdonsága a papírra történő kinyomtatással sem változik),

- csv fájlformátum,

- dbf formátum,

- mdb formátum,

- xls fájlformátum,

- xml fájlformátum.

Az áfatörvény 175. § (2) bekezdésében - az áfatörvény 168/A. § (1) bekezdésében említett eredet hitelességére és adattartalom sértetlenségére vonatkozó követelményeknek megfelelő elektronikus számlák között - nem szerepel az áfatörvény 2012. december 31-éig hatályos elzáró írásai szerinti, legalább fokozott biztonságú aláírással és minősített szolgáltató által ellátott id bélyegzettel kibocsátott számla. Figyelemmel azonban arra, hogy az ilyen számla esetén az eredet hitelességére és a tartalom sértetlenségére vonatkozó feltételnek való megfelelés az Eat. elzáró írásai alapján vélelmezhető, a legalább fokozott biztonságú aláírással és minősített szolgáltató által ellátott id bélyegzettel kibocsátott számla tekintetében is teljesülnek 168/A. § (1) bekezdésében említett, a számla eredetének hitelességére és adattartalmának sértetlenségére vonatkozó követelmények.

Az id bélyegzettel alkalmazására vonatkozóan az áfatörvény nem tartalmaz elzáró írást. Következésképpen id bélyegzettel alkalmazása nem követelmény, azonban természetesen az adóalany döntése alapján alkalmazhatja azt.

## **Az áfatörvény 259. § 5. pontjának elektronikus számla fogalma alapján az áfatörvény alkalmazásában**

Az e-mailben elküldött és befogadott pdf állomány is elektronikus számlának min sül. Figyelemmel arra, hogy az elektronikus számlák közül ezeknél biztosított a legkevésbé az adatbiztonság, az ilyen elektronikus számlák tekintetében az eredet hitelességét és az adattartalom sértetlenségét alátámasztó üzleti ellen rzési eljárásnak fokozott jelent sége van, azok tekintetében szigorú üzleti ellen rzési eljárást kell végezni. Az el z ek mellett figyelemmel kell lenni a PM rendelet 2. számú melléklet 3. pontjában foglaltakra is, amelyek alapján az áfatörvény 175. § (2) bekezdésében foglaltaknak nem megfelel számlák esetén a számlákat az alábbi formátumokban kell az adóhatóság rendelkezésére bocsátani:

- a számla kibocsátója által elektronikus úton létrehozott, és elektronikus számlaként kibocsátott számlák esetében, pdf formátum és xml fájl együttes alkalmazása (pl. elektronikusan továbbított pdf formátumú számla mellékleteként xml formátumú számla megküldése),
- papír alapon létrehozott, és elektronikus számlaként kibocsátott számlák esetében, pdf állomány, amelynek felbontása legalább 300 dpi és 256 szürkeárnyalatú módban készült, és adatait a személyi számítógépeken elterjedt operációs rendszerek gyártó által alapértelmezésként szállított bet készletek valamelyikével tüntették fel.

A papír alapon létrehozott, és elektronikus számlaként kibocsátott számlák esetén a pdf állomány létrehozásánál figyelemmel kell lenni a papíralapú dokumentumokról elektronikus úton történ másolat készítésének szabályairól szóló 13/2005. (X. 27.) IHM rendelet (a továbbiakban: IHM rendelet) el írásaira is.

### **Okirat meg rzési kötelezettség**

Az áfatörvény továbbra is kötelezettségként írja el minden olyan személy, szervezet számára, aki az Áfatv.-ben szabályozott jogot gyakorol, illetve akire az áfatörvény kötelezettséget állapít meg, hogy az adómegállapítás hiánytalan és helyes volta ellen rizhet ségének érdekében az általa vagy nevében kibocsátott, valamint a birtokában lév vagy egyéb módon rendelkezésére álló okiratot legalább az adó megállapításához való jog elévüléséig rizze meg. A meg rzési kötelezettség teljesítésére vonatkozó szabályok azonban módosultak.

Fontos változás, hogy az elektronikus formában meg rzött okiratok tekintetében az áfatörvény 179. § (2) bekezdése el írja, hogy az adóalanyak elektronikusan kell meg riznie a számla eredetének hitelességét, adattartalma sértetlenségét biztosító adatokat is. E rendelkezésb l következ en abban az esetben, ha az adóalanyak az eredet hitelességét, az adattartalom sértetlenségét az áfatörvény 168/A. § (2) bekezdés szerint kell biztosítania, és az áfatörvény 179. § (1) bekezdése szerinti okiratokat elektronikusan rzi, akkor az áfatörvény 168/A. § (2) bekezdés szerinti üzleti ellen rzési eljárás során keletkezett, valamint az üzleti ellen rzési eljáráshoz felhasznált adatokat is elektronikusan kell meg riznie.

Az elektronikus formában meg rzött adatok tekintetében továbbra is figyelemmel kell lenni a digitális archiválás szabályairól szóló 114/2007. (XII. 29.) GKM rendelet (a továbbiakban: GKM rendelet) el írásaira. A GKM rendelet külön szabályokat állapít meg a legalább fokozott biztonságú elektronikus aláírással ellátott számla, az ilyen aláírással nem rendelkező számla, és az EDI rendszerben továbbított számla meg rzésére.

Az áfatörvény 2013. január elsejét l hatályos 179. § (2) bekezdésében foglaltak alapján a meg rzési kötelezettség teljesíthet a papír alapon kibocsátott okirat elektronikus formában történ meg rzése útján is. E rendelkezéssel összefüggésben hangsúlyozandó, hogy az áfatörvény

168/A. § (1) bekezdésben meghatározott követelményeket a meg rzési id n belül végig biztosítani kell. Így a papír alapon rendelkezésre álló okiratról elektronikus másolat készítése csak olyan módon történhet, ami az adattartalom sértetlenségét, olvashatóságát nem veszélyezteti. Ezért a másolat készítésekor az IHM rendelet el írásainak megfelele n kell eljárni.

Az áfatörvény 2013. január elsejét l hatályos 179. § (2) bekezdése az el z ek mellett rögzíti, hogy elektronikus okirat (továbbra is) csak elektronikus formában rízhethet meg. Az elektronikus számla azonban nem kizárólag abban a formátumban rízhethet meg, amelyben az adóalany azt kibocsátotta illetve megkapta, feltéve, hogy az elektronikus okirat formátumának megváltoztatása az áfatörvény 168/A. §-ában foglalt követelményeknek megfelele n történt.

Az okirat meg rzési kötelezettség teljesítése körében természetesen az Art. vonatkozó rendelkezéseire is figyelemmel kell lenni. Így pl. az Art. 16. § (3) bekezdés g) pontja illetve 17. § (3) bekezdés a) pontjában foglaltaknak megfelele n az adóalanyoknak be kell jelentenie az iratai, elektronikus alapon rendelkezésre álló bizonylatai és nyilvántartásai rzésének a helyét, ha az nem azonos az adózó székhelyével vagy lakóhelyével, valamint ha az adózó bizonylatot, könyvet, nyilvántartást online hozzáférést biztosítva, elektronikusan rzi meg ezt a tényt. Az Art. 47. § (3) bekezdésében foglaltaknak megfelele n az adózónak az iratokat a nyilvántartás módjától függetlenül az adó megállapításához való jog elévüléséig, a halasztott adó esetén a halasztott adó esedékessége naptári évének utolsó napjától számított 5 évig kell meg rízhennie. Az Art. 47. § (8) bekezdése alapján az irat meg rzési kötelezettség az iratok eredeti példányára, vagy - ha azt jogszabály nem zárja ki - eredeti példány hiányában a külön jogszabályban el írt módon, elektronikus úton el állított hiteles másolatára vonatkozik. Amennyiben az adózó a bizonylatot, könyvet, nyilvántartást online hozzáférést biztosítva, elektronikusan rzi meg, az Art. 47/A. §-ában foglaltaknak megfelele n köteles ellen rzés esetén az adóhatóság részére az elektronikus hozzáférést, letöltést biztosítani.

*[NGM Fogyasztási és Forgalmi Adók F osztály NGM/4361/4. /2013., NAV Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási F osztály 3708014777; AVÉ 2013/5.]*