

2009 JAN. 29 B/83



## ADÓ- ÉS PÉNZÜGYI ELLENŐRZÉSI HIVATAL

Elnök

Iktatószám: 4007636707

Ügyintéző: dr. Farkas Alexandra  
Ügyszám: 4007681631  
Tárgy: tájékoztatás

**Tolnay Tibor**  
elnök  
részére

**Építési Vállalkozók Országos Szövetsége**

Budapest  
Döbrentei tér 1.  
1013

**Tisztelt Elnök Úr!**

Hivatalunkhoz intézett levelében foglalt kérdéseivel kapcsolatban a következőkről tájékoztatom.

### I. Általános forgalmi adót érintő kérdések

I. 1. Az építőipari ügyletek teljesítési időpontjának meghatározása ügyében egyeztetés folyik a Pénzügyminisztériummal, amelynek lezárultával haladéktalanul tájékoztatom, addig is szíves türelmét kérem.

I. 2. Az egyes szolgáltatások meghatározása a fordított adózás szempontjából

2008. május 1-től kezdődő hatállyal az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: áfatörvény) alkalmazásában csak azok az ingatlanhoz kapcsolódó építési-szerelési és egyéb szerelési szolgáltatások adóznak fordítottan, amelyek ingatlan létrehozatalára, bővítésére, átalakítására vagy egyéb megváltoztatására – ideértve az ingatlan bontással történő megszüntetését is – irányulnak, feltéve, hogy az ingatlan

létrehozatala, bővítése, átalakítása vagy egyéb megváltoztatása építési hatósági engedélyköteles, amelyről a szolgáltatás igénybe vevője köteles nyilatkozni a szolgáltatás nyújtójának. Ugyanakkor az áfatörvény 2008. április 30-ig hatályos 142. § (1) bekezdés b) pontja alapján fordított adózás alá esett az ingatlanhoz kapcsolódó építés-szerelési, fenntartási, takarítási, tisztítási, karbantartási, javítási, átalakítási és bontási szolgáltatások nyújtása.

A 2008. április 30-ig hatályos szabályozásban felsorolt szolgáltatások fordított adózás alá sorolásánál az alapvető kritérium az volt, hogy azok ingatlanhoz kapcsolódjanak.

Tekintettel azonban arra, hogy az áfatörvény nem tartalmaz ingatlan-fogalmat, ezért kérdéses lehet, hogy mi minősül ingatlannak az általános forgalmi adó rendszerében.

Az általános forgalmi adó szempontjából ingatlan alatt a Ptk. szerinti ingatlant kell érteni. A Ptk. azonban az ingatlan pontos fogalmát nem határozza meg, e körben csak a földről és épületről tesz említést, továbbá a 686. §-ban leszögezi, hogy a Ptk. épületekre vonatkozó rendelkezéseit más építményekre is megfelelően alkalmazni kell.

A Ptk. nem határozza meg az építmény fogalmát, ezért annak értelmezése során az épített környezet alakításáról és védelméről szóló 1997. évi LXXVIII. törvény 2. § 8. pontjában található fogalom-meghatározást kell figyelembe venni, amely szerint építménynek minősül az építési tevékenységgel létrehozott, illetve késztermékként az építési helyszínre szállított – rendeltetésére, szerkezeti megoldására, anyagára, készültségi fokára és kiterjedésére tekintet nélkül – minden olyan helyhez kötött műszaki alkotás, amely a terepszint, a víz vagy az azok alatti talaj, illetve azok feletti légtér megváltoztatásával, beépítésével jön létre. Az építményhez tartoznak annak rendeltetészerű és biztonságos használatához, működéséhez, működtetéséhez szükséges alapvető műszaki és technológiai berendezések is (az építmény az épület és műtárgy gyűjtőfogalma).

A fentiek alapján tehát nem pusztán a klasszikus értelemben vett föld, illetve épületek, hanem a vezetékek, tartósan rögzített tartályok, kutak, stb. is ingatlanok tekintendők az áfatörvény vonatkozásában.

Az áfatörvény május 1-től hatályos 142. § (1) bekezdés b) pontjából következően ahhoz, hogy egy ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatás a jelzett időponttól a fordított adózás alá essen, az alábbiaknak kell megfelelnie:

I. Ingatlan létrehozatalára, bővítésére, átalakítására vagy egyéb megváltoztatására irányul

Az ingatlan fogalma tekintetében a fentiekben kifejtettek 2008. április 30-át követően is irányadók.

II. Építési-szerelési, egyéb szerelési munka

Az áfatörvény 142. § (1) bekezdés b) pontja szerinti második kritérium az, hogy az adott szolgáltatás ingatlan létrehozatalára, bővítésére, átalakítására vagy egyéb megváltoztatására (ideértve a bontást is) irányuló építési-szerelési, egyéb szerelési tartalmú munka legyen.

Tekintettel arra, hogy a hivatkozott jogszabályhely nem csak az építési tartalmú, hanem az egyéb szerelési tartalmú szolgáltatásokat is nevesíti, ezért az áfatörvény 142. § (1) bekezdés b) pontja alá tartozik és így fordítottan adózik az az eset is, ha technológiai szerelés történik, feltéve természetesen, hogy a fordított adózás egyéb törvényi feltételei is fennállnak. Azaz a technológiai szerelés az egyéb szerelési munka fogalmába beleértendő. Ugyanígy beletartoznak az egyéb szerelési munkába azok a szolgáltatások, amelyek ahhoz szükségesek, hogy a fel-, illetve átépíteni kívánt ingatlan rendeltetésszerű használatra alkalmas legyen, mint például a villanszerelés, víz-, gázvezeték-szerelés, fűtésszerelés, stb.

Az építési tartalmú szolgáltatások körébe klasszikusan beletartozik a kőműves munka, földmunka, festés, burkolás, azaz minden olyan szolgáltatás, amely kifejezetten az ingatlan készre építésére irányul.

Figyelemmel kell lenni továbbá arra is, hogy az áfatörvény 70. § (1) bekezdés b) pontja alapján termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében az adó alapjába beletartoznak a felmerült járulékos költségek, amelyeket a termék értékesítője, szolgáltatás nyújtója hárít át a termék beszerzőjére, szolgáltatás igénybevevőjére. Ez azt jelenti, hogy abban az esetben, ha olyan – több szolgáltatást tartalmazó – komplex ügyletről van szó, amelyben a főügylet fordított adózás alá esik, akkor a mellékszolgáltatás is fordítottan adózik, függetlenül attól, hogy ez utóbbi önmagában nem esne fordított adózás alá. Természetesen ennek az ellenkezője is igaz, azaz a teljes komplex ügylet egyenesen adózik, ha a főügylet egyenes adózás alá esik, függetlenül attól, hogy az ahhoz kapcsolódó valamely melléktevékenység önmagában fordítottan adózna.

### III. Ingatlan építési hatósági engedélyköteles létrehozatala, bővítése, átalakítása vagy egyéb megváltoztatása

2008. május 1-től csak abban az esetben esik fordított adózás alá az ingatlanhoz kapcsolódó építési-szerelési, egyéb szerelési munka, ha az ingatlan létrehozatala, bővítése, átalakítása vagy egyéb megváltoztatása építési hatósági engedélyköteles.

Az építési hatóság alatt az áfatörvény vonatkozásában nemcsak az ágazati jogszabályok által kifejezetten építésügyi hatóságként aposztrofált hatóságot, hanem minden olyan hatóságot érteni kell, amelyik építési, bontási engedély kiadására jogosult.

A bányafelügyelet mint építésügyi hatóság a bányászatról szóló 1993. évi XLVIII. törvény 43. § (3) bekezdése és 44. § (1) bekezdése alapján a különböző ott felsorolt vezetékek, hálózatok létesítése, a villamosenergia-ipari építésügyi hatóság a villamos energiáról szóló 2007. évi LXXXVI. törvény 115-116. §-ai, valamint a villamosenergia-ipari építésügyi hatósági engedélyezési eljárásról szóló 382/2007. (XII. 23.) Korm. rendelet alapján a villamosművek, a villamos és egyéb vezetékek létesítése, a hírközlési hatóság a távközlési építmények engedélyezéséről és ellenőrzéséről szóló 29/1999. (X. 6.) KHVM rendelet 2. §-a alapján az elektronikus hírközlési építmények létesítése, a közlekedési hatóság az utak építésének, forgalomba helyezésének és megszüntetésének engedélyezéséről szóló 15/2000. (XI. 16.) KöViM rendelet 3. §-a alapján a különböző utak létesítése, továbbá az általános építésügyi hatóság az egyes építményekkel, építési

munkákkal és építési tevékenységekkel kapcsolatos építésügyi hatósági engedélyezési eljárásról szóló 46/1997. (XII. 29.) KTM rendelet alapján az egyéb építmények létesítése kapcsán jogosult építési, bontási engedély kiadására.

Bár a felsorolt ágazati jogszabályok közül a hírközlési hatóságot és a közlekedési hatóságot az irányadó jogszabály kifejezetten nem nevezi építésügyi hatóságnak, azonban az áfatörvény 142. § (1) bekezdése b) pontja alkalmazásában – mint építési, bontási engedély kiadására jogosult hatóság – olyan hatóságnak tekintendő, amely építési hatósági engedélyt ad ki.

Mindezek alapján, amennyiben olyan engedélyköteles tevékenységről van szó, amelyhez építési, bontási tartalmú engedély kiadása szükséges, akkor az annak során kifejtett építési-szerelési és egyéb szerelési munkával megvalósuló szolgáltatás – az arra vonatkozó egyéb feltételek fennállása esetén – fordított adózás alá esik.

Felhívom szíves figyelmüket, hogy alvállalkozói láncolat esetén, amennyiben az alapberuházás építési hatósági engedélyköteles, akkor a lánc minden egyes tagja fordítottan adózik, és nem csak az engedély birtokosa és a vele szerződéses kapcsolatban álló fél közötti relációban merül föl a fordított adózás.

Az áfatörvény 142. § (1) bekezdés b) pontja ugyanis kizárólag a szolgáltatás jellegére tekintettel rendeli a fordított adózás alkalmazását, függetlenül attól, hogy az adott szolgáltatás mely szereplők (azaz az effektíve engedéllyel rendelkező adóalany és a vele közvetlenül jogviszonyban álló alvállalkozók, vagy az alvállalkozói láncban szereplő további résztvevők) között teljesül. Éppen ezért – függetlenül attól, hogy a szolgáltatás nyújtója nem azzal a szereplővel áll szerződéses jogviszonyban, aki az engedély birtokosa – amennyiben olyan, ingatlan létrehozatalára, bővítésére, átalakítására vagy egyéb megváltoztatására – ideértve az ingatlan bontással történő megszüntetését is – irányuló építési-szerelési, egyéb szerelési munkáról van szó, amely építési hatósági engedélyköteles beruházás, munkálat során teljesül, akkor a szolgáltatás az áfatörvény 142. § (1) bekezdés b) pontja szerint minősül, így a törvényi feltételek fennállása esetén fordítottan adózik.

Ezen túl az áfatörvény 142. § (1) bekezdés b) pontjának szövegéből nem következik, hogy magának a konkrét építési-szerelési, vagy egyéb szerelési szolgáltatásnak kell engedélykötelesnek lennie, mivel a jogszabály kifejezetten úgy fogalmaz, hogy fordított adózás alá esik „a szolgáltatás nyújtásának minősülő építési-szerelési és egyéb szerelési munka, amely ingatlan létrehozatalára, bővítésére, átalakítására vagy egyéb megváltoztatására – ideértve az ingatlan bontással történő megszüntetését is – irányul, feltéve, hogy az ingatlan létrehozatala, bővítése, átalakítása vagy egyéb megváltoztatása építési hatósági engedélyköteles”. A hivatkozott rendelkezés alapján pusztán az a kritérium, hogy olyan ingatlan létrehozatala, bővítése, átalakítása, egyéb megváltoztatása során teljesüljön az adott szolgáltatás, amely létrehozatal, bővítés, átalakítás, egyéb megváltoztatás engedélyköteles.

A fentiek alapján a beadványban kért konkrét ügyletek megítélése a következő:

### I. 2. 1. Építési, bontási eszköz kölcsönzése személyzettel

Álláspontom szerint, amennyiben bármely építőipari gép – ideértve a darut is – kölcsönzése történik kezelőszemélyzettel, akkor jellemzően olyan ügylet történik, amelynek alapvető tartalma építőipari munka elvégzése. Az ilyen a szolgáltatás az áfatörvény 142. § (1) bekezdés b) pontja alapján 2008. május 1-től abban az esetben tartozik a fordított adózás alá, amennyiben az áfatörvény 10. § d) pontja szerinti termékértékesítéshez, vagy olyan ingatlanhoz kapcsolódó építési-szerelési és egyéb szerelési szolgáltatáshoz történik, amely ingatlan létrehozatalára, bővítésére, átalakítására vagy egyéb megváltoztatására – ideértve az ingatlan bontással történő megszüntetését is – irányul, feltéve, hogy az ingatlan létrehozatala, bővítése, átalakítása vagy egyéb megváltoztatása építési hatósági engedélyköteles. Ilyen esetekben nincsen jelentősége annak, hogy a számlában megbontják a gépbérletre és a kezelőszemélyzet átadására jutó ellenértéket.

Meglátásom szerint pusztán gépbérletről – amely egyértelműen egyenes adózás alá esik – csak abban az esetben beszélhetünk, ha kezelőszemélyzet nélkül történik az adott építőipari gép ideiglenes használatba adása.

### I. 2. 2. Állványozás

Abban az esetben, ha az állvány bérbeadását és felállítását olyan adóalany végzi, aki (amely) a felállított állvány igénybevételevel építési-szerelési, vagy egyéb szerelési tartalmú szolgáltatást nem nyújt, akkor az ügylet állvány-bérbeadásnak minősül, és mint nem építési-szerelési, vagy egyéb szerelési tartalmú szolgáltatás, egyenes adózás alá esik. Amennyiben azonban a felállított állványról az azt biztosító vállalkozó építési-szerelési, vagy egyéb szerelési tartalmú szolgáltatást végez, akkor az állványozás ezen szolgáltatásnak járulékos eleme, így amennyiben az állványról végzett építési-szerelési, vagy egyéb szerelési munka építési hatósági engedélyköteles beruházás során teljesül, a teljes ügylet (ideértve az állványozást is) fordított adózás alá esik.

Sajátos a helyzet azonban akkor, ha nem pusztán az állványt rendelkezésre bocsátó adóalany nyújt szolgáltatást az adott állvány használatával, illetve, ha vannak olyan hosszabb időszakok, amikor az állványt rendelkezésre bocsátó adóalany egyáltalán nem végez építési-szerelési, vagy egyéb szerelési tartalmú szolgáltatást a felállított állvány igénybevételevel. Meglátásom szerint ebben az esetben az állványozás nem lehet járulékos eleme az adóalany építési-szerelési, vagy egyéb szerelési szolgáltatásának, hanem önálló teljesítés, így az állványozást (mint bérbeadást) egyenes, míg az adóalany által ettől elkülönülten végzett építési-szerelési, egyéb szerelési tartalmú szolgáltatást fordítottan kell számlázni (feltéve ez utóbbi esetben természetesen, ha az érintett szolgáltatások építési hatósági engedélyköteles munkálat során teljesülnek).

### I. 2. 3-4. Ideiglenes közműépítés, ideiglenes kerítésépítés

2008. május 1-ig az ideiglenes közműépítés, valamint az ideiglenes kerítésépítés e fordított adózás alá esett. 2008. május 1-től azonban a fordított adózás alkalmazása csak abban az esetben jöhet szóba, amennyiben ezek a szolgáltatások olyan munkálat során kerülnek elvégzésre, amely építési hatósági engedélyköteles.

### I. 2. 5. Könnyűszerkezetes épület acélváz-szerkezetének gyártása, összeszerelése

Meglátásom szerint, amennyiben a felek közötti szerződés alapján a megrendelő az épület acélvázának helyszínen történő felállítását rendeli meg, akkor – függetlenül attól, hogy a vállalkozó gyártja azokat a szerkezeti elemeket, amelyekből az acélváz összeállításra kerül – szolgáltatásnyújtásról van szó, amely fordított adózás alá esik, feltéve, hogy építési hatósági engedélyköteles beruházás során teljesül. Ebben az esetben ugyanis a felek között vélhetően nem arról van szó, hogy a megrendelő acélelemeket kíván vásárolni, amelyekhez kapcsolódóan szerelést is kér, hiszen a megrendelő érdeke egyértelműen az, hogy a könnyűszerkezetes acélvázak a vállalkozó által gyártott elemekből történő felállítása megtörténjen, azaz az acélváz felépítésében (nem pedig a különálló elemek értékesítésében) realizálódik a felek közötti ügylet. Ez az eset annyiban különbözik pl. a termékértékesítésnek minősülő nyílászáró-értékesítéstől, hogy ez utóbbinál a beépítendő termék nem elemek sokasága, hanem kész ablak, vagy ajtó, amelynek csupán a behelyezése történik.

Azokban az esetekben azonban, amikor az acélszerkezet összeállítása nem a helyszínen történik, hanem a gyártó – a megrendelő igényei szerint – az acélvázat alkotó elemeket legyártja, esetlegesen azt össze is rakja, ezt követően az elemeket, vagy az összerakott szerkezetet a gyártó telephelyéről a megrendelő szállítja el és állítja be (építi be) azt a végleges helyszínre, akkor a gyártó részéről termékértékesítés történik, így a fordított adózás alkalmazása szóba sem jöhet.

### I. 2. 6. Lift, mozgólépcső, kazán, klíma, tűzjelző, riasztó rendszer, valamint informatikai hálózat elemeinek leszállítása beszereléssel

Abban az esetben, ha a felek közötti szerződés alapján a felsorolt termékek valamelyikének értékesítése, azaz termékértékesítés történik, amelyhez kapcsolódóan az eladó vállalja a berendezés beszerelését is, akkor a főügylet a termékértékesítés, amelynek áfatörvény 70. § (1) bekezdés b) pontja szerinti járuléka a beszerelés. Ez azt jelenti, hogy a teljes ügylet egyenes adózás alá esik. Amennyiben azonban a felek közötti szerződés szerint a vállalkozó pl. a szellőzőrendszer kiépítését vállalja, amelyhez kapcsolódóan az anyagot is ő biztosítja, akkor ez esetben szerelési szolgáltatás nyújtása történik, amelynek adóalapjába az anyagköltség is beleépül, így 2008. április 30-ig a fordított adózás

szabályait kellett alkalmazni. 2008. május 1-jétől a fordított adózás azonban csak abban az esetben alkalmazandó, ha ez a szolgáltatás építési hatósági engedélyköteles ingatlan-beruházás során teljesül, feltéve mindkét időszakban, hogy a felek mindegyike olyan áfa-jogállású adóalany, akitől az adó fizetése a fordított adózásban követelhető.

I. 2. 7-9. Szerelési szakértés, művezetés, tervezés, műszaki ellenőrzés, felelős műszaki vezetés

Tekintettel arra, hogy a felsorolt szolgáltatások tartalmukban nem építési-szerelési, vagy egyéb szerelési tartalmú szolgáltatások, ezért azok még abban az esetben is egyenes adózás alá esnek, ha építési hatósági engedélyköteles munkálat során teljesülnek.

I. 2. 10. Kertészeti munkák

Önmagában a park- és kertépítés csak abban az esetben eshet fordított adózás alá, ha építési, szerelési tartalmú szolgáltatást (is) megvalósít, és építési hatósági engedélyköteles, vagy ilyen beruházás során teljesül.

Olyan komplex szolgáltatások esetén, amikor az építési területet az építkezési fázis befejeztével parkosítják, akkor a szolgáltatás abban az esetben esik fordított adózás alá, ha építési hatósági engedélyköteles beruházás keretében teljesül.

A parkosítás során azonban arra is figyelemmel kell lenni, hogy amennyiben pl. egy alvállalkozó csak növényültetést végez – tekintve, hogy a növényültetés önmagában nem építési-szerelési, vagy egyéb szerelési tartalmú szolgáltatás – a szolgáltatás egyenes adózás alá esik.

I. 2. 11. Bontási szolgáltatások

Meglátásom szerint, amennyiben a törmelék elszállítását ugyanazon partner végzi, mint aki (amely) az ingatlan építési hatósági engedélyköteles bontását is, akkor – függetlenül attól, hogy a két tevékenység végzésére külön szerződést kötöttek a felek –, a törmelék elszállítása a bontási szolgáltatás járulékos eleme, így a teljes ügylet fordított adózás alá esik.

Abban az esetben azonban, ha a törmelék elszállítását más adóalany végzi, mint aki (amely) az építési hatósági engedélyköteles bontási szolgáltatást, akkor – tekintve, hogy a törmelék elszállítása önmagában nem tekinthető építési-szerelési, vagy egyéb szerelési tartalmú szolgáltatásnak – azt az egyenes adózás szabályai szerint kell számlázni, míg a bontási szolgáltatást nyújtó adóalany az építési hatósági engedélyköteles bontási szolgáltatást a fordított adózás szabályai szerint köteles kezelni.

## I. 2. 12. Komplex kivitelezés tervezéssel

A tervezési szolgáltatás – tekintettel arra, hogy az nem építési-szerelési, illetve egyéb szerelési tartalmú szolgáltatás – nem tartozik a fordított adózás körébe, így az az egyenes adózás szabályai szerint kezelendő.

Amennyiben a megrendelő bútor, gép, eszköz beszerzésére az értékesítővel szállítási tartalmú szerződést kötött, akkor az ügylet termékértékesítésnek minősül. Ebben az esetben, ha a felsoroltak beszerelése is a szállító részéről valósul meg, akkor a beszerelési szolgáltatás a termékértékesítés járulékos eleme, így a teljes ügylet az egyenes adózás alkalmazási körébe tartozik mind a 2008. április 30-át megelőző, mind az azt követő szabályozás alapján.

Abban az esetben azonban, ha a fővállalkozó komplex kivitelezési szerződés keretében vállalja az ingatlan létrehozását és ehhez kapcsolódóan a bútorok, gépek, eszközök beszerzését és beszerelését is, akkor – feltéve, hogy az ingatlan átadása az áfatörvény 142. § (1) bekezdés a) pontja alapján fordított adózás alá esik –, a teljes ellenértéket a fordított adózás szabályai szerint kell kiszámlázni.

A tervezési szolgáltatást – meglátásom szerint – komplex kivitelezői szerződések esetén is önálló, a kivitelezési résztől elkülönült szolgáltatásként kell kezelni, amely egyenes adózás alá esik.

## I. 2. 13. Nyílászárók értékesítése és beszerelése

Nyílászáró értékesítése és ahhoz kapcsolódó beszerelés áfa-rendszerbeli megítélésekor annak van döntő jelentősége, hogy a felek közötti szerződés alapján a teljesítésre kötelezett adóalany szolgáltatást nyújt a megrendelő felé, és ahhoz biztosítja a szükséges anyagot, vagy pedig terméket értékesít, és a beszerelés pusztán járulékos eleme az ügyletnek. Alapvetően elmondható, hogy egy kifejezetten gyártással foglalkozó cég jellemzően termékértékesítési jogcímen értékesíti az általa készített terméket, és amennyiben az értékesítéshez kapcsolódóan a gyártott termék beszerelését is vállalja, akkor az ügylet szerelési eleme az értékesítéshez járulékosan kapcsolódik, így a teljes ügylet – mint termékértékesítés – egyenes adózás alá esik mind a 2008. április 30-át megelőző, mind az azt követő szabályozás alapján.

Abban az esetben azonban, ha a felek közötti szerződés kifejezetten vállalkozási szerződés tartalmú (pl. a megrendelő nem a gyártó által egyébként is gyártott termék megvásárlására és ehhez kapcsolódóan a termék beszerelésére köt szerződést), akkor a nyílászáró beépítése és az ehhez kapcsolódó anyagköltség fordított adózás alá esik, feltéve, ha a beruházás, amely során a beépítésre sor kerül, építési hatósági engedélyköteles.

Nagyon fontos azonban, hogy annak vizsgálatakor, hogy egy komplex ügylet szolgáltatásnyújtási, vagy termékértékesítési jogcímen (azaz egyenes, vagy fordított adózással) adózik vagy sem, nem döntő jelentőségű, hogy a nyílászárót értékesítő és beépítő adóalany egyik bejelentett tevékenysége építőanyag-kereskedelem, illetve, hogy az anyagköltség nagyobb arányt képvisel, mint a beépítési szolgáltatásra jutó ellenérték.

Az ilyen típusú komplex ügyletek esetén ugyanis a felek közötti megállapodás tényleges tartalmát kell vizsgálni.

#### I. 2. 14. Burkolás

Abban az esetben, ha burkolási anyag leszállítása és beépítése történik, akkor – hasonlóan a I. 2. 6. pontban kifejtettekhez – azt kell eldönteni, hogy a felek közötti szerződés szerint mi a főügylet, a burkolóanyag értékesítése, vagy pedig a burkolási szolgáltatás nyújtása. Álláspontom szerint a burkolóanyag értékesítése és annak beépítése ingatlan létrehozása során a felek között jellemzően szolgáltatásnyújtási jogcímen történik. Ilyen esetben ugyanis a megrendelő elsődleges érdeke a burkolási szolgáltatás elvégzése, amelyhez kapcsolódóan az anyagot is a szolgáltatás nyújtója biztosítja. Éppen ezért ezek az esetek 2008. április 30-ig jellemzően fordított adózás alá estek, 2008. május 1-től pedig akkor esnek fordított adózás alá, ha a szolgáltatás nyújtása építési hatósági engedélyköteles beruházás során történik, feltéve mindkét esetben, hogy az ügyletben részt vevő felek mindegyike olyan áfa-jogállású, akitől az adó fizetése a fordított adózásban követelhető.

Tájékoztatom továbbá, hogy annak vizsgálatakor, hogy egy komplex ügylet szolgáltatásnyújtási, vagy termékértékesítési jogcímen (azaz egyenes, vagy fordított adózással) adózik vagy sem, itt sem döntő jelentőségű, hogy a burkolási anyagot értékesítő és beépítő adóalany elsődleges tevékenysége építőanyag-kereskedelem, illetve, hogy az anyagköltség nagyobb arányt képvisel, mint a beépítési szolgáltatásra jutó ellenérték. Az ilyen típusú komplex ügyletek esetén ugyanis a felek közötti megállapodás tényleges tartalmát kell vizsgálni.

#### II. Társadalombiztosítási kérdések

A társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről szóló 1997. évi LXXX. törvény (továbbiakban: Tbj.) 4. § k) pont 1. alpontja szerint járulékalapot képező jövedelem a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (a továbbiakban Szja törvény) szerinti, az összevont adóalapba tartozó jövedelem azon része, melyet az adóelőleg számításánál jövedelemként kell figyelembe venni. A 183 napot meg nem haladó külföldi tartózkodás esetén végzett munkáért kapott bérjövedelem esetében eszerint kell eljárni.

Abban az esetben, ha a járulékalapot képező jövedelmet a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény következtében a fentiek szerint nem lehet megállapítani, járulékalapként a munkaszerződésben meghatározott személyi alapbért, illetőleg a szerződésben meghatározott díjat kell figyelembe venni a Tbj. 4. § k) pont 2. alpontja szerint.

Kiküldetés esetén – amennyiben a munkavállaló továbbra is a Tbj. szabályai szerint lesz biztosított és Magyarországon adóztatható jövedelemmel nem rendelkezik – a munkaszerződésben meghatározott személyi alapbér képezi a járulékok alapját.

A személyi alapbér fogalmát a Tbj. nem definiálja, azért annak meghatározásához a Munka Törvénykönyvéről szóló 1992. évi XXII. törvény (továbbiakban: Mt.) rendelkezéseiből kell kiindulni. Az Mt. 142. § -a szerint a munkavállalót – eltérő megállapodás hiányában – a munkaszerződésben megállapított személyi alapbérnek megfelelő munkabér illeti meg.

Az Mt. 143. § (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a munkavállalót megillető munkabér időbérként vagy teljesítménybérként, illetve a kettő összekapcsolásával állapítható meg. A személyi alapbért időbérben kell meghatározni.

Ezekben az esetekben figyelemmel kell lenni az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 1. § (7) bekezdésében foglalt rendelkezésre, mely szerint a szerződést, ügyletet, más hasonló cselekményt valódi tartalmuk szerint kell minősíteni (valódisági klauzula).

#### *Munkaadói, munkavállalói járulék*

A foglalkoztatás elősegítéséről és a munkanélküliek ellátásáról szóló 1991. évi IV. törvény (a továbbiakban: Ft.) 40. § (1) bekezdése szerint a munkaadó a munkavállaló részére munkaviszonya alapján kifizetett és elszámolt bruttó munkabér, illetmény (kereset), valamint végkielégítés, jubileumi jutalom, a betegszabadság idejére adott díjazás, személyi jövedelemadó köteles természetbeni juttatás (kivéve az Szja törvény 69. § (10) bekezdése szerinti reprezentáció, üzleti ajándék címén nyújtott természetbeni juttatást), étkezési hozzájárulás, üdülési hozzájárulás és a munkaviszony keretében biztosított cégautó adójának 25 százaléka után 3 százalékos munkaadói járulékot köteles fizetni.

A bruttó kereset tartalmát, illetően a KSH. Munkaügyi Statisztikai Fogalmak meghatározásai az irányadók. [Lásd: a 9006/2003. (SK. 7.) KSH Közlemény mellékletében.]

A KSH munkaügyi-statisztikai adatszolgáltatáshoz kiadott útmutatója szerint a munkajövedelem része a kereset és az egyéb munkajövedelem.

Az útmutató szerint a kereset összetevői: az alapbér, illetve a törzsbér, a bérpótlékok, a kiegészítő fizetés, a prémium, a jutalom, a 13. és további havi fizetés.

Az Ft. 41. §-a alapján a munkavállaló járulékként a munkaviszonya(i) alapján a munkaadótól kapott bruttó munkabér, illetmény (kereset) 1,5 százalékát köteles fizetni. (Ez a rendelkezés nem vonatkozik arra, aki öregségi, rokkantsági vagy baleseti rokkantsági nyugdíjban részesül, illetőleg arra jogosulttá vált.) A munkaadói, munkavállalói járulék alapja tehát nem minden esetben azonos. Nem kell munkavállalói járulékot fizetni a végkielégítés, jubileumi jutalom, betegszabadság, étkezési hozzájárulás, üdülési hozzájárulás és a cégautó magáncélú használatára tekintettel keletkező jövedelem után.

### *Szakképzési hozzájárulás*

A szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló 2003. évi LXXXVI. törvény (továbbiakban: Szht.) 3. § (1) bekezdése szerint a szakképzési hozzájárulás alapja

- a) a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (továbbiakban: Sztv.) 79. §-ának (2) bekezdése által meghatározott bérköltség,
- b) az egyszeres könyvvitelt vezető hozzájárulásra kötelezettnél a számvitelről szóló törvény 111. §-ának (3) bekezdése szerint meghatározott (a pénzforgalmi könyvvitelben elszámolt) bérköltség.

Az Szht. 3. § (2) bekezdése szerint a szakképzési hozzájárulás alapja a számvitelről szóló törvény hatálya alá nem tartozó, hozzájárulás fizetésére kötelezett egyéni vállalkozó esetében a munkaviszony keretében foglalkoztatott magánszemély számára kifizetett bérköltség.

Az Szht. 3. § (3) bekezdése szerint a szakképzési hozzájárulás mértéke - a (4) bekezdés figyelembevételével - a bérköltség 1,5 százaléka (a továbbiakban: bruttó kötelezettség).

Az Sztv. előírása szerint bérköltség minden olyan – az üzleti évhez kapcsolódó – kifizetés, amely a munkavállalókat, az alkalmazottakat, a tagokat megillető, az érvényes rendelkezések szerint bérként vagy munkadíjként elszámolandó járandóság, ideértve a természetes személy tulajdonos (tag) személyes közreműködése ellenértékéért kivett összeget is, az alkalmazásban állók és a munkavégzésre irányuló további jogviszonyban állók részére az üzleti évre bérként számfejtett, elszámolt összeg (ideértve az üzleti év után elszámolt, jóváhagyott prémiumokat, jutalmakat, valamint a 13. és a további havi fizetést is), amely elemeiben megfelel a statisztikai elszámolások szerinti keresetnek, függetlenül attól, hogy az ilyen címen kifizetett összegek után kell-e személyi jövedelemadót fizetni vagy sem, illetve alapját képezi-e vagy sem a társadalombiztosítási járulékoknak (Sztv. 79. § (2) bekezdése).

### III. A 2009-es szabályokra irányuló kérdések

Értesítem, hogy a beadványa III. pontjában kérdezettekkel kapcsolatban szakmai egyeztetés folyik, amelynek lezárultával haladéktalanul tájékoztatom, addig is szíves türelmét kérem.

### IV. Társasági adót érintő kérdések

A társasági adót érintő egyes kérdésekre a válasz a beadványában alkalmazott számozás alapján a következő:

I. 1. b. 1.) A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 72. § (1)-(2) bekezdése értelmében az építési-szerelési munka ellenértéke árbevételként akkor számolható el – a számla csak

akkor állítható ki –, ha a kivitelező a vállalkozási szerződésben meghatározott módon teljesített, és a szerződés szerinti teljesítést a megrendelő elfogadta, elismerte. A teljesítés az átadás-átvételi eljárás lezárultával tekinthető elismertnek a polgári jog szabályok és így az áfatörvény alkalmazásában, valamint számviteli szempontból egyaránt (ekkor derül ki, hogy a megrendelő hajlandó-e átvenni az elkészült munkát, az átadás-átvételtől készült jegyzőkönyv is a teljesítés elismerésének dokumentuma, illetve a használatbavétel, birtokba lépés is ezt követően történik), ezért számviteli szempontból ehhez az időponthoz kötődően számolható el az árbevétel, amely így a példa szerinti esetben a 2009. évi beszámolóban jelenik meg. A levelükben hivatkozott Ptk. 405. § (3) bekezdése arra vonatkozik, hogy a határidőben megkezdett átadás-átvétel mentesít a késedelem Ptk-beli szankciói alól.

IV. A külföldiek magyarországi befektetéseiről szóló 1988. évi XXIV. törvény 3. § (1) bekezdés e) pontja értelmében a külföldiek Magyarországon fióktelep létesítése nélkül is végezhetnek külkereskedelmi szerződés teljesítése érdekében építési, szerelési tevékenységet. Az ilyen munkákra tehát a fióktelep alapítás főszabály szerint pusztán lehetőség, és nem kényszer. Amennyiben azonban az említett tevékenység végzéséhez a külföldi társaság Magyarországon alkalmazottat kíván foglalkoztatni (ideértve a külföldön foglalkoztatott alkalmazott vagy megbízott Magyarországra történő kirendelésének vagy munkaező-kölcsönzésének esetét is), akkor szükséges a gazdasági célú letelepedés, vagyis adott esetben a fióktelep alapítása.

A társasági adókötelezettség megléte szempontjából – a fentiekől függetlenül – egyetlen mérvadó tényező az építkezés időtartama. Telephelyként társasági adókötelezettség – akár fióktelep alapításával, akár anélkül – akkor keletkezik, ha az építkezés az irányadó kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben meghatározott időtartamot (például a szlovák-magyar egyezmény szerint 12 hónap), illetve egyezmény hiányában a 3 hónapot meghaladja. Az egyezmény szerint meghatározott időtartamnál, illetve egyezmény hiányában 3 hónapnál rövidebb ideig tartó építkezés tehát akkor sem társasági adóköteles Magyarországon, ha azt fióktelep útján végzik.

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

Budapest, 2009. január „22.,”

Üdvözlettel:

Dr. Szikora János

Erről értesülnek:

1. a címzett
2. a központi irattár

