

## Az időszaki teljesítések kezelése a magyar ÁFA törvényben

*Az általános forgalmi adó szabályozásban meglehetősen hosszú története van az időszaki teljesítések szabályozásának, amelynek fő jellemvonása a fizetési határidő, mint teljesítési időpont erőltetése volt, ami a közösségi előírásoktól való eltérést jelent. Ezeket a szabályokat foglaljuk össze a jogi sallangok nélkül, de jelölve az egyes jogszabályi szakaszokra való hivatkozást, hogy az álláspontunk alátámasztható maradjon.*

### I. A közösségi szabályok vs. magyar szabályok

A Hozzáadott Érték Adóról szóló EGK (EU) Irányelv (HÉA Irányelv) *a feltételezésekkel és közhiedelmekkel ellentétben* sosem engedte meg a tagállam önálló szabályozási lehetőségét és ma is konkrétan rendelkezik arról az esetről, amikor a felek között rendszeres, időszaki, folyamatos teljesítés történik. Ezek esetére kétfajta választást fogalmaz meg a tagország számára, az egyik a számla dátuma, a másik pedig a készpénz átvételének időpontja (HÉA 66. cikk). Jól láthatóan egyik sem egyezik a magyar előírásokkal, ami azt feltételezi, hogy valamilyen lobby-érdekes mozognak a közel 15 éves múltra visszatekintő eltérés mentén. Ennek eredményeképpen mind a közüzemi szolgáltatóink, mind pedig az időszaki, rendszeres, átalány-díjas elszámolásokat választók is a fizetési határidőt **KÖTELESEK** a számláikban teljesítési időpontként feltüntetni. Kérdésként merülhet fel, hogy a magyar ÁFA tv-t sikeresen lehet-e támadni az Alkotmánybíróság előtt, hiszen a szöveg jelen formájában ütközik az Alkotmány 7.§ (1) előírásával, miszerint „a Magyar Köztársaság (...) biztosítja (...) a vállalt nemzetközi jogi kötelezettségek és a belső jog összhangját”. Miután az időszakos, rendszeres elszámolások szabálya (ÁFA tv. 58.§ (1)) ennek nem tesz eleget, ezért az akár alkotmányellenes is lehet.

### II. A tényállásszerű teljesítések mibenléte

A gazdasági folyamatok eredményeképpen létrejövő „produktumot” a polgári jog szabályai alapján szokták a felek értékelni. Az ÁFA tv. ehhez képest kissé eltérően főszabályként „tényállásszerű” teljesítésről beszél (ÁFA tv. 55.§ (1)), és csak mögöttes háttérjogként kerülhet a Ptk. képbe. Azok a teljesítések, amelyek mozzanatonként „megragadhatóak”, azok tényállásszerűen teljesülnek, még akkor is, ha azokat gazdaságilag értelmetlen lenne egyenként értékelni. Fontos azonban, hogy érzékeljük, hogy a gyakran ismétlődő teljesítések – hiába összegezzük azokat utólag – önálló események, ezért akár önállóan is kezelhetőek. Racionális megoldásként az egyedenként nehézkesen értelmezhető teljesítéseket lehet akár csoportosan, (pl. minden századik teljesítés után/előtt), vagy adott idő alatt, vagyis időszakosan értékelni. Ennek megfelelően ha egy ügyvéd január hónapban 8 órát, februárban 10-et, márciusban pedig 12-t dolgozik ügyfele javára, akkor elszámolása – bár egyedi, tényállásszerűen beálló, órákban szakaszolható teljesítéseket összegez – időszaki elszámolásnak minősül és mint ilyenre a fizetési határidő szerinti teljesítési időpontot köteles alkalmazni.

### III. Az időszaki elszámolás oka és tartalma

Az átalánydíjak esetében az elszámolás lényegében az idő elteltét jelzi, a díj ez alapján válik esedékessé. Ha valamilyen más aktus is szükségeltetik, azt a feleknek el kell végezni. A csupán időfüggő átalánydíjak (bérleti, vagy licenz-díjak is) teljesítése nem osztható fel, azok állandó jelleggel teljesülnek az felek által meghatározott időszakon belül, az elszámolás tehát itt inkább a számlakibocsátás meghatározására korlátozódik. Más a helyzet, ha tényállásszerű teljesítések soráról beszélünk, hiszen itt a teljesítések összegzése inkább praktikus okokból történik, míg az állandó jellegű szolgáltatásoknál nincs mód választásra, a teljesítés nem bomlik egységekre. Logikus, hogy a tényállásszerű teljesítésekkel elszámoljunk, de egyáltalán nem mindegy miként történik mindez.

### IV. A felek közti megállapodás

Az időszaki elszámolás feltétele, hogy a felek megállapodnak arról (Áfa tv. 58.§ (1)). Életszerűen ez azt jelenti, hogy írásbeli szerződésben rögzítik az elszámolás gyakoriságát és módját. A törvény mégsem részletezi a megállapodás paramétereit, hogy abban miről és milyen tartalommal kell megállapodni. Teszi ezt azért, mert az élet sokszínűsége a formai előírások ellen dolgozik, vagyis pl. egy átalánydíjas szolgáltatásnál rendre egy írásos szerződésben rögzített biztonsági szolgálatra gondolunk, holott az akár egy fitness-bérlet is lehet, ahol a szolgáltatást igénybevevő már nem fog írásbeli szerződést kötni a szolgáltatóval. A megállapodás egyébként sincs írásos formához kötve, legyen az bármilyen evidens is a hatóságok számára. A ráutalásos magatartás itt is feltűnhet megoldásként, vagyis a két fél megállapodott, ha az egyik fél által kiállított számlát a másik fél befogadja.

**V. Versenyhátrány a fizetési határidős teljesítés miatt**

A felek általában racionális üzleti partnerek, ezért jogosan gondolhatják azt, hogy az időszak utolsó napján, az elszámolás időpontjában, vagy a számla kibocsátásának pillanatában keletkezhet az előbb említett ügyvéd példája alapján az ÁFA tv. szerinti teljesítési időpont. A törvény azonban nem foglalkozik a racionális megközelítéssel, hanem egy fikciót állít fel a teljesítésre vonatkozóan és azt egy jövőbeni eseményhez (fizetési határidő) köti, amely a felek felfogásától és üzletmenetétől gyakran idegen, nehezen értelmezhető. Amennyiben a számlát befogadó úgy értelmezi, hogy a tényállásszerű teljesítések összegzett elszámolását a fizetési határidő előtt szeretné a működésében levonható ÁFA-ként értelmezni, akkor egyetlen megoldást alkalmaztathat a szolgáltatóval, vagyis a számla kibocsátójával, és az a gyűjtőszámla.

**VI. A gyűjtőszámla szabályozása**

A HÉA Irányelv kifejezetten előírja, hogy a tagállamnak kell előírnia a gyűjtőszámla szabályait (HÉA 223. cikk). A gyűjtőszámla ennek ellenére sem teljeskörűen szabályozott a magyar ÁFA tv-ben (ÁFA tv. 164.§ (1)). Vagyuk sorra mit sikerült szabályozni: Pontosítja az irányelv előírását a törvényünk azzal, hogy számlakibocsátásra jogalapot adó ügyleteket enged csak gyűjtőszámlába foglalni és nem engedi, hogy az adómegállapítási időszakon túlnyúló számlázásra kerüljön sor (vagyis havi bevalló legkésőbb a hónap végéig, de legfeljebb az azt követő 15. napig köteles kiállítani a gyűjtőszámlát). Az is szerepel, hogy az ügyleteket tételesen, egymástól elkülönítve rendeli a törvény felsorolni, illetve előírja, hogy az adóalapot és az adót adókulcsokként kell feltüntetni (ÁFA tv. 171.§). A szabályozásból azonban kimaradt a teljesítés dátumának, az időszaki elszámolástól való elkülönítésnek a szabályozása, hiába evidens az a jogszabályt gonдозó Pénzügyminisztérium számára.

**VII. A gyűjtőszámla teljesítési időpontja(i)**

Hiányoznak a magyar ÁFA tv. rendelkezései közül az értelmező szakaszok a gyűjtőszámla teljesítési időpontjára, ennek hiányában csupán jogértelmezéssel lehet arra jutni, hogy a tényállásszerű teljesítések teljesítési időpontjai tényállásszerűen különböznek, ezek egy számlában való összegyűjtésük ellenére is egyedi adatok, azokat tehát meg kell különböztetni. Bár ez a logikus megkülönböztetés mégis szokatlan a számlán eddig egyetlen dátum akár harmincegy (vagyis napi 1) dátumra való felcserélése és a szoftveres számlázási, könyvelési megoldások is fejtörést okozhatnak. Ezért fordul meg szinte azonnal a jogalkalmazókban, hogy „értelemszerűen” a gyűjtés utolsó napja a teljesítés időpontja. A minisztériumi érveléssel egyezően az a logikusabb, hogy a gyűjtőszámlán 31 napnyi teljesítés esetében 31 teljesítési dátumot kell feltüntetni, és eközben nem szerepelhet a fejlécben egy 32. teljesítési dátum, mert az fiktív információ lenne a számlán.

**VIII. A gyűjtőszámla és az időszaki elszámolás fogalmi párhuzamossága**

A fentiek pofonegyszerűen magyarázható kérdéseknek tűnnek, ha felvetődik az, hogy a gyűjtőszámla vajon időszaki elszámolásnak minősül-e. Nyilvánvaló, hogy az ÁFA tv. nem ismeri fel, hogy a két módszer transzparensen meg kell(ene) különböztetni egymástól. A megkülönböztetés hiányában a felek – magától értetődő módon – időszaki gyűjtőszámlázásban fognak megállapodni és aztán mindkét fél vakarhatja a fejét, hogy vajon a fizetési határidő, vagy a gyűjtőszámlában szereplő egyedi teljesítési időpontokat tekintsék irányadónak. Ha a felek nem jönnek rá, hogy a szerződésükben meg kell különböztetniük a két fogalmat, akkor a teljesítési időpont megállapítása bizonytalanná válik. A gyűjtőszámlát alkalmazóknak a partnerükkel megkötött szerződésükben meg kell határozniuk, hogy a rendszeres számlázás ellenére a számla inkább gyűjtőszámla, vagy inkább időszaki elszámolás legyen. Ezzel kétséget kizáróan lesz megállapítható a teljesítési időpont.

**IX. Lassan elszámolók előnyben**

A fentiekkel ellentétben egyes esetekben éppen versenyelőnyt okoz az időszaki elszámolás, amely kisebb költségtételeknél egyszerűsíti a felek közti elszámolást. Ha a példaként említett ügyvéd teljesítését az üzleti partner nem ismeri el „időben”, az ügyvédnek nem kell azzal számolnia, hogy a számla kiállításával elkéshet, hiszen a teljesítési időpont egy jövőbeni dátum. Kivételt képez az, ha eltelik egy adóév, mert akkor a teljesítés időpontja a 12. hónap utolsó napja (ÁFA tv. 58.§ (2)). Ennek a számlának a kibocsátásáról a 15. napon belül a kibocsátónak gondoskodnia kell! (ÁFA tv. (163.§ b)).

### X. A gyűjtőszámla számvitele és feltüntetése az ÁFA analitikában

A gyűjtőszámla legfeljebb egy adómegállapítás, jellemzően tehát 1 hónap teljesítéseit foglalja magában. A számlán szereplő teljesítési időpontokat mind az ÁFA analitikában, mind a számviteli rendszerben (jellemzően a 467-es számlán és alszámláin) tételesen kell kimutatni. Miután gyűjtőszámlát általában nem mikrovállalkozások készítenek, ezért ennek szoftveres leprogramozását biztosítani kell. Sokkal egyszerűbb a helyzet a befogadónál: a hónap utolsó napjáig halasztja az ÁFA levonást, és azt a hónap utolsó napjával számolja el, így az ÁFA analitikájában és a levonható ÁFA főkönyvi számláján is egy összegben tüntetheti fel a tételeket. Nincs mód számviteli összegzésre sem a kibocsátónál, sem a befogadónál a számlán szereplő gazdasági esemény könyvekben való tételes feltüntetése tekintetében (pl. árubeszerzés esetén). Ez alól legfeljebb akkor lehet kivételt tenni, ha a gazdasági esemény (pl. napi tankolás) költségként való elszámolása havi egy összegben sem jelent lényeges különbséget a költség tartalma tekintetében (tartalom elsődlegessége a formával szemben, illetve a lényegesség elve alapján).

### XI. Az időszaki elszámolás számlájának kezelése

Az időszakonként elszámolt számla rögzítése akár háromfelé is szétszakadhat, hiszen más időpontban van az eredmény-kimutatást érintő tétel (bevétel/költség), a mérleget érintő tétel (követelés/kötelezettség) és az ÁFA. A háromfelé való szétszakadást az alábbi ügyvédi munkadíj esetében mutatjuk be. A példában a számla eredeti gazdasági eseményként (bevételként/költségként) augusztusi teljesítés, amelyet szeptember során számláztak le és annak ÁFAbeli teljesítési időpontja októberbe került. Feltételeztük, hogy jelentősége van a bevételek és a költségek havi szintű, pontos kimutatásának. A teljesítés összege 100, a felszámított ÁFA összege 20. (A példában a szokásos főkönyvi számlaszámokat használtuk és eltekintettünk az elhatárolások eredményszámlákkal szembeni műveleti szabályától.)

A számlát kibocsátó ügyvéd könyvelésében				Az ügyvédi munkadíjat elszámoló ügyfél könyvelésében					
Bevétel:	T39	K91	a munkadíj összege	100	Költség:	T52	K48	a munkadíj összege	100
Követelés:	T31		a számla kiállítása	120	Szállító:	T48		az elhatárolás feloldása	100
		K39	az elhatárolás feloldása	100		T36		a várható levonható ÁFA	20
		K479	a várható ÁFA	20			K45	a szállítói tartozás	120
ÁFA:	T479	K467	az esedékessé vált ÁFA	20	ÁFA:	T466	K36	a levonhatóvá vált ÁFA	20

### XII. Desszert: a devizás gyűjtőszámla

A devizás gyűjtőszámla kiállításának leprogramozása igazi kihívás, hiszen dinamikusan növelhető számú mezővé változik a teljesítés dátuma, amelynek tételes lekönyvelése minden egyes számlázási sornak az önálló értelmezését követeli meg, amelyet tetézhetsz az, ha az ÁFA teljesítés forintban áthárított összege és a deviza ellenértékek és ÁFA összegek számviteli értéke eltér egymástól. Ez utóbbira akkor van jó esély, ha a számlát kibocsátó egy kereskedelmi banki árfolyamot használ és nem pedig az MNB árfolyamát. Tovább bonyolíthatja, igazi agyrémme fejlesztheti a kérdést, ha a számvitelileg és adózásilag választott kereskedelmi banki árfolyam is eltér. Így aztán nemcsak az ÁFA, hanem a számviteli elszámolás minden egyes sorára dupla árfolyam-különbözeti tételt kell feladni a számlázás során. Természetesen a helyes számlázáshoz minden egyes tényállásszerű teljesítéshez tartozó árfolyamot ismerni kell. Azt már tényleg csak az ingyencsek számára lehet csak megemlíteni, hogy a „csoportos adóalany által kiállított devizás gyűjtőszámla” jelentheti az ügyviteli probléma csúcsát...

### Összegzésül:

Mivel a gyűjtőszámla kiállítás a magyar adózás egyik legbonyolultabb ügyviteli kérdése 2008.01.01-től, annak alkalmazása – a valós piaci hátrányok kivédésének esetét kivéve – csupán *kalandvágyból* javasolható. A jóval egyszerűbb, diktált fizetési határidővel azonosított teljesítési időpontot pedig egyszerűen nehéz józan ésszel felfogni. A két módszer közül mégis a kevésbé fogyatékos az időszaki elszámolás rendszere, amely akkor lenne megnyugtatóan rendezve, ha végre a teljesítés időpontját a jogalkotó visszatenné a számla kiállítási időpontjára, ha már arra amúgy is 15 napos kiállítási határidőt írt elő...