

## **dr. Farkas Alexandra – Száraz Tünde**

### **Adómentességek az áfa rendszerében**

#### **Bevezető**

Az általános forgalmi adóztatás alapvető logikája, hogy egy terméket értékesítő, vagy szolgáltatást nyújtó adóalany az általa teljesített ügyletek után forgalmi adót fizessen, ugyanakkor – az adóhalmozódás elkerülése végett – az adóalany az általa beszerzett termék, illetve igénybe vett szolgáltatás kapcsán rá áthárított forgalmi adót levonásba helyezhesse.

Ez az alapvető logika azt feltételezi, hogy az adóalany az általa teljesített ügyleteket valamilyen – az áfatörvény által meghatározott – pozitív adómértékkel nyújtja. Ez az esetek legnagyobb hányadában valóban így is működik, ugyanakkor az áfatörvény tartalmaz bizonyos olyan ügyleteket, amelyekhez nem rendel pozitív adómértéket, más szóval, amelyeket mentesít az adó alól; ezek az ún. adómentes ügyletek. Felmerül a kérdés, hogy amennyiben ilyen adómentes ügylet teljesítése történik, akkor az adóalany által teljesített ügyletek utáni tényleges áfafizetés hiányában (hiszen az adómentes körbe eső ügyletet az adóalany áfa nélkül számlázza), vajon adólevonási jogot ez az adóalany mennyiben érvényesíthet az általa megrendelt, beszerzett termékek, szolgáltatások kapcsán rá áthárított áfa vonatkozásában.

Az elsődleges választ az az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120. §-a adja meg, amely azt mondja, hogy az adóalany azon beszerzett termékek, illetve igénybe vett szolgáltatások kapcsán élhet adólevonással, amelyeket adóköteles tevékenységéhez vesz igénybe. Ebből arra kell következtetnünk, hogy alapvetően az adómentesen végzett tevékenység kapcsán az adóalanyt adólevonási jog nem illeti meg. Ez azonban csak részben igaz, ugyanis az Áfa tv. 121. § (1) bekezdés b) pontja tovább differenciál a levonási jog keletkezése kapcsán és a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: Héa-irányelv) szabályaival összhangban úgy rendelkezik, hogy bizonyos – mégpedig az Áfa tv. 89–118. §-aiban található – adómentesen végzett tevékenységek mégis adólevonásra jogosítanak.

Mindezek alapján az Áfa tv. 85–88. §-ai alá tartozó adómentes tevékenységek adólevonásra valóban nem jogosítanak (ezeket részletesen a kiadvány I. részében tárgyaltuk), az Áfa tv. 89–118. §-ai alatt található – kiadványunk ezen II. részében részletezésre kerülő – adómentes tevékenységek azonban igen. Ez pedig azt jelenti, hogy amennyiben egy áfaalany ilyen, az Áfa tv. 89–118. §-ai alá tartozó bármely ügyletet teljesít, akkor az adott ügylethez eszközölt beszerzéseiben foglalt bejövő áfa levonható lesz. Éppen ezért nevezzük ezeket az ügyleteket adólevonással járó adómentes ügyleteknek, vagy más néven valódi adómentességet élvező ügyleteknek. (2008. január 1-je előtt a megkülönböztetés az adólevonással nem járó és az adólevonással járó ügyletek között valamivel egyértelműbb volt a jogalkalmazók számára, ugyanis az adómentesség mint kategória kizárólag az adólevonással együtt nem járó adómentes ügyletekre vonatkozott, az adólevonási joggal járó adómentes ügyleteket a 2008. január 1-je előtt hatályos jogszabály mint 0 százalékos adókulccsal adózó tevékenységeket ismerte.)

Rövid példán keresztül szemléltetve a különbséget a két adómentességi kategória között arról van szó, hogy amíg egy áfaalany például adómentes oktatási tevékenységet [Áfa tv. 85. § (1) bekezdés i) és j) pont] végez, addig a bejövő számláiban (például villanyszámla, egyéb rezsiszámla, igénybe vett könyvelési szolgáltatás számlája stb.) foglalt áfa nem lesz levonható, mivel a tevékenysége adólevonásra nem jogosító adómentes tevékenység, addig egy olyan áfaalany, aki az Európai Közösség más tagállamában nyilvántartásba vett adóalanyok felé közösségi adómentes termékértékesítést végez, a bejövő számláiban (például villanyszámla, egyéb rezsiszámla, igénybe vett könyvelési szolgáltatás számlája stb.) foglalt általános forgalmi adót (az egyéb adólevonási

feltételek fennállása esetén) minden további nélkül levonhatja, mivel az ő tevékenysége az Áfa tv. 89. §-a alá tartozik, amely az Áfa tv. 120–121. §-ok együttes értelmezése alapján adólevonásra jogosító adómentes tevékenységnek tekintendő.

Jelen kiadványban részletesen megvizsgáljuk mindkét adómentességi kategóriát: az I. részben az adólevonási joggal nem járó adómentes ügyletekkel foglalkozunk, míg a II. részben az adólevonási joggal együtt járó adómentes esetköröket vizsgáljuk részletesen, mindkét kategóriánál gyakorlati példákkal is szemléltetve a különböző esetkörök alapvető lényegét.

## **I. Az adólevonási joggal nem járó adómentes ügyletek szabályai**

A következő három fejezetben azokról az ügyletekről lesz részletesen szó, amelyek az általános forgalmi adó rendszerében adólevonási joggal nem járó adómentes ügyletnek minősülnek. Az 1. fejezetben az ilyen adómentes termékértékesítést, illetve szolgáltatásnyújtást teljesítő adóalanyok által figyelembe veendő általános tudnivalókat, ezt követően pedig az ezen adómentesség két nagy csoportjába, vagyis a közérdekű jellegére tekintettel adómentes és az egyéb speciális jellegére tekintettel adómentes tevékenységek körébe tartozó ügyletek jellemzőit és az adómentesség alkalmazása szempontjából figyelembe veendő feltételeket ismertetjük.

### **1. Általános tudnivalók**

Az adó levonására nem jogosító adómentesség – nem valódi mentesség, illetve a korábbi áfaszabályozás terminológiája szerint tárgyi mentes – ügyletre vonatkozó adómentesség, amelynek a sajátossága, hogy az ügylet tényleges adófizetéssel nem jár együtt, ugyanakkor az ilyen ügylet hasznosított termékbeszerzések, szolgáltatás-igénybevételek tekintetében adólevonási jog nem érvényesíthető. Az ide tartozó ügyletek körének meghatározása során az Áfa tv. gyakran alkalmazza a tevékenység kifejezést, amely alatt főszabály szerint nem az adóalany bejelentett, illetve bejelentendő tevékenysége értendő. Az adómentesség törvényi feltételeinek fennállását ügyleti szinten kell vizsgálni, ebből következően az adóalany olyan ügylete is adómentes lehet, ami a bejelentett tevékenységei között nem szerepel.

A nem valódi adómentes ügyleteknek két nagy csoportja van:

- a tevékenység közérdekű jellegére tekintettel adómentes (Áfa tv. 85. § szerinti), valamint
- a tevékenység egyéb sajátos jellegére tekintettel adómentes (Áfa tv. 86. § és 87. § szerinti) termékértékesítések, szolgáltatásnyújtások köre.

Az adómentesség alkalmazása főszabály szerint kötelező. Ettől eltérően a törvény az adómentes ingatlanértékesítések és ingatlan-bérbeadások tekintetében lehetővé teszi az adóalanyok számára az adófizetési kötelezettség, vagyis az általános szabályok szerinti adózás választását.

A nem valódi adómentes ügyletek meghatározása során a törvény SZJ-számra, vámtarifaszámra való hivatkozást nem tartalmaz. Azt, hogy az adott ügylet adómentesnek minősül-e, főszabály szerint az ügylet tartalma alapján és nem az ügylet megnevezése, besorolása alapján kell megítélni.

#### **1.1. Számla- és nyugtaadási kötelezettség**

Az adólevonásra nem jogosító adómentes ügyletről – az Áfa tv. 165. § (1) bekezdés a) pontja és az Áfa tv. 166. § (1) bekezdése alapján – nem kell számlát vagy nyugtát kibocsátani, feltéve, hogy arról az adóalany számviteli bizonylatot bocsátott ki. Ennek megfelelően az adólevonásra nem jogosító ügyletről kibocsátott bizonylatnak nem kell teljesítenie az áfatörvényben és az annak felhatalmazása alapján kiadott, a számla és a nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint az elektronikus formában megőrzött számlák adóhatósági ellenőrzéséről szóló 23/2014. (VI. 30.) NGM rendeletben (a továbbiakban: Számlarendelet) meghatározott szigorú feltételeket, csak a

számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) előírásainak kell megfelelnie. Az előzőek alkalmazását nem befolyásolja az sem, ha az adóalany az adólevonásra nem jogosító ügyletről kibocsátott bizonylatán a számla vagy a nyugta kifejezést használja.

Számviteli bizonylat kibocsátása történhet a Számlarendelet szerinti számlázó program, illetve nyomtatvány alkalmazásával, vagy bármely más, az Sztv. által elismert módon. A számlázó program alkalmazásával összefüggésben megemlítendő, hogy a Számlarendelet 8. § (4) bekezdése szerint a számlázó programra előírt, kihagyás és ismétlés nélküli folyamatos sorszámozás biztosítására vonatkozó követelmény nem sérül abban az esetben, ha az adólevonásra nem jogosító adómentes ügyletről nem elkülönített sorszámtartományban történik számviteli bizonylat kibocsátása. Ennek megfelelően elfogadható az a megoldás is, ha a számviteli bizonylat kibocsátása elkülönített sorszámtartományban történik és elfogadható az is, ha a számviteli bizonylatok és a számlák kibocsátására nem elkülönített sorszámtartományban kerül sor. Számviteli bizonylat kibocsátására – a számlára és a nyugtára vonatkozó főszabálytól eltérően – olyan nyomdai úton előállított nyomtatvány alkalmazásával is sor kerülhet, amelynek előállítója nem kért az adóhatóságtól sorszámtartományt, illetve nem nyomdai úton sorszámozott.

Az adólevonásra nem jogosító adómentes ügyletről kibocsátott számviteli bizonylat adattartalma tekintetében is az Sztv. előírásai az irányadóak. Mindamellet a bizonylaton célszerű utalni arra, hogy az adólevonásra nem jogosító adómentes ügyletet tartalmaz.

A törvény nem zárja ki annak lehetőségét, hogy adólevonásra nem jogosító adómentes ügylet és attól eltérő, például fordított adózás alá tartozó vagy adó áthárításával járó ügylet egy bizonylaton szerepeljen. Az ilyen esetekre a számla-, illetve nyugtaadási kötelezettség alóli mentesülés nem értelmezhető, vagyis az olyan bizonylatnak, amely az adólevonásra nem jogosító ügylet mellett egyéb – számla- vagy nyugtaadási kötelezettséggel járó – ügyletet is tartalmaz, meg kell felelnie az áfatörvény és az annak felhatalmazása alapján a Számlarendeletben, illetve a pénztárgépek műszaki követelményeiről, a nyugtakibocsátásra szolgáló pénztárgépek forgalmazásáról, használatáról és szervizeléséről, valamint a pénztárgéppel rögzített adatok adóhatóság felé történő szolgáltatásáról szóló 48/2013. (XI. 15.) NGM rendeletben meghatározottaknak. Itt említenő meg az is, hogy az Áfa tv. 169. § m) pontja alapján, adómentesség esetén a számlának egyértelmű utalást kell tartalmaznia arra vonatkozóan, hogy az ügylet mentes az adó alól. Adómentes és adó áthárításával járó, illetve fordított adózás alá eső ügyletet is tartalmazó számla esetén, a számlának oly módon kell tartalmaznia az adómentességre való utalást, hogy egyértelműen megállapítható legyen, hogy az melyik ügyletre vonatkozik. Egyebekben az, hogy az adómentességre való utalásra hogyan kerül sor, a bizonylatot kibocsátó adóalany döntési körébe tartozó kérdés. E döntés meghozatalánál ugyanakkor szem előtt kell tartani azt az elterjedt gyakorlat, hogy az alanyi adómentességet AM rövidítéssel jelölik a számlán, így ezen rövidítés adólevonásra nem jogosító adómentes ügyletekre való alkalmazása nem teszi egyértelművé az adatot. Nem célszerű az AM rövidítés alkalmazása abban az esetben sem, ha az adóalany alanyi adómentes és az adott ügylete olyan adólevonásra nem jogosító termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás, amelynek a bevétele az alanyi adómentes értékhatár számításakor figyelmen kívül hagyandó.