

A behajthatatlan követelések áfájáról még egyszer

JANCSA-PÉK JUDIT

Az áfatörvény 2020. január 1-jétől Magyarországon is lehetőséget biztosít arra, hogy a véglegesen behajthatatlanná váló követelések utáni áfát az adóalany utólagos adóalap-csökkentés keretében visszakaphassa az adóhatóságtól. Jelen cikkemben a módosítás Európai Uniósi háttéréről, az újonnan bevezetett hazai szabályrendszerrel írok és nem utolsósorban az áfa-visszatérítés gyakorlati szabályait ismertetem.

1. UNIÓS HÁTTÉRSZABÁLYOZÁS

Az Európai Unió hozzáadottértékadókról szóló irányelvek, a 77/388/EGK ún. hatodik irányelv [77/388/EGK hatodik irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdés], majd az azt felváltó 2006/112/EK tanácsi irányelv a közös hozzáadottértékadórendszerrel (a továbbiakban: Héa-irányelv) 90. cikk egyaránt rendelkeztek a behajthatatlan követelésekkel kapcsolatos utólagos adóalap-módosítás lehetőségéről, melynek hatására a véglegesen behajthatatlanná vált követelések után az áfát az adóalanyok az adóhatóságtól igényelhetik vissza.

Eszerint, a

(1) „Lemondás, visszautasítás [helyesen: felmondás, elátlás, teljesítés megghiúsulása], illetve teljes vagy részleges nemfizetés, avagy az értékesítés bekövetkezte [helyesen: az ügylet teljesítése] utáni árendedmény esetén az adóalap a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökken.

(2) A tagállamok azonban a teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérhetnek e szabálytól.”

A Közösségi áfaszabályok tehát elsősorban lehetőségként biztosítják a Tagállamok számára a teljes vagy részleges nemfizetés esetén követendő áfa utólagos adóalap-csökkentési rendszerét. Ennek kapcsán, hazánk ez idáig elmulasztotta bevezetni az ilyen esetekre vonatkozó adóalap- és így áfacskökkentés lehetőségét. Ezzel azonban, ahogyan azt az alábbiakban bemutatom, megszegte az általános forgalmi adó harmonizációjával kapcsolatos EU-s elvárásokat.

Ahogyan azt az EUB az 1997. július 3i Goldsmiths ítéletében (C330/95.) hangsúlyozta, az adó alapja a ténylegesen kapott ellenérték kell legyen, amelyből az következik, hogy az adóhatóság a héa címén nem szedhet be magasabb összeget annál, mint amelyet az adóalany maga e címen beszedett. Ezen elvvel összhangban az áfairányelvek a teljesítés megghiúsulása, illetve teljes vagy részleges nemfizetés, avagy az ügylet teljesítése utáni árendedmény esetén az adóalap csökkentésére, ebből következően pedig az adó-

alany által fizetendő héa összegének a csökkentésére kötelezi a tagállamokat minden olyan esetben, amikor az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg.

Ha a tagállamok bármely héaalapcsökkentést kizárnak az ilyen véglegesen behajthatatlanná vált követelésekkel kapcsolatban – ahogyan azt Magyarország is tette –, az ellentétes a héasemlegesség elvével, amelyből többek között az következik, hogy az államkincstár érdekében adóbeszedőként eljáró vállalkozást teljes egészében mentesíteni kell azon gazdasági tevékenysége során fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól, amely maga is héaköteles (2008. március 13i Securenta ítélet, C437/06., illetve a 2014. március 13i Malburg ítélet, C204/13.).

A tagállamok hatóságainak feladata tehát, hogy az arányosság elvének tiszteletben tartásával a nemzeti jog sajátosságaira tekintettel meghatározzák az adóalany által a nemfizetésre vonatkozóan benyújtandó bizonyítékokat. Ezek a fizetéseképtelenségi eljárások eredményéhez kapcsolhatók ugyan, azonban, ahogyan azt az EUB a C246/16. sz. Enzo Di Maura ügyben is hangsúlyozta, a hatóságoknak már a fizetéseképtelenségi eljárások során is meg kell adnia a lehetőséget az áfa visszatérítésére, tekintettel arra, hogy az ilyen – jellemzően időigényes és hosszú – eljárások súlyos likviditási problémát okozhatnak a behajthatatlanságban ragadt értékesítő adóalanyok számára.

Ráadásul, az EUB állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamennyi olyan esetben, amikor valamely irányelv rendelkezései a tartalmuk alapján feltétlenek és kellően pontosak, azokra az adóalanyok a tagállammal szemben közvetlenül hivatkozhatnak. Nevezetesen, amennyiben az érintett tagállam nem ültette át időben ezen irányelvet a nemzeti jogba, vagy amennyiben nem megfelelően ültette azt át (lásd: Pfeiffer és társai ítélet, C397/01–C403/01. és Association de médiation sociale ítélet, C176/12.), akkor a Közösségi jog közvetlenül alkalmazható.

A fent hivatkozott irányelvi rendelkezések a véglegesen behajthatatlanná vált követelések esetére előírják, hogy az

adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell. Jóllehet, ez a csökkentés összegének meghatározásához szükséges intézkedések kapcsán bizonyos mérlegelési mozgásteret enged a tagállamoknak, ez a körülmény nem érinti az adóalap csökkentésének biztosítására irányuló kötelezettség egyértelmű és feltétlen jellegét. Ennélfogva teljesülnek tehát a közvetlen hatály gyakorlásához szükséges feltételek, ahogyan azt az Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C337/13. is alátámasztja. Ezért, az adóalanyok a héaalapjuk csökkentése érdekében a tagállammal szemben hivatkozhatnak a héairányelvre.

A korábban hatályos általános forgalmi adó szabályozása nem tette lehetővé a behajthatatlan követelés általános forgalmi adó tartalmának visszaigénylését; Magyarország arra hivatkozott, hogy a Héa-irányelv 90. cikkének a nemzeti jogba való átültetésekor élt az e cikk (2) bekezdésében biztosított azon lehetőséggel, hogy eltérjen a héaalap nemfizetés esetén való csökkentésére vonatkozó kötelezettségtől. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 77. §-ának (1)–(3) bekezdése ugyanis teljes vagy részleges nemfizetés esetén egyáltalán nem adott lehetőséget az adóalap utólagos csökkentésére.

Azonban, végül a C292/19. sz. PORR Építési Kft. ügyben az EUB kimondta, hogy a Héa-irányelv 90. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a tagállamoknak lehetővé kell tenniük a héaalapcsökkentést, ha az adóalany bizonyítani tudja, hogy az adósával szemben fennálló követelés véglegesen behajthatatlanná vált, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata, mivel ez a helyzet nem minősül az e cikk (2) bekezdésében meghatározott, a héaalap csökkentésére vonatkozó kötelezettségtől való eltérés hatálya alá tartozó nemfizetés esetének.

Ezzel tehát az Európai Unió Bírósága egy konkrét ügy (Porr ügy C-292/19.) kapcsán is kimondta, hogy közösségi jogba ütközik az a magyar szabály, miszerint a behajthatatlan követelések esetén nincs lehetőség a számlakibocsátó oldalán az általános forgalmi adó alapjának csökkentésére.

2. AZ ÚJ HAZAI SZABÁLYOZÁS

Az Áfa tv. 77. §-a 2020. január 1-jétől kiegészült tehát és lehetőséget ad arra, hogy az adó alapját utólagosan csökkentésük a behajthatatlan követelésként elszámolható ellenérték egészének vagy részének adót nem tartalmazó összegével.

Az Áfa tv. 259. § 3/A. pontja értelmében *behajthatatlan követelésnek minősül* a termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás alapján keletkezett, követelésként fennálló ellenérték vagy részellenérték adót is tartalmazó összege, amelyet a termék értékesítője, szolgáltatás nyújtója ekként számol el nyilvántartásában az alábbi okok valamelyike alapján:

- a követelésre az adós ellen vezetett végrehajtás során nincs fedezet vagy a talált fedezet azt csak részben fedezi,
- a követelést a hitelező a csődeljárás, a felszámolási eljárás, az önkormányzatok adósságrendezési eljárása során egyezségi megállapodás keretében elengedte,
- a követelésre a felszámoló által adott írásbeli igazolás (nyilatkozat) szerint nincs fedezet, feltéve, hogy a felszámolás kezdő időpontja óta legalább 2 év telt el,
- a követelésre a felszámolás, az adósságrendezési eljárás befejezésekor vagyonfelosztási javaslat szerinti értékben átvett eszköz nem nyújt fedezetet.

Az adóalap behajthatatlan követelés jogcímén történő utólagos csökkentésére önellenőrzés keretében kerülhet sor, ám csak a jogszabályban meghatározott feltételek együttes fennállása esetén [Áfa tv. 77. § (7)–(10) bekezdés]. A kérdéses feltételeket a következő pontban részletesen elemzem az időközben megjelent NAV tájékoztató alapján.

Emellett az utólagos adóalap-csökkentéssel összefüggésben az adóalanynak nyilatkozattételi kötelezettsége is keletkezik. Ez a bevalláshoz csatolt formanyomtatványon fog megtörténni, amelyben az adóalany nyilatkozik az adóhatóságnak

- a behajthatatlan követelésként történő elszámolás okáról,
- azon számla sorszámáról, amely az adóalap-csökkentéssel érintett termékértékesítést, szolgáltatásnyújtást tartalmazza,
- az adóalap-csökkentés összegéről,
- a termékbeszerző, szolgáltatás igénybe vevő nevééről, adószámáról, valamint arról, hogy
- a behajthatatlan követelésként történő elszámolás alapjául szolgáló termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás ellenértéke más módon nem térült vagy térül meg.

Továbbá nyilatkozni kell – ugyancsak formanyomtatványon keresztül – a különbözet összegéről, valamint annak az adóalanynak a nevééről és adószámáról, aki/amely a különbözet alapjául szolgáló adóalap-csökkentést elszámolta.

Ha az adóalap csökkentését követően a termék értékesítője, szolgáltatás nyújtója részére a behajthatatlan követelésként elszámolt ellenérték egészét vagy annak egy részét megtérítik, a megtérített ellenérték vagy részellenérték adóval csökkentett összegének erejéig az adóalap utólagos csökkentése nem alkalmazható [Áfa tv. 153/D. § (1)–(2) bekezdés, Áfa tv. 77. § (7) bekezdés]. Ha ez az adóalapmódosítást követően történik meg, a megtérített részre jutó áfát vissza kell fizetni az adóhatóságnak.

Az átmeneti rendelkezéseknek [Áfa tv. XXII. Fejezet „Átmeneti rendelkezések”, 332. §] megfelelően, a behajthatatlan követelés jogcímén az adó alapja utólagosan csökkenthető, illetve az eredetileg levonható előzetesen felszámított adó csökken abban az esetben is, ha a behajt-

hatatlan követelésként történő elszámolás alapjául szolgáló termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás teljesítésének az időpontja 2015. december 31. napját követő időpontra esik. Azaz a módosítás visszamenőlegesen, önellenőrzés útján is érvényesíthető, melynek feltételeit az áfatörvény határozza meg és a következő pontban mutatom be részletesen.

3. A BEHAJTHATATLAN KÖVETELÉSHEZ KAPCSOLÓDÓ ÁFA VISSZAIGÉNYLÉSE A GYAKORLATBAN

3.1. Hagyományos módszer

Az adóalap-csökkentés az új szabályok szerint *önellenőrzés keretében* valósítható meg és elszámolása eladói oldalon érinti az adóalanyt és másik oldalról annak partnerét, az adóalany vevőt is. Az alábbiakban a NAV honlapján 2019. 12. 23-án megjelent tájékoztató alapján szeretném bemutatni a gyakorlati teendőket.

I. Első lépésként mérlegelni kell, hogy az adott követelés megfelel-e a behajthatatlan követelés áfatörvényben meghatározott fogalmának.

Ahogy az a jogszabályi rendelkezésekből látjuk, az általános forgalmi adózás rendszerében nem a számviteli törvény fogalma irányadó elsődlegesen, hanem az áfatörvény a számvitelre építve ugyan, de saját definíciót alkalmaz. Lényegében akkor nyílhat lehetőség adóalap-csökkentésre ezen a jogcímenen, ha már nyilvánvaló, hogy a követelés nem fog megtérülni, vagyis véglegesen behajthatatlanná vált.

További következmények az adó alapjának csökkenése kapcsán:

- Az adóalap és így az áfa-visszaigénylés alapja csak eredeti követelés lehet, az adóalap-csökkentés lehetőségével élni kívánó adóalany által teljesített ügyletnek kell a követelés alapjául szolgálni. Ez kizárja a mástól megvásárolt követeléseket a körből.
- Az adóalap-csökkentés csak az áfatörvény szerinti termékértékesítésből, szolgáltatásnyújtásból fakadó követelésekre lehetséges, például elszámolási kötelezettséggel átvett pénzüsszeg meg nem fizetésére nem érvényesíthető.
- Az adóalapját csökkenteni kívánó adóalanynak a kérdéses összeget behajthatatlan követelésként kell bevezetnie az áfa nyilvántartásába.
- Fordított adózás alá eső ügyletek esetében nem alkalmazható a rendelkezés.
- Fennálló követelésről kell, szó legyen – azaz az eredeti követelést megszüntető, például értékesítések megint csak kizárják a kérdéses követelést a körből.

II. Második lépésként össze kell gyűjteni a szükséges dokumentumokat (az adott behajtási eljárásra jellemzően),

melyeket az önellenőrzés jóváhagyásakor az adóhatóság is ellenőrizni fog (Áfa tv. 259. § 3/A. Behajthatatlan követelés miatti áfacsökkenés lehetősége – NAV tájékoztató, 2019. 12. 23.).

- Az a) pont szerinti ok – „a követelésre az adós ellen vezetett végrehajtás során nincs fedezet vagy a talált fedezet azt csak részben fedezi” – esetében: nemleges foglalási jegyzőkönyv.
- A b) pont szerinti ok – „a követelést a hitelező a csődeljárás, a felszámolási eljárás, az önkormányzatok adósságrendezési eljárása során egyezségi megállapodás keretében elengedte” – esetében: az adott eljárást vezető bíróság által végzéssel jóváhagyott, e törvényekben foglalt követelményeknek megfelelő egyezségi megállapodás.
- A c) pont szerinti ok – „a követelésre a felszámoló által adott írásbeli igazolás (nyilatkozat) szerint nincs fedezet, feltéve, hogy a felszámolás kezdő időpontja óta legalább 2 év telt el” – esetében: a felszámoló igazolása, nyilatkozata. E feltétel teljesüléséhez fontos az is, hogy a folyamatban levő felszámolási eljárás kezdő időpontjától – felszámolást elrendelő jogerős végzés Céglékönyv honlapján történő közzétételének napjától – legalább 2 év teljen el. (Eddig a felszámoló nyilatkozatának birtokában sem lehet ilyen alapon behajthatatlan követelésnek minősíteni az adott követelést az áfatörvény alkalmazásában.)
- A d) pont szerinti ok – „a követelésre a felszámolás, az adósságrendezési eljárás befejezésekor vagyonfelosztási javaslat szerinti értékben átvett eszköz nem nyújt fedezetet” – esetében: az eljárás befejezéséről, a vagyonfelosztásról rendelkező iratok. [Az adott felszámolási, önkormányzati adósságrendezési eljárás befejeződik, és az eljárást lefolytató bíróság által jóváhagyott vagyonfelosztási javaslat alapján az adóalapot csökkenteni kívánó adóalany (mint hitelező) részére járó vagyon nem nyújt fedezetet a követelésre. Kizárólag a vagyonfelosztási javaslat alapján átvett vagyonnal (ha van ilyen) nem fedezett követelés (követelésrész) tekintetében merülhet fel a behajthatatlannak minősülés az áfatörvény alkalmazásában e rendelkezés alapján.]

Bár az említett dokumentumok az adott eljárásra jellemző, annak során keletkező dokumentumok, az egyértelműen kiténik a NAV tájékoztatóból, hogy a behajthatatlan követelés áfa-visszatérítéséhez szükséges a behajthatatlanság végleges voltának igazolása, és annak a ténynek a bizonyítása, hogy az adóalany mindent megtett a követelés behajtása érdekében.

III. Harmadik lépésként meg kell vizsgálni, hogy megfelel-e, eleget tud-e tenni az adóalany az adóalap-csökkentéssel összefüggésben támasztott, áfatörvényben előírt további feltételeknek.

Az utólagos adóalap-csökkentés lehetősége érdekében az értékesítést teljesítő adóalanyra és annak vevő partneré-

re vonatkozó feltételeket az Áfa tv. 77. § (7)–(10) bekezdései határozzák meg, amelyeknek való megfelelést ismét a már hivatkozott NAV tájékoztató alapján mutatom be.

A rendeltetészerű joggyakorlás keretei között:

– Az a) pont szerinti feltétel „az adóalany és a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője független felek”, amelyet az adott értékesítés viszonylatában [Áfa tv. 77. § (7) bekezdés a) pont] és az áfatörvény szerinti meghatározásban (Áfa tv. 259. § 13. pont) kell figyelembe venni. Ezért az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) szerinti kapcsolt feleken túl ide tartoznak azok is, akik között névre szóló tulajdonosi (tagsági) jogviszony áll fenn; vagy az egyik fél a másik félnek vezető tisztségviselője vagy felügyelőbizottsági tagja; vagy közöttük munkaviszony vagy azzal egyenértékű jogviszony [Áfa tv. 6. § (5) bekezdés] áll fenn; illetve egymás, vagy a felsoroltak közeli hozzátartozói. Ráadásul a NAV értelmezése szerint, ennek folyamatosan fenn kell állnia, azaz nincs mód adóalap-csökkentésre, ha a felek – az eladó és a vevő – jelenleg már független felek, de a korábbiak folyamán (akár a teljesítés időpontjában vagy azt követően) egymással az előzőekben említett jogviszonyban álltak.

– A b) pont szerinti feltétel „az adóalany a termék beszerzőjét, szolgáltatás igénybevevőjét előzetesen írásban értesíti, kivéve, ha a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője jogutód nélkül megszűnt”, amely értelmében az adóalap-csökkentés feltétele a partner előzetes írásbeli értesítése; amelyből következik, hogy a NAV értelmezése szerint – nem elegendő sem a szóbeli értesítés, sem az utólagos tájékoztatás. Ezt megfelelően dokumentálni is kell (például postai feladóvevény), hasznos lehet az ajánlott feladás. Fontos, hogy ha az üzleti kapcsolat már nem áll fenn, akkor is meg kell kísérelni a partner értesítését. A partneri értesítés kötelező tartalma a következő:

- behajthatatlan követelésként történő elszámolás oka, könyvelése indoka [csak az áfatörvény értelmező rendelkezései között nevesített ok (Áfa tv. 259. § 3/A.) valamelyike fogadható el];
- a számla sorszáma, amely az adóalap-csökkentéssel érintett termékértékesítést, szolgáltatásnyújtást tartalmazza;
- a behajthatatlan követelés összege, amelyet meg kell bontani ellenérték (részellenérték), valamint az arra jutó adó összegére.
- az adóalap-csökkentést elszámolni kívánó adóalanynak kifejezetten nyilatkoznia kell az értesítésben arról, hogy a megjelölt ellenérték adót nem tartalmazó összegével az adó alapját utólag csökkenti.

Az értesítés alapján az adóalap-csökkentést elszámoló adóalany adós partnerének csökkentenie kell a levonható adóját az általa teljesen vagy részlegesen ki nem fizetett ügyletre tekintettel.

– A c) pont szerinti feltétel szerint, „az adóalany nem áll csőd-, felszámolási, vagy kényszerőrlési eljárás hatálya alatt a behajthatatlan követeléssel érintett bevallás benyújtásának időpontjában”, amely az adóalap-csökkentést elszámolni készülő adóalanyval kapcsolatos személyi feltétel. A végelszámolási eljárás ugyanakkor nem zárja ki a behajthatatlan követelésre alapozott adóalap-csökkentést.

– A d) pont szerinti feltétel szerint, „a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője nem áll csőd-, felszámolási, vagy kényszerőrlési eljárás hatálya alatt a behajthatatlan követelésként történő elszámolás alapjául szolgáló termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontjában”, illetve e) „nem szerepel a nagy összegű adóhiánnyal vagy a nagy összegű adótarozással rendelkezők adóhatóság honlapjáról lekérdezhető adatbázisában a behajthatatlan követelésként történő elszámolás alapjául szolgáló termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontjában és az azt megelőző egy évben,” továbbá f) „adószáma a behajthatatlan követelésként történő elszámolás alapjául szolgáló termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontjában nincs törölve” és g) „az állami adó- és vámhatóság a behajthatatlan követelésként történő elszámolás alapjául szolgáló termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontjáig nem adott tájékoztatást az adóalany részére a terméket beszerző, szolgáltatást igénybevevő adókötelezettsége teljesítésének megkerüléséről.”

Az adószám a NAV honlapján elérhető adatbázisban ellenőrizhető. Általánosan irányadó, hogy alapvetően az ügylet megkötésekor kell, célszerű, a gazdasági életben általánosan elvárható kellő körültekintéssel eljárni, és ennek keretében a partner adószámát ellenőrizni. Bár az adóhatóság adatbázisa [Art. 266. § c) pont] a törölt adószámokról naponta frissül, amely ezáltal nem teszi lehetővé a visszamenőleges ellenőrzést az ügylet teljesítési időpontjára vonatkozóan, az Igazságügyi Minisztérium által üzemeltetett Cégszolgálati lekérdező felületen (<https://www.e-cegjegyzek.hu>) visszamenőlegesen is elérhető ez az információ (cégszolgálat 21. rovata a cégadatok másolatán).

A nagy összegű adóhiánnyal vagy a nagy összegű adótarozással rendelkezők (Art. 263. § és 264. §) – az adott ügylet teljesítési időpontjára visszamenőlegesen – lekérdezhető adatbázisát a NAV a honlapján fogja elérhetővé tenni 2015. január 1-jére visszamenőleg.

A „megelőző egy év” alatt 365 napot kell érteni, az áfa szerinti teljesítés időpontjához képest.

Végül fontos, hogy az adóalapot csökkenteni kívánó adóalany nem kapott, ne kapjon a behajthatatlan követelésként történő elszámolás alapjául szolgáló értékesítés teljesítésének időpontjáig a NAV-tól a partnere kockázatoságára felhívó figyelmeztetést. [Tájékoztatást arról,

Áfa a határokon túl

hogy a vevő fél az adókötelezettsége teljesítését vélelmezhetően megkerüli (Art. 267. §-a szerinti tájékoztatás.)]

– A h) pont szerinti feltétel „a behajthatatlan követelésként történő elszámolás alapjául szolgáló termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás ellenértéke megtérítésének esedékesége óta legalább egy év eltelt” és az i) szerint „a behajthatatlan követelésként történő elszámolás alapjául szolgáló termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás ellenértéke más módon nem térült vagy térül meg”, annak biztosítására, hogy a követelés más módon sem a múltban, sem a jövőben nem térül(t) meg. Ha az adóalany számára például kezességvállalás vagy bankgarancia, vagy biztosítás révén megtérül, megtérülhet a követelés, nem teljesül ez a feltétel, amelyről az adóalanynak nyilatkoznia kell az adóhatóság felé. Azaz, ha a követelés például bármilyen mértékben biztosítással fedezett, akkor az utólagos adóalap-csökkentés köréből eleve ki van zárva.

Értelemszerűen nem adódhat adóalap-csökkentési lehetőség abban az esetben sem, ha a teljesítés után az adóalany az általános forgalmi adót nem vallotta be és fizette meg a költségvetés felé. Az összes feltételnek együttesen teljesülnie kell ahhoz, hogy az adóalap-csökkentést ezen a jogcímen az értékesítő adóalany megvalósíthassa, elszámolhassa. Az áfatörvény rendelkezései az adóalany vevőkkel bonyolított ügyletekkel kapcsolatos adóalap-csökkentés esetkörére vonatkoznak. Az érvényesítésre csak az elévülési időszakot érintően van lehetőség.

Az új rendelkezések 2020. január 1-jén lépnek hatályba, ezért főszabály szerint az erre a napra vagy ezt követő idő-

pontra eső teljesítési időponttal megvalósuló ügyletek esetében alkalmazható az adóalap behajthatatlan követelés jogcímen történő csökkentése, és végzendő el az eredetileg levonható adó utólagos korrigálása is a vevő részéről. Átmeneti szabályként azonban (Áfa tv. 332. §) alkalmazható akkor is, ha a behajthatatlan követelésként történő elszámolás alapjául szolgáló termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontja 2020. január 1. napját megelőzi, de 2015. december 31. napját követő időpontra esik; vagyis 2016-ra visszamenőleg is érvényesíthető.

IV. Negyedik lépés – Az adóalap-csökkentés elszámolása, bevallása, nyilatkozat teljesítése

Az értékesítő, az adóalap-csökkentést elszámoló adóalany feladatai

- Értesíteni kell a partnert; nincs szükség azonban számlahelyesbítésre vagy érvénytelenítésre.
- Önellenőrzést kell végrehajtani (Áfa tv. 153/B. §).
- A bevallással egyidejűleg nyilatkozatokat kell tenni a NAV felé, az adott évre rendszeresített áfabevallás keretében, a 2016–2019. évek bevallásai (és ezt követően mindegyik például 2065.) is fel lesznek erre készítve.
 - = a behajthatatlan követelésként történő elszámolás okáról,
 - = az érintett ügyletről kiállított számla sorszámáról,
 - = az adóalap-csökkentés összegéről,
 - = a termékbeszerző, szolgáltatás igénybevevő nevééről, adószámáról, valamint
 - = arról, hogy az ügylet ellenértéke más módon nem térült meg számára.

A nyomtatvány formája a következő:

1965A-06		A behajthatatlan követelés elszámolásával összefüggő nyilatkozatok				Lapzár: <input type="text" value="1"/>	
Adózó adószáma / csoportazonosító száma		Adózó adóazonosító jele		Bevallási időszak			
<input type="text"/>		<input type="text"/>		2019 - 2019			
Adózó neve		<input type="text"/>					
					Termékbeszerző, szolgáltatást igénybevevő		
					neve	adószáma	Elszámolás összege
					f1)	f2)	g)
01							01
02							02

Teendők, ha utóbb, az adóalap-csökkentés elszámolását követően a vevő mégis fizet

- Ismételt önellenőrzést és ennek keretében adóalap-növelést (a csökkentett adóalap visszarendezését) kell elvégezni (Áfa tv. 153/B. §).
- Ezt is nyilatkozattétellel kell kísérni, amelyen a beszerző partnere nevét, adószámát és a megtérített ellenérték, részellenérték adóval csökkentett összegét kell feltüntetni.
- A levonható adó korrekciója a vevő oldalán
- A partneri értesítés hatására a másik oldalon, a vevőnél, vagyis a nem fizető adóalanynál az ügylethez kapcsoló-

dóan eredetileg levonható adót is ki kell igazítani [Áfa tv. 153/C. § (1) bekezdés c) pontja és 153/D. § (1) bekezdés a) pontja].

- A partner (a vevő) az eredetileg levonható előzetesen felszámított adónak a csökkenését ebben az esetben – fizetendő adót növelő tételként – az adóalap-csökkentést érintően kapott értesítés időpontját tartalmazó adómegállapítási időszakban köteles bevallani.
- A partner (a vevő) e különbséget elszámolásakor köteles a bevallással egyidejűleg az erre a célra rendszeresített nyomtatványon, az áfabevallásban, annak erre szolgáló nyomtatvány-részében nyilatkozni a különbség össze-

géről, valamint az ügyletet teljesítő adóalany nevééről és adószámáról, aki (amely) e különbözet alapjául szolgáló, behajthatatlan követelés címén az adóalap-csökkentést elszámolta.

- Ha később a vevő a behajthatatlan követelésként elszámolt ellenértéket akár részben, akár egészben, utólag mégis megtéríti az értékesítést teljesítő félnek, akkor ez számára (vevőként) is maga után vonja az adózásbeli következmények érvényesítését. Azaz ekkor a levonható előzetesen felszámított adó – értesítés alapján történt – utólagos csökkenése miatti fizetendő adót növelő tétel elszámolását tartalmazó adóbevallást önellenőrzés keretében helyesbíti és az áfát visszaigényelheti.

3.2. Speciális áfa-visszatérítési eljárás

A fentiekben bemutatott magyar EUB ügy, a Porr ügy C-292/19. kapcsán ugyan az áfatörvény 2020. január 1-től megváltozott és immár lehetőséget ad a behajthatatlan követelés okán az adóalap csökkentésére, ugyanakkor annak alkalmazhatóságát a jogalkotó – a cikkben is bemutatott – explicit módon felsorolt szigorú feltételekhez köti; amely alkalmazhatósága a gyakorlatban gyakran kérdéses.

Ugyanakkor, az érintett ügyben született EUB döntés okán *lehetőség van különös eljárás keretében* (Art. 196. §) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal területileg illetékes szervéhez kérelmet előterjeszteni és közvetlenül a közösségi jogra való hivatkozással az igényt érvényesíteni, azaz az adóalap csökkentését kérni. Ezt a kérelmet – elvileg – a kérdéses ügyről szóló EUB döntést követően 180 napon belül, azaz 2020. április 22-ig kellene benyújtani; azonban a 2020. január 1-jén hatályba lépő új szabályok ezt megzavarhatják; így javasolt volt a kérelmet még az új szabályok hatálybalépése előtt, tehát 2019. december 31-ig benyújtani. Azonban, ha valaki erről lecsúszott, a kérelmeket még most is érdemes elkészíteni.

A különös eljárási kérelmek kapcsán az adóhatóság önálló eljárás keretében intézkedik, és bár a jogszabályból nehezen vezethető le, a gyakorlatban korábbi tapasztalatok szerint a kérelem elutasítása esetén nem szab ki adóbírságot.

Ilyen speciális kérelmet (volt) érdemes előterjeszteni azokban az esetekben,

- ha a követelés nem felel meg az újonnan bevezetett jogszabályi rendelkezésekben foglalt feltételeknek, például,
 - = ha a számlakibocsátó és a számlabefogadó kapcsolt vállalkozás, amely vonatkozást a fentiekben bemutatottaknak megfelelően itt tágan kell értelmezni.
 - = ha a behajthatatlanság 2020-tól hatályos fogalmának nem felel meg a követelés (például még nem telt el 2 év a felszámolás megindításától vagy egyéb, a törvényben meghatározott ok nem áll fenn).

- = ha esetleg magánszemély felé áll fenn a követelés, 2020-tól ugyanis csak adóalany felé fennálló követelés áfája visszakérhető.

- = ha engedményezték a követelést vagy biztosított követelésről van szó, 2020-tól ugyanis bármilyen kicsi engedményezési díj, illetve biztosítói megtérülés a teljes követelést kizárja az adóalap-csökkentésből.

- = ha az adós már az eredeti teljesítési időpontban is problémás volt (például szerepelt a jelentős összegű adó tartozással rendelkezők listáján vagy csődeljárás vagy felszámolási eljárás alatt állt).

- ha a követelés túl régi, azaz 2015. előtti az eredeti követelés teljesítésének időpontja, ezért az átmeneti szabályban biztosított önellenőrzési opció már nem érvényes rá; ilyenek lehetnek, ha

- = az ügylet teljesítési időpontja és a behajthatatlanság jogcímének megállapításának időpontja adójogi elévülésen belül van.

- = az ügylet teljesítési időpontja elévülésen túli, de a behajthatatlanság jogcíme megállapításának időpontja elévülési időn belül van. Ilyen volt a Porr ügy is.

- = az ügylet teljesítési időpontja és a behajthatatlanság jogcíme megállapításának időpontja is túl van az elévülési időn; azonban Magyarország EU-s csatlakozási időpontjáig 2004. május 1-jéig visszamenőleg a Közösségi jog közvetlenül is hivatkozható.

Nincs teljesen veszve tehát az az ügy sem, amely az új jogszabályi feltételek miatt még most sem visszaigényelhető. A speciális kérelem még ápriliséig benyújtható. Természetesen a bizonyításra itt is fel kell készülni a NAV előtt.

Látható tehát, hogy a behajthatatlan követelések áfa-visszatérítésre vonatkozó új jogintézmény immár jobban illeszkedik az uniós elvárásokhoz, ám kétség kívül jelentős adminisztrációs terheket és a biztos adóellenőrzés következményét rója a lehetőséggel élni kívánó adóalanyokra. Bizonyos iparágakban azonban, ahol a körbe tartozás még most is jelentős, érdemes akár visszamenőlegesen is foglalkozni a témával, hogy a behajthatatlanságból fakadó veszteségeket, legalább azok áfájának visszatérítésével mérsékeljék.

Hivatkozott legfontosabb jogszabályhelyek:

- 77/388/EGK hatodik irányelv 11. cikk C. rész (1) bekezdés
- 2006/112/EK irányelv 90. cikk
- Áfa tv. 77. § (7)–(10) bekezdés, 153/D. § (1)–(2) bekezdés, 259. § 3/A. pont, 332. §
- az egyes adótörvények és más kapcsolódó törvények uniós jogharmonizációs kötelezettségek miatt szükséges módosításáról szóló 2019. évi LXXII. törvény 17. §, 29. §, 35. §, 41. §