



NEMZETI ADÓ- ÉS VÁM HIVATAL
Központi Hivatala
Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztály

Iktatószám: 31587/30343

Ügyiratszám: 2216817175
Ügyintéző: dr. Váradi Adrienn
Tárgy: Tájékoztatás

dr. Tatár Klára ügyvéd
részére

Budapest
Pf.: 151
1364

Tisztelt dr. Tatár Klára!

Hivatalunkhoz fenti ügyszámon érkezett megkeresésére hivatkozással a következők szerint tájékoztatom és egyben szíves elnézését kérem a munkatorlódás miatti késedelmes válaszadásért.

Mindenekelőtt felhívom szíves figyelmét, hogy levelében nem került bemutatásra a kérdéssel érintett tényállás adójogi konzekvenciáinak megállapításához szükséges tények teljes köre, így jelen válaszukat kizárólag a levelében hiányosan feltárt információkból következtethető körülmények alapulvételével adjuk meg.

A levélben leírtak szerint egy norvégiai illetőségű adóalany (továbbiakban: „A” adóalany) egy belföldi illetőségű adóalany (továbbiakban: „B” adóalany) felé – egymással megkötött megállapodásuk keretében – arra vállal kötelezettséget, hogy a „B” adóalany által nyújtott egyes fogászati szolgáltatások igénybevétele tárgyában norvég páciensekkel köt szerződést, megjegyezve azt, hogy „B” adóalany az előbb említett fogászati ellátásokat ténylegesen nem saját maga kívánja nyújtani a norvég páciensek részére, hanem azokat helyette – erre irányuló szerződések megkötése alapján – egyes más belföldi adóalanyok (továbbiakban: „C” adóalanyok) teljesítik (a levélben foglaltak alapján a konstrukció keretében megvalósuló mindhárom ügylet esetén adómentes fogászati ellátás címén kerül sor a számla kiállítására).

A levélből kiderül továbbá egyrészt az, hogy a fent ismertetett tényállás keretében az „A” adóalany egyes, a fogászati szolgáltatáshoz kapcsolódó költségeket (repülőjegy, szállásköltség stb.) a „B” adóalanyra számláz tovább, másrészt az is, hogy a páciensek – orvosi rendelő és a repülőtér közötti útvonalon történő – személyszállításának díját a „B” adóalany viseli, annak megjegyzésével, hogy amennyiben a norvég páciens nem veszi igénybe a fogászati szolgáltatást, a személyszállítási szolgáltatás ellenértékének megfizetésére sem köteles.

A kérdés egyrészt a „B” adóalany részéről – a fent vázolt konstrukcióban – betöltött szerepkör adójogi minősítésére (1), illetve az adómentes fogászati ellátás címén történő számlázási gyakorlat helyességére (2) vonatkozik, másrészt kérdésként merül fel az is, hogy

a belföldi adóalany részéről hogyan kezelhető az általános forgalmi adó nem szempontjából az az eset, amikor a norvég páciens által – mivel a szolgáltatást nem rendeli meg – a személyszállítási szolgáltatás ellenértékének megtérítésére nem kerül sor (3).

1.

A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (a továbbiakban: Ptk.) bizományosi szerződésre vonatkozó előírásai alapján a **bizományos a saját nevében, a megbízója javára köt szerződést.** A Ptk. 6:281. § (2) bekezdése alapján a bizományos a saját nevében, a megbízója javára nem kizárólag adásvételi szerződést köthet, melynek rendelkezés alapján nincs akadálya annak, hogy az adóalany bizományosként kössön harmadik felekkel, leendő páciensekkel szerződést egészségügyi szolgáltatás igénybevételeire vonatkozóan.

A szolgáltatásnyújtásra vonatkozó bizományosi szerződés alapján teljesülő ügyletre az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) 15. §-a alkalmazandó, amelynek értelmében „ha az adóalany valamely szolgáltatás nyújtásában a saját nevében, de más javára jár el, úgy kell tekinteni, mint aki (amely) ennek a szolgáltatásnak igénybevevője és nyújtója is”.

A fenti jogszabályi rendelkezéseket alapul véve, első kérdésére válaszolva az mondható el, hogy – mivel a levelében leírtakból valószínűsíthetően az Ön által ismertetett konstrukció keretében a „B” adóalany az általa nyújtott egészségügyi ellátást a Ptk. 6:281. §-a szerinti bizományosi szerződés alapján teljesíti, azaz a szolgáltatást saját nevében, de megbízója (aki jelen esetben feltételezhetően az „A” adóalany) javára nyújtja – **a „B” adóalany a vázolt adójogi konstrukcióban közvetítői minőségben eljárva az Áfa tv. 15. §-a szerinti közvetített szolgáltatást nyújt az a „A” adóalany**nak. (Ez utóbbinak megfelelően az ügylet teljesítési helye – az Áfa tv. 37. § (1) bekezdésében foglalt főszabálynak megfelelően – Norvégia; az ügylet tehát az Áfa tv. szempontjából területi hatályon kívülnek minősül, és az arra vonatkozó esetleges adómentesség a norvég szabályok alapulvételével ítéltető meg.)

2.

Az Áfa tv. 85. § (1) bekezdés e) pontjában foglaltak szerint adómentes az a szolgáltatásnyújtás és az ahhoz szorosan kapcsolódó termékértékesítés, amelyet humán fogorvosi, fogtechnikusi tevékenységet végző - ilyen minőségben – teljesít.

Az Áfa tv. 85. § (3) bekezdése értelmében pedig abban az esetben, ha az Áfa tv. 85. § (1) és (2) bekezdésében meghatározott valamely tevékenység

- gyakorlását jogszabály - ide nem értve az önkormányzati rendeletet - hatósági engedélyhez (a tevékenységi kör gyakorlásához szükséges engedélyhez) köti, a termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás adómentességének feltétele, hogy az érintett személy, szervezet az engedély birtokában és annak alapján végezze tevékenységét;

- képzéshez kötött, és jogszabály - ide nem értve az önkormányzati rendeletet - kivételt nem tesz, a termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás adómentességének feltétele, hogy az érintett személy, szervezet javára tevékenykedők között legalább 1 olyan természetes személy legyen, aki a jogszabályokban foglalt képzési követelményeknek igazolt módon megfelel.

A humán fogorvosi, fogtechnikusi tevékenységet végző által (ilyen minőségében) teljesített szolgáltatás adómentességének feltétele, hogy teljesüljenek az Áfa tv. 85. § (1) bekezdés e) pontjában, valamint a 85. § (3) bekezdésében foglalt feltételek.

Lényeges kiemelni, hogy az adómentesség feltételeit külön-külön kell vizsgálni az egészségügyi ellátást végző személy („C” adóalany) és a bizományos („B” adóalany) közötti szolgáltatás, a két bizományos („A” adóalany és „B” adóalany) közötti, valamint a bizományos („A” adóalany) és a norvég páciens közötti szolgáltatás tekintetében. E vizsgálat eredményeként előfordulhat, hogy az egészségügyi ellátást végző személy és a bizományos között adómentes szolgáltatás, a két bizományos, illetve a bizományos és a páciens között pedig általános adómérték alá tartozó szolgáltatás valósul meg (attól függően, hogy a felek között milyen tartalmú szerződés van érvényben). Amennyiben ugyanis a bizományos nem felel meg az Áfa tv. 85. § (3) bekezdésében meghatározott feltételeknek - nem rendelkezik az egészségügyi ellátáshoz szükséges tevékenységi engedéllyel és/vagy nincs olyan személy a javára tevékenykedők között, aki a tevékenység végzéséhez szükséges képesítéssel rendelkezik - a bizományos szolgáltatása nem lehet adómentes egészségügyi ellátás, függetlenül attól, hogy a bizományos felé teljesített szolgáltatás tekintetében az adómentesség törvényi feltételei teljesültek-e.

(Amennyiben a „B” adóalany az „A” adóalany részére nem saját nevében, hanem ügynöki minőségben eljárva nyújt szolgáltatást, az ügylet az Áfa tv. 85. § (1) bekezdés e) pontjában foglaltak szerint nem élvezhet adómentességet; ez esetben az ügynöki tevékenységet végző adóalany közvetítői szolgáltatását általános mértékű általános forgalmi adó terheli.)

Fentieket, valamint az 1. pont alatt leírt megállapítást együttesen figyelembe véve a „B” adóalany szolgáltatásának adójogi megítélését illetően hangsúlyozandó, hogy – mivel a „B” adóalany által az „A” adóalany részére teljesített, jellegadó tartalmát tekintve feltételezhetően fogászati szolgáltatás nem belföldön, hanem Norvégiában teljesül, és az Áfa tv. 121. § a) pontja értelmében az adóalanyt a külföldi teljesítési helyű szolgáltatásnyújtásokhoz kapcsolódó beszerzéseket terhelő előzetesen felszámított adó levonásának joga akkor illeti meg, ha a terméket, szolgáltatást olyan szolgáltatásnyújtása érdekében használja, hasznosítja, amelynek teljesítési helye külföld, de amelyet, ha belföldön teljesítene, adólevonásra jogosító termékértékesítésének, szolgáltatásnyújtásának minősülne – az említett adóalany az általa Norvégiában teljesített ügylettel összefüggésben (mivel az ügylet belföldi teljesítési hely esetén sem minősülne adólevonási jogosító gazdasági tevékenységnek) nem gyakorolhat adólevonási jogot.

A teljes körűség kedvéért rögzítendő továbbá, hogy a levelének 2. oldalán hivatkozott azon számlázási gyakorlat helyessége, mely szerint az „A” adóalany egyes, a fogászati szolgáltatásokhoz kapcsolódó költségeket „B” adóalany felé számlázza tovább, – mivel leveléből nem derül ki, hogy a költségek továbbszámlázására az „A” adóalany részéről konkrétan milyen, a „B” adóalannal fennálló szerződéses jogviszony alapján kerül sor – jelen válaszlevelünk keretében nem ítéltető meg.

3.

Az Áfa tv. 120. §-ának a) pontjában megfogalmazott főszabály szerint abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany - ilyen minőségében - a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételehez kapcsolódóan egy másik adóalany - ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is - rá áthárított.

Az Áfa tv. fenti rendelkezése tehát kizárólag azon előzetesen felszámított adó levonását engedi meg, amelyet az adóalanyra az adóköteles tevékenysége érdekében történő beszerzések kapcsán hárítottak át. (A taxiszolgáltatást terhelő előzetesen felszámított adó terhelő előzetesen felszámított

adó az Áfa tv. 124. § (2) bekezdés d) pontja értelmében nem vonható le, kivéve, ha az Áfa tv. 125. § (1) bekezdés d) pontjának megfelelően a szolgáltatást igazoltan a 15. § szerinti szolgáltatásnyújtás teljesítése érdekében veszik igénybe.)

Fentiek tehát a konkrét esetben azt jelentik, hogy a leendő norvég páciensek repülőtér és orvosi rendelő közötti szállításával kapcsolatban felmerült előzetesen felszámított adó az Áfa tv. – fent már ismertetett – 120. §-ának főszabálya alapján helyezhető jogszerűen levonásba, azaz a levonhatóság törvényi feltétele ebben az esetben is az, hogy a személyszállítási költségek – függetlenül attól, hogy a páciensek ténylegesen igénybe veszik-e a fogászati szolgáltatást – az adóalany adóköteles tevékenységével összefüggésben merüljenek fel.

A fenti megállapításból következően az a megállapítás tehető, hogy – mivel a „B” adóalany az általa megrendelt személyszállítási szolgáltatást feltételezhetően kizárólag az adómentesen nyújtandó fogászati ellátás érdekében veszi igénybe, így ez esetben nem áll fenn az adólevonási jog azon feltétele, hogy a beszerzés „B” adóalany adóköteles tevékenységét szolgálja – a személyszállítási szolgáltatást terhelő, „B” adóalanyra áthárított adó levonására nincs jogszabályi lehetőség (a levonás joga tehát abban az esetben sem illeti meg az adóalanyt, ha a fogászati szolgáltatást a norvég páciens esetlegesen igénybeveszi).

Végezetül, az 1-3. pontok alatt már leírtakkal kapcsolatban lényegesnek tartjuk annak kiemelését, hogy az Ön által vázolt tényállás esetén annak eldöntésére, hogy a „B” adóalany eljárása – adójogi szempontból – jogszerűnek tekinthető-e, kizárólag az összes körülmény mérlegelése alapján kerülhet sor, annak megjegyzésével, hogy egy esetleges ellenőrzés során az adóhatóság részéről elengedhetetlenül szükséges annak vizsgálata, hogy – az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) 2. § (1) bekezdésének megfelelően – az adóalany jogait rendeltetésszerűen gyakorolta-e, azaz eljárása nem irányult-e valamely jogszabályban foglalt rendelkezés elkerülésére.

A levelében vázolt tényállás helyes adójogi megítélése érdekében figyelemmel kell lenni továbbá arra is, hogy az Art. 1. § (7) bekezdése értelmében a szerződést, ügyletet és más hasonló eseményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni; az érvénytelen szerződésnek vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van jelentősége, amennyiben gazdasági eredménye kimutatható. Ez utóbbiból következően tehát az adóhatóságnak – a már említett esetleges ellenőrzése során – az ügyletet a valóság elvének megfelelően (azaz annak valódi tartalma szerint) kell minősítenie.

Tájékoztatatom, hogy a válaszlevél tartalma szakmai véleménynek minősül, kötelező jogi erővel nem bír.

Budapest, 2015. április 27.

Tisztelettel:



Erről értesülnek:

1. a címzett
2. a központi irattár