

OTDK-DOLGOZAT

Balassa Éva

Buczkó Anett

MA

2013

SZÁMLÁVAL, VAGY SZÁMLA NÉLKÜL?

WITH INVOICE OR WITHOUT INVOICE?

Balassa Éva

Buczkó Anett

Kézirat lezárva: 2012. november 9.

TARTALOMJEGYZÉK

1. BEVEZETÉS (BALASSA ÉVA, BUCZKÓ ANETT).....	1
2. A SZÁMLA, MINT SZÁMVITELI BIZONYLAT (BALASSA ÉVA, BUCZKÓ ANETT).....	3
2.1 A BIZONYLATOK FOGALMA	3
2.2 A BIZONYLATOK ALAKI ÉS TARTALMI KÖVETELMÉNYEI.....	6
2.3 A SZIGORÚ SZÁMADÁSI KÖTELEZETTSÉG.....	7
2.4 A BIZONYLATOK MEGŐRZÉSE	8
2.5 BIZONYLATOK ELLENŐRZÉSE	9
2.5.1 A bizonylatok alaki és tartalmi követelményeinek ellenőrzése.....	9
2.5.2 A szigorú számadású kötelezettség alá vont bizonylatok ellenőrzése	10
2.5.3 A beérkező és kimenő számlák, illetve nyugták ellenőrzése	10
3. A SZÁMLÁRA VONATKOZÓ ELŐÍRÁSOK (BALASSA ÉVA, BUCZKÓ ANETT).....	12
3.1 SZÁMLAKIBOCSÁTÁSI KÖTELEZETTSÉG	12
3.2 A SZÁMLA	14
3.2.1 A számla kötelező adattartama	15
3.2.2 Számla adattartalmára vonatkozó egyéb szabályok	17
3.3 EGYSZERŰSÍTETT ADATTARTALMÚ SZÁMLA	17
3.4 GYŰJTŐSZÁMLA	18
3.5 SZÁMLÁVAL EGY TEKINTET ALÁ ESŐ OKIRAT	19
3.6 NYUGTA	22
3.7 SZÁMLA KIBOCSÁTÁSA PAPÍRALAPON ÉS ELEKTRONIKUS ÚTON	23
3.7.1 Számla kibocsátása papíralapon	23
3.7.2 Elektronikus úton történő számlázás	24
3.8 A SZÁMVITELI FEGYELEM MEGSÉRTÉSÉNEK JOGKÖVETKEZMÉNYEI	26
4. BELFÖLDRE TÖRTÉNŐ SZÁMLÁZÁS (BALASSA ÉVA, BUCZKÓ ANETT).....	29
4.1 ADÓMENTES TEVÉKENYSÉG ESETÉN	29
4.1.1 Alanyi adómentesség.....	30
4.1.2 Adófizetési kötelezettség alóli mentesség a tevékenység jellegére való tekintettel.....	31
4.2 EGYENES ADÓZÁS ESETÉN	35
4.3 FORDÍTOTT ADÓZÁS ESETÉN	36
5. KÜLFÖLDRE TÖRTÉNŐ SZÁMLÁZÁS (BALASSA ÉVA, BUCZKÓ ANETT).....	38
5.1 ADÓMENTES TEVÉKENYSÉG ESETÉN	40
5.1.1 Közösségen belüli adómentes termékértékesítés	40
5.1.2 Közösség területén kívüli adómentes termékértékesítés	42
5.2 EGYENES ADÓZÁS ESETÉN	44
5.3 FORDÍTOTT ADÓZÁS ESETÉN.....	45
5.4 LÁNCÜGYLETEK ÉS HÁROMSZÖGÜGYLETEK	45
5.4.1 Láncügyletek.....	45
5.4.2 Háromszög ügyletek.....	48
6. NÉHÁNY ÉRDEKES SZÁMLÁZÁSI ESET (BALASSA ÉVA, BUCZKÓ ANETT)	49
6.1 SZÁMLÁZÁS MEGHIÚSULT ÜGYLET ESETÉN	49
6.2 EGYENES ÁFÁVAL SZÁMLÁZOTT SZOLGÁLTATÁS	50
6.3 FORDÍTOTT ÁFÁRA VONATKOZÓ ESET	50
6.4 SZÁMLÁZÁS ÉS ADÓZÁS LÁNCÉRTÉKESÍTÉS ESETÉN	51
6.5 HÁROMSZÖGÜGYLET	52
6.6 DEVIZÁBAN KIÁLLÍTOTT SZÁMLA JAVÍTÁSA	52
7. ÖSSZEGZÉS (BALASSA ÉVA, BUCZKÓ ANETT)	55
IRODALOMJEGYZÉK (BALASSA ÉVA, BUCZKÓ ANETT).....	57
MELLÉKLETEK (BALASSA ÉVA, BUCZKÓ ANETT)	I
1. MELLÉKLET: PAPÍR ALAPÚ SZÁMLA KIBOCSÁTÁSÁNAK KÖLTSÉGEI, 2011	I
2. MELLÉKLET: AZ ELEKTRONIKUSAN KIBOCSÁTOTT SZÁMLÁK SZÁMA, 2009-2011	I

1. BEVEZETÉS

A számlázás minden gazdálkodás életében centralizált szerepet tölt be. A sikeres vállalkozás velejárója, hogy az értékesített termékekről, szolgáltatásokról számlát köteles kiállítani, ezáltal a számlázás szerves része a vállalkozási tevékenységnek, ebből következően ezt a résztvékenységet ugyanolyan hatékonysággal kell megszervezni, mint a vállalkozás többi munkafolyamatát.

A számlának tartalmi és formai szempontból különböző előírásoknak kell megfelelniük. Részletes szabályokat az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: áfatörvény), a 2000. évi C. törvény a számvitelről (a továbbiakban: számviteli törvény), és a 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről (a továbbiakban: Art.), valamint az e törvények felhatalmazása alapján kiadott rendeletek tartalmazzák. Ezeken felül a számlázás elengedhetetlen feltétele, hogy mind a nyomdai előállítású számlának (számlatömböknek), mind a számítógépes számlázó programnak adóigazgatási azonosításra alkalmasnak és az adóhatóság által engedélyezettnek kell lenniük.

Dolgozatunk és így a kutatásunk célja annak a bemutatása, hogy hogyan is kell számlázni, ugyanis a számla az áfa rendszerében megkülönböztetett jelentőséggel bír: csak és kizárólag szabályos és hiteles számla alapján lehet az áfát levonásba helyezni. Nem kérdés tehát, hogy a vállalkozás számára elengedhetetlen tisztában lenni a számlázás alapvető szabályaival.

Ha valaki a jogszabályokban előírt bizonylatok kiállítását elmulasztja, vagy a bizonylatokat az előírásoktól eltérően állítja ki, az adóhivatal 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújthatja. Amennyiben egy vállalkozás szabálytalanul kiállított számla alapján helyez levonásba vagy igényel vissza áfát, az adóhivatal jogosulatlan áfa-levonás/visszaigénylés címén adóhiányt állapít meg, adóbírságot és késedelmi pótlékot szab ki.

A kutatáshoz forrásgyűjtést alkalmaztunk, elsősorban hazai törvényeket, jogszabályokat, szakirodalmakat, valamint gazdasági hetilapokat, szakmai folyóiratokat és az internetet használtuk.

Mindezeket figyelembe véve a dolgozatban többek között bemutatjuk a számla kötelező tartalmi elemeit, a kibocsátására és teljesítésére vonatkozó előírásokat. A számviteli törvényben szintén fellelhetőek számlákkal kapcsolatos szabályozások, így ezeket is is-

mertetjük. Továbbá kitérünk a papíralapon, illetve az elektronikus úton történő számlaki-bocsátás jellemzőire is.

Mivel a számlák a számviteli törvény szerint számviteli bizonylatként funkcionálnak, ezért bemutatjuk a számviteli bizonylatokkal kapcsolatos törvényi rendeleteket, előírásokat is.

A számlázás történhet külföldre és belföldre egyaránt, ezért mindkét esetben bemutatjuk, hogy hogyan történik a számlázás adómentes tevékenység, egyenes, valamint fordított adózás tekintetében. Egyaránt ismertetjük a különbségeket és az egyezőségeket.

Természetesen az elméleti háttér mellett a gyakorlati alkalmazás is hangsúlyos szerepet kap a dolgozatunkban, így néhány érdekes számlázási probléma bemutatásával is igyekszünk az érdeklődők figyelmét felkelteni.

2. A SZÁMLA, MINT SZÁMVITELI BIZONYLAT

2.1 A BIZONYLATOK FOGALMA

A vállalkozásoknak működésükről, vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetükről az üzleti év végén, könyveik zárását követően beszámolót kell készíteniük világos és áttekinthető formában, amelynek alapját a számviteli törvényben meghatározott szerkezetben és előírt részletezésben, bizonylatokkal alátámasztott, szabályszerűen vezetett könyvviteli adatok adják. Ennek megfelelően a vállalkozásoknak fontos kialakítaniuk, szabályozniuk bizonylati rendjüket, mivel minden gazdasági műveletről, eseményről, amely az eszközök vagy a források állományát, összetételét megváltoztatja, számviteli bizonylatot kell kiállítani, ezt jelenti a bizonylati fegyelem. A bizonylatok adatait a könyvviteli nyilvántartásokban rögzíteni kell, könyvelni csak bizonylatok alapján szabad, ezt nevezzük bizonylati elvnek.

A számviteli törvény egyik fontos követelménye a valódiság elvének történő megfelelés, azaz hogy a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételek valóságosak, a vállalkozás és a kívülállók részére egyaránt bizonyíthatóak legyenek. Ezért a számviteli törvény 166. §-ának (1) bekezdésében külön meghatározza a számviteli bizonylat fogalmát: „számviteli bizonylat minden olyan a gazdálkodó által kiállított, készített, illetve a gazdálkodóval üzleti vagy egyéb kapcsolatban álló természetes személy vagy más gazdálkodó által kiállított, készített okmány (számla, szerződés, megállapodás, kimutatás, hitelintézeti bizonylat, bankkivonat, jogszabályi rendelkezés, egyéb ilyennek minősíthető irat) - függetlenül annak nyomdai vagy egyéb előállítási módjától -, amely a gazdasági esemény számviteli elszámolását (nyilvántartását) támasztja alá”, és amely rendelkezik a számviteli törvényben meghatározott alaki és tartalmi kellékekkel. A számviteli (könyvviteli) nyilvántartásokba csak és kizárólag szabályszerűen kiállított bizonylatok alapján lehet adatokat bejegyezni.

A számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, helytállónak és megbízhatónak kell lenniük. Így a bizonylat szerkesztésekor szem előtt kell tartani a világosság elvét.

A számviteli bizonylatot a gazdasági esemény megtörténtének, a gazdasági intézkedés megtételének vagy végrehajtásának időpontjában, időszakában, magyar nyelven kell

kiállítani.¹ Emellett idegen nyelven is ki lehet állítani a számviteli bizonylatot, abban az esetben, ha az eltérést az adott gazdasági művelet, esemény, illetve intézkedés jellemzői indokolják. Az idegen nyelven kibocsátott, illetve befogadott idegen nyelvű bizonylaton a belső szabályzatban meghatározott módon magyarul is fel kell tüntetni azokat az adatokat, megjelöléseket (a könyvviteli nyilvántartásokban történő rögzítést megelőzően), amelyek a bizonylat hitelességéhez, a megbízható és valóságnak megfelelő adatrögzítéshez, könyveléshez szükségesek.

Bizonylatnak minősül tehát minden olyan okmány, feljegyzés, kimutatás, illetve bármely technikai eljárással készült adathordozó, amelyet számviteli-könyvviteli nyilvántartásokban való rögzítés céljából állítottak ki. Bizonylatnak számítanak továbbá azok is, amelyeket a rögzített adatok ellenőrzésére, állományuk megállapítására állítottak ki, és amelyek a gazdasági műveletek, események megtörténtét, hatásuk értékét, mennyiségi és minőségi adatait hitelt érdemlően igazolják.

A bizonylat elkészíthető, illetve kiállítható:

- kézírással, számítógéppel, írógéppel vagy bármilyen technikai eszközzel (kódolt vagy kódolatlan formában),
- automatikus adatrögzítés vagy az adatfeldolgozás eredményeként kapott adathordozók, jegyzékek, kimutatások stb. formájában, feltéve, hogy a berendezések és programok biztonsággal szavatolják a helyes és teljes adatrögzítést és feldolgozást.

Ha a számviteli bizonylat technikai, optikai eljárás eredményeképpen jött létre, biztosítani kell:

- az adatok vizuális megjelenítése érdekében azoknak a késedelem nélküli kiíratását,
- kódjegyzéket, az egyértelmű azonosítás érdekében. (Birher et al, 2012)

Számviteli bizonylatként alkalmazható az olyan elektronikus dokumentum, irat is, amely az elektronikus aláírásról szóló 2001. évi XXXV. törvény szerint legalább fokozott biztonságú elektronikus aláírással és időbélyegzővel van ellátva.

A törvény 1.§-ának (15) bekezdése alapján fokozott biztonságú elektronikus aláírás az olyan elektronikus aláírás, amely:

- alkalmas az aláíró azonosítására,
- egyedülállóan az aláíróhoz köthető,

¹ számviteli törvény 166. §. (2) és (3) bekezdés

- olyan eszközökkel hozták létre, amelyek kizárólag az aláíró befolyása alatt állnak, és
- a dokumentum tartalmához olyan módon kapcsolódik, hogy minden - az aláírás elhelyezését követően a dokumentumon tett - módosítás érzékelhető.

Érdekesség, hogy a Polgári Perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (továbbiakban: PP. törvény) értelmében minősített biztonsági aláírással² kellett ellátni az elektronikus okiratot, míg a 13/2005. IHM rendelet alapján fokozott biztonságú aláírás is elegendő volt. Ezt a több évig fennálló ellentmondást a PP. törvény 2011. évi módosításával sikerült feloldani.

Az időbélyegző olyan - az elektronikus dokumentumhoz végérvényesen hozzárendelt vagy azzal logikailag összekapcsolt - adat, amely alkalmas annak az igazolására, hogy az elektronikus dokumentum az időbélyegző elhelyezésének időpontjában változatlan formában létezett.³

A bizonylatok köre a vállalkozások tevékenységétől, nagyságától, külső kapcsolataitól és további tényezőktől függően igen sokféle lehet. A teljesség igénye nélkül bizonylatnak minősül:

- az adók kiszámításának, elszámolásának és bevallásának bizonylatai,
- az árképzés, önköltségszámítás bizonylatai,
- a banki bizonylatok,
- a bejövő és kimenő számlák, szállítólevelek,
- az egyeztető levelek, jegyzőkönyvek, analitikus és főkönyvi feladások, kivonatok,
- a készlet (anyag, áru és saját termelésű készlet) „mozgások” bizonylatai (bevételi, kiadási, visszavételezési és áthelyezési bizonylatok, szerszámkönyvek stb.),
- a leltározás bizonylatai (leltárfelvételi jegy, felvételi ív, összesítő kimutatás, eltérések jegyzéke, a számítások okmányai stb.),
- a létszám- és bérelszámolás bizonylatai,
- a minőségellenőrzés bizonylatai,
- a pénzkezelés bizonylatai (pénztári bevételi és kiadási bizonylatok, pénztárnapló stb.),

² olyan - fokozott biztonságú - elektronikus aláírás, amelyet az aláíró biztonságos aláírás-létrehozó eszközzel hozott létre, és amelynek hitelesítése céljából minősített tanúsítványt bocsátottak ki

³ 2001. évi XXXV. törvény az elektronikus aláírásról 1.§ (16) bekezdés

- a selejtezők, leértékelések, értékvesztések, visszaírások stb. bizonylatai,
- a termelés alapelőiratai (anyagutalvány, időutalvány, darabjegyzék, műveleti előírás, rajzok stb.),
- a vegyes és rendező tételek bizonylatai stb. (Birher et al, 2012)

Az áfatörvény azonban csak két fajta bizonylattípust szabályoz, a számlát és a nyugtát és ezen belül külön részletezi az egyszerűsített adattartalmú számlára, valamint a számlával egy tekintet alá eső okiratra vonatkozó szabályokat is. Ezen szabályokat a későbbiek során részletezzük.

2.2 A BIZONYLATOK ALAKI ÉS TARTALMI KÖVETELMÉNYEI

Ahogy már említettük a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, helytállóknak és megbízhatónak kell lenniük. Szabályszerűnek az a bizonylat tekinthető, amely az adott gazdasági eseményre, műveletre vonatkozóan az adatokat a valóságnak megfelelően, hiánytalanul tartalmazza, megfelel az alaki előírásoknak, illetve amelyet hiba esetén előírászerűen javítottak.

A bizonylatok általános alaki és tartalmi követelményeit a számviteli törvény 167. §-ának (1) bekezdése tartalmazza. Ezek a következők:

- a bizonylat megnevezése és sorszáma vagy egyéb más azonosítója;
- a bizonylatot kiállító gazdálkodó (szervezeti egység) megjelölése;
- a gazdasági műveletet elrendelő személy vagy szervezet megjelölése, az utalványozó és a rendelkezés végrehajtását igazoló személy, valamint a szervezettől függően az ellenőr aláírása; a készletmozgások bizonylatain és a pénzügyi bizonylatokon az átvevő, az ellennyugtákon a befizető aláírása;
- a bizonylat kiállításának időpontja, illetve - a gazdasági művelet jellegétől, időbeni hatályától függően - annak az időpontnak vagy időszaknak a megjelölése, amelyre a bizonylat adatait vonatkoztatni kell (a gazdasági művelet teljesítésének időpontja, időszaka);
- a (megtörtént) gazdasági művelet tartalmának leírása vagy megjelölése, a gazdasági művelet okozta változások mennyiségi, minőségi és - a gazdasági művelet jellegétől, a könyvviteli elszámolás rendjétől függően - értékbeni adatai;
- külső bizonylat esetében a bizonylatnak tartalmaznia kell többek között: a bizonylatot kiállító gazdálkodó nevét, címét;

- bizonylatok adatainak összesítése esetén az összesítés alapjául szolgáló bizonylatok körének, valamint annak az időszaknak a megjelölése, amelyre az összesítés vonatkozik;
- a könyvelés módjára, az érintett könyvviteli számlákra történő hivatkozás;
- a könyvviteli nyilvántartásokban történt rögzítés időpontja, igazolása;
- továbbá minden olyan adat, amelyet jogszabály előír.

Nem kell feltétlenül a bizonylaton szerepelnie a könyvelés módjára, az érintett könyvviteli számlákra történő hivatkozásnak és a könyvviteli nyilvántartásokban történt rögzítés időpontjának, igazolásának. Ezeket az adatokat, információkat és igazolásokat az eredeti (elektronikus vagy papíralapú) bizonylathoz egyértelmű, az utólagos módosítás lehetőségét kizáró módon fizikailag vagy logikailag is hozzárendelheti a vállalkozás. Ez a logikai hozzárendelés elektronikus nyilvántartással is teljesíthető.

Továbbá a bizonylatok alaki szabályszerűségéhez hozzátartozik az adatok helytállóságának biztosítása is. (Birher et al, 2012)

2.3 A SZIGORÚ SZÁMADÁSI KÖTELEZETTSÉG

A számviteli törvény 168. §-ának (1) bekezdése alapján szigorú számadási kötelezettség alá kell vonni a készpénz kezeléséhez, más jogszabály előírása alapján meghatározott gazdasági eseményekhez kapcsolódó bizonylatokat (a számlát, az egyszerűsített adattartalmú számlát és a nyugtát is), továbbá minden olyan nyomtatványt, amelyért a nyomtatvány értékét meghaladó vagy a nyomtatványon szereplő névértéknek megfelelő ellenértéket kell fizetni, vagy amelynek az illetéktelen felhasználása visszaélésre adhat alkalmat.

A szigorú számadási kötelezettség a bizonylatot, a nyomtatvány kibocsátó vállalkozást terheli. A szigorú számadás alá vont bizonylatokról, nyomtatványokról a kibocsátásukra jogosult vagy a kezelésükkel megbízott személynek olyan nyilvántartást kell vezetni, amely biztosítja azok elszámoltatását.⁴

Azonban ezek a nyilvántartások az adóhatósági ellenőrzések tapasztalata alapján gyakran hiányosak, azaz nem felelnek meg teljes mértékben a jogszabályi előírásoknak. A magánszemélyekre vonatkozóan - ami alatt az adószámmal rendelkező magánszemélyeket, a fizetővendéglátó tevékenységet folytató magánszemélyeket és az egyéni vállalkozót

⁴ számviteli törvény 168. § (2) és (3) bekezdés

értjük⁵ - a nyilvántartásoknak tartalmazniuk kell a nyomtatvány nevét, számjelét, a tömb sorszámát, a beszerzés, a használatbavétel és a felhasználás, valamint a kiselejtezés keltét. Ebben az esetben a személyi jövedelemadóról szóló törvény melléklete az irányadó.

Gazdasági társaságok és egyéb szervezetek esetében olyan nyilvántartást kell vezetni, amelynek tartalmaznia kell a nyomtatványra vonatkozóan annak sorszámát, azok számát, beszerzését igazoló számla sorszámát, a beszerzés keltét, a felhasználás időtartamát, valamint a kiselejtezés dátumát és mindezeket külön-külön kell gyűjteni nyomtatvány fajtánként. Ezen követelményeket a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról szóló 24/1995. (XI. 22.) PM rendelet foglalja magába.

A szigorú számadás alá vont nyomtatványok nyilvántartásának pontos, naprakész és teljes körű vezetése kiemelt jelentőségű, mivel ezek a nyomtatványok jelentősen befolyásolják az adózó költségvetési kapcsolatait, azok mértékét. Ez az oka annak, hogy a nyilvántartás vezetésének pontatlansága, hiányossága, esetleg teljes hiánya esetén a jogszabály szigorú szankciók alkalmazását írja elő, a mulasztási bírság magánszemélyek esetén 200 ezer forintig, más adózókra vonatkozóan pedig 500 ezer forintig terjedhet.⁶

2.4 A BIZONYLATOK MEGŐRZÉSE

A számviteli törvény 168. §-a tartalmazza a bizonylatok megőrzésének törvényi kötelezettségét. Így minden gazdálkodó köteles legalább 8 évig megőrizni az üzleti évről készített beszámolót, az üzleti jelentést, valamint az azokat alátámasztó leltárt, értékelést, főkönyvi kivonatot, továbbá a naplófőkönyvet, vagy más, a törvény követelményeinek megfelelő nyilvántartást olvasható formában. Továbbá a könyvviteli elszámolást közvetlenül és közvetetten alátámasztó számviteli bizonylatot is (ideértve a főkönyvi számlákat, az analitikus, illetve részletező nyilvántartásokat is), legalább 8 évig⁷ kell olvasható formában megőrizni a könyvelési feljegyzések hivatkozása alapján visszakereshető módon. Ez a megőrzési kötelezettség vonatkozik a szigorú számadású bizonylatok rontott példányaira is.

⁵ Ugyanis számlaadásra kötelezett magánszemély az a magánszemély, aki az Áfatörvény 159-164. §-ai értelmében számlakibocsátásra kötelezett, továbbá azon magánszemély is, aki az Áfatörvény 165. §-a alapján nem kötelezett számla kibocsátására (mentesül a számlakibocsátási kötelezettség alól), azonban mégis állít ki ilyen bizonylatot

⁶http://www.nav.gov.hu/nav/ugyfelszolg/regiok/del_alfold/delalfold/aktualis/szigszamadnyomt.html?query=szigor%C3%BA%20sz%C3%A1mad%C3%A1s%C3%BA (letöltve: 2012. október 29.)

⁷2012. január 1-jét megelőzően 10 év volt ez az időtartam

Ha a megőrzési időn belüli szervezeti változás (beleértve a jogutód nélküli megszűnést is) következik be, az nem hatálytalanítja e kötelezettséget, így a bizonylatok megőrzéséről a szervezeti változás végrehajtásakor intézkedni kell.

Az (5) bekezdés alapján az elektronikus formában kiállított bizonylatot - a digitális archiválás szabályairól szóló jogszabály előírásainak figyelembevételével - elektronikus formában kell megőrizni, úgy, hogy az alkalmazott módszer biztosítsa a bizonylat összes adatának késedelem nélküli előállítását, folyamatos leolvashatóságát, illetve kizárja az utólagos módosítás lehetőségét.

Az eredetileg nem elektronikus formában kiállított bizonylat elektronikus formában is megőrizhető - a papíralapú dokumentumokról elektronikus úton történő másolat készítésének szabályairól szóló jogszabály előírásainak figyelembevételével készített elektronikus másolat formájában - oly módon, ha a másolatkészítés alkalmazott módszere biztosítja az eredeti bizonylat összes adatának késedelem nélküli előállítását, folyamatos leolvashatóságát, illetve kizárja az utólagos módosítás lehetőségét.

2.5 BIZONYLATOK ELLENŐRZÉSE

A bizonylatokat ellenőrizni lehet a vállalkozás tevékenységének keretein belül, úgynevezett önellenőrzéssel, illetve külső ellenőrzéssel is, amit az adóhatóság vagy könyvvizsgáló végezhet. A bizonylatok önellenőrzését célszerű a munkafolyamatba épített ellenőrzés részeként alkalmazni. A bizonylatok ellenőrzése során elsődleges szempont a jogszabályoknak való megfelelés vizsgálata.

2.5.1 A bizonylatok alaki és tartalmi követelményeinek ellenőrzése

Ahogy már korábban említettük, a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag is hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lenniük. Így az ellenőrzés folyamata során fontos megvizsgálni, hogy a számviteli törvény által előírt kötelező kellékek megvannak-e. Továbbá vizsgálni kell, hogy az adatok rögzítése az előírt megőrzési időn belül biztosítja-e az olvashatóságot, valamint, hogy az esetleg szükségessé váló utólagos változtatások felismerhetők, illetve kimutathatók legyenek.

2.5.2 A szigorú számadású kötelezettség alá vont bizonylatok ellenőrzése

Mivel a nyomtatványok körének meghatározása a vállalkozás vezetőjének a feladata, vizsgálni kell, hogy a törvényi előírások alapján minden idetartozó nyomtatványt ide soroltak-e. Továbbá kötelező ellenőrizni a szigorú számadású kötelezettség alá vont nyomtatványok felhasználását, ugyanis visszaélések, szabálytalanságok kapcsolódhatnak hozzájuk.

A vizsgálatnak szükséges kiterjednie arra is, hogy megfelelő nyilvántartást vezetnek-e a szigorú számadású nyomtatványok készleteiről és felhasználásáról, továbbá hogy az ide besorolt nyomtatványokról az elszámolás megtörtént-e.⁸

2.5.3 A beérkező és kimenő számlák, illetve nyugták ellenőrzése

A *bejövő számlák* és *nyugták* ellenőrzésével kapcsolatban a következő vizsgálati feladatok merülnek fel:

- a beérkezés napján az iktatás - a beérkezés napjának megjelölésével - megtörtént-e,
- a bejövő számlákat a beérkezés napjával rögzítésre kerültek-e a számlanyilvántartásban és ez a nyilvántartás megfelelő adattartalmú-e,
- ezeket az iktatás és a kiegyenlítés után átadták-e felülvizsgálatra, elfogadásra az erre illetékes személynek vagy szervezetnek,
- az áru átvételére jogosult személy vagy szervezeti egység előírászerűen megvizsgálta-e a leszámlázott anyag, áru vagy szolgáltatás mennyiségének meglétét, minőségét, hibátlanságát (fontos, hogy a vizsgálat eredményét a számlán vagy a számlához csatolt külön okmányon igazolják. Gyakori hiba az, hogy nagyon rövid, félreérthető szöveg van a számlán (pl.: „átvettem”), vagy csak aláírja a személy/szerv a számlát záradék szöveg nélkül. Így ugyanis nem derül ki, hogy mind mennyiségben és minőségben, mind egységárban megfelelő- és kifogástalan-e a teljesítés.),
- a számlaellenőrzés céljából kialakított rendszer megfelelően biztosítja-e minden beérkező számla kielégítő felülvizsgálatát,
- az elfogadott és igazolt számlákat megfelelően adják-e át a kifizetésre jogosultnak, a gazdasági szervezetnek,
- ott a számlákat alaki és számolási szempontból a megrendelések, szerződések alapján felülvizsgálják-e.

⁸http://penzugysziget.hu/index.php?option=com_content&view=article&id=358&Itemid=144 (letöltve: 2012. október 2.)

Fontos, hogy az utólag nem ellenőrizhető adatok, tények ellenőrzésére megfelelő időben kerüljön sor. Ugyanis például egy felújításnál a beépített alkatrészek átvételét utólag csak nagyon nehezen, vagy nagyon drágán vagy egyáltalán nem lehet ellenőrizni.

Mivel gyakori hiányosságnak számít az, hogy a készpénzes számlákat kifizetik a teljesítések megvizsgálása és igazolása előtt, így vizsgálni kell, hogy a számlák utalványozása a kiegyenlítés előtt történt-e, illetve hogy a számlákat az arra jogosult utalványozta-e. Készpénzes számlák esetében előfordulhat az, hogy például nem történik meg a termékek mennyiségi átvétele, illetve hiányzik a termék, áru egy része, és ha ezt előzőleg kifizették, kárt okozhat a vállalkozásnak, ugyanis kifizetés után sokszor már nincs lehetőség a kár rendezésére. (Birher et al, 2012)

A kimenő számlák kapcsán az első és talán legfontosabb vizsgálati feladat az, hogy a vállalkozás az összes termék-, áruértékesítéséről és szolgáltatásnyújtásáról a teljesítés napjával az előírásoknak megfelelően kibocsátja-e a számlát.

Vizsgálni kell továbbá, hogy:

- a számlát a tényleges teljesítések és az igazoló okmányok alapján állították-e ki,
- a számlák sorszáma hézagmentes-e,
- megfelelnek-e az alaki és tartalmi előírásoknak,
- előírászerűen vannak-e aláírva,
- megtörténik-e az összes számla elszámolása, könyvelése,
- a rontott számlák az érvénytelenítése és megőrzése előírászerű-e.

Itt ellenőrzési időszaknak célszerű egy-egy zárt időszakot (1-2 hét) választani, azért hogy általánosítható és valós képet kapjunk a vállalkozás számlázásának bizonylati helyzetéről, fegyelmről. Természetesen az ellenőrzést az elektronikusan kiállított számláknál is el kell végezni (a papír alapúak mellett).

A kimenő nyugtákat is hasonlóképpen kell ellenőrizni, eltérést az alaki és tartalmi követelményeknél találhatunk, továbbá ebben az esetben arra is kell ügyelni, hogy a kiadott nyugtákról a pénztárgép készít-e sorszámozott másolatot, illetve kinyomtatja-e azt. (Birher et al, 2012)

3. A SZÁMLÁRA VONATKOZÓ ELŐÍRÁSOK

A számlára és számlázásra vonatkozó alapvető szabályokat, előírásokat az Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, a 2000. évi C. törvény a számvitelről és a 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről, valamint az e törvények felhatalmazása alapján kiadott rendeletek, jogszabályok tartalmazzák.

Az áfatörvény a számlát az adó nyomon követésének eszközeként, míg a számviteli törvény a gazdasági esemény nyilvántartására alkalmas számviteli bizonylatként határozza meg.

Más jogszabályok a számviteli bizonylatok kiállításával, a számlázásra vonatkozó szabályok előírásával, az adóazonosításra alkalmassággal foglalkoznak, valamint a számla befogadás szabályaival kapcsolatos előírásokat tartalmazzák.⁹

A számlázással kapcsolatos rendelkezéseket az áfatörvény X. fejezete, 159-178. paragrafusai tartalmazzák.

3.1 SZÁMLAKIBOCSÁTÁSI KÖTELEZETTSÉG

A törvény előírása szerint a gazdasági eseményeket minden esetben dokumentálni kell, így azt is, ha egy vállalkozás terméket vagy szolgáltatást értékesít. Alapesetben az eladónak a vásárlásról nyugtát kell adnia, azonban a vevő kérésére „áfás számlát” is ki kell tudnia állítani. A vállalat dönthet úgy is, hogy vevői kérésétől függetlenül mindenkinek „áfás számlát” ad.

Az áfatörvény számlázásra vonatkozó általános szabálya szerint az áfa adóalanya az általa teljesített termékértékesítésről, szolgáltatásnyújtásról köteles számlát kibocsátani a termék beszerzője, a szolgáltatás igénybevevője részére. Továbbá számlakibocsátási kötelezettség terheli az adóalanyt a termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás ellenértékébe beszámítható előleg tekintetében is. Ez alól kivételt képez a jogi személyiséggel nem rendelkező, nem adóalany által fizetett előleg, de csak abban az esetben, ha annak összege nem éri el a 900 ezer forintot, valamint az előlegről a termék vevője, szolgáltatás igénybevevője nem kér számlát.

⁹ <http://www.adoforum.hu/a-szamlara-vonatkozo-szabalyok-cid46311/?wa=hk08> (letöltve: 2012. október 2.)

A számlát főszabály szerint az áfatörvény szerinti teljesítésig, tehát a gazdasági esemény bekövetkeztekor, vagyis az értékesítés időpontjában kell kiállítani. Előleg esetén a fizetendő adó megállapításáig, annak, jóváírásáig, de legfeljebb az attól számított ésszerű időn belül kell kibocsátani.

Az *ésszerű idő* a termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás ellenértékének az ügylet áfatörvény szerinti teljesítésének időpontjáig megvalósuló, készpénzzel, készpénzhelyettesítő eszközzel történő megtérítése esetén azonnal, az egyéb az előzőektől eltérő esetben, amelyben a számla áthárított adót tartalmaz, az ügylet teljesítésétől (illetve az előleg jóváírásától) 15 napon belüli számlakibocsátási kötelezettséget jelent.

A *szigorú sorszámozás szabályai* alapján a magasabb sorszámmal kiállított számla kiállítási dátuma nem lehet a már korábban kiállított bármelyik számla dátumát megelőző.

Az áfatörvény lehetőséget biztosít arra, hogy bizonyos törvényi feltételek fennállása esetén az adóalany a számlaadási kötelezettségét *gyűjtőszámla*, illetve *egyszerűsített adattartalmú számla* kibocsátásával teljesítse.

Ezen felül bizonyos esetekben lehetőség van számla helyett nyugta kibocsátására is. *Mentesül a számlakibocsátási kötelezettség alól* az az adóalany, aki adómentes tevékenységet végez, feltéve, hogy az ügyletről a számviteli törvény rendelkezéseinek megfelelő bizonylatot bocsát ki. Továbbá áfával számítottan 900 ezer forintos értékhatár alatt mentesül a számlakibocsátási kötelezettség alól az adóalany, ha a terméket megvásárló, a szolgáltatást igénybevevő személy nem adóalany, valamint nem kéri a számla kibocsátását. Ebben az esetben az adóalanyt nyugtaadási kötelezettség terheli.

Számlakibocsátási kötelezettség alá tartozik az ellenérték nélküli termékátadás és termékértékesítés, valamint mivel szolgáltatásnyújtásnak minősül az ingyenes használatba adás és az ingyenes szolgáltatásnyújtás, így ezen ügyletek esetében is a szolgáltatást nyújtónak - azzal a feltétellel, hogy a termék beszerzője, a szolgáltatás igénybevevője a számlakibocsátó adóalanytól különböző személy - számlakibocsátási kötelezettsége áll fenn.

Nincs lehetőség a számlaadási kötelezettség alól való mentesülésre a következő esetekben:¹⁰

- amennyiben a termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás (illetve az ezekhez kapcsolódó előleg) adóalany számára történik,

¹⁰ áfatörvény 29. §, 89. §, 159. §, 165. §

- nem adóalany, de jogi személy felé teljesített termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás és ezek előlege,
- Közösségen belüli termékértékesítés,
- belföldön kívül, a Közösség területén vagy harmadik államban teljesített termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás esetén, feltéve, hogy a számla kibocsátójának letelepedési helye (lakóhelye, tartózkodási helye) belföldön található. A számlakibocsátási kötelezettség keletkezésének további feltétele, hogy a belföldön kívül, a Közösség területén teljesített termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás esetében az adófizetésre a termék beszerzője vagy a szolgáltatás igénybevevője legyen kötelezett,
- jogi személynek nem minősülő nem adóalany személy részére teljesített, olyan termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás, amelynek ellenértékét a teljesítésig készpénzzel, készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel, vagy pénzhelyettesítő eszközzel megfizetik, feltéve, hogy az adót is tartalmazó ellenérték eléri vagy meghaladja a 900 ezer forintot, illetve nem éri el a 900 ezer forintot, de a termék vevője, szolgáltatás igénybevevő számlát kér,
- jogi személynek nem minősülő nem adóalany részéről 900 ezer forintot elérő, vagy azt meghaladó előleg fizetése, illetve a 900 ezer forintot el nem érő előleg fizetése esetén, ha a termék vevője, szolgáltatás igénybe vevője számlát kér,
- jogi személynek nem minősülő nem adóalany személy részére teljesített, olyan termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás, amelynek ellenértékét a teljesítésig nem fizetik meg, illetve amelynek az ellenértékét nem készpénzzel, készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel, vagy pénzhelyettesítő eszközzel fizetik meg,
- távolsági értékesítés,
- sorozat jelleggel történő ingatlan értékesítése.

3.2 A SZÁMLA

Számlának nevezünk minden olyan okiratot, amely megfelel az áfatörvény X. fejezetében meghatározott feltételeknek. Továbbá számlának minősül a Közösség más tagállamában nyilvántartásba vett adóalany által kiállított bizonylatok közül a termékértékesítéséről,

szolgáltatásnyújtásról kibocsátott minden olyan okirat, amely megfelel a HÉA-irányelv¹¹ 226-231. és 238-240. cikkével harmonizáló azon előírásoknak, amelyek abban tagállamban alkalmazandóak, amelyben az adóalanyt nyilvántartásba vették.

3.2.1 A számla kötelező adattartama

A számla kötelező adattartalmát a következő tételek jelentik:¹²

- a számla kibocsátásának kelte;
- a számla sorszáma, amely a számlát kétséget kizáróan azonosítja;
- termék értékesítőjének, szolgáltatás nyújtójának adószáma (amely alatt a termék értékesítését, szolgáltatásnyújtását teljesítette);
- amennyiben a vevő adófizetésre kötelezett, akkor a termék beszerzőjének, szolgáltatás igénybevevőjének adószáma,
- a számla kibocsátójának, valamint a számla befogadójának neve és címe;
- az értékesített termék, és a nyújtott szolgáltatás megnevezése (a terméket beazonosító vámtarifaszám – vtsz –, illetve a szolgáltatások Szolgáltatások Jegyzéke –SZJ – szerinti besorolása), mennyisége, feltéve, hogy az természetes mértékegységben kifejezhető;
- a teljesítés, illetve az előleg átvételének, jóváírásának időpontja, amennyiben az eltér a számla kibocsátásának keltétől (és amely nem mindig azonos szerződés szerinti teljesítés időpontjával);
- az adó alapja, továbbá az értékesített terméknek, a nyújtott szolgáltatásnak az adó nélküli egységára, ha az természetes mértékegységben kifejezhető, valamint az alkalmazott árengedmény, abban az esetben, ha azt az egységár nem tartalmazza;
- az alkalmazott adó mértéke;
- az áthárított adó, (kivéve, ha annak feltüntetését az Áfatörvény kizárja);
- adómentesség esetében, valamint abban az esetben, ha adófizetésre a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője kötelezett egyértelmű utalásnak kell lennie arra vonatkozóan, hogy a termék értékesítése, szolgáltatásnyújtása
 - mentes az adó alól, vagy
 - az után a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője kötelezett az adófizetésre;

¹¹ A Tanács 2006/112/EK irányelve a közös hozzáadott értékadó-rendszerről

¹² áfatörvény 169. §.

- Áfatörvényben külön kerülnek meghatározásra új közlekedési eszköz Közösségen belüli értékesítése esetén az új közlekedési eszközre vonatkozó adatok;
- utazásszervezési szolgáltatás nyújtása esetében egyértelmű utalás arra, hogy az utazásszervezési szolgáltatásra vonatkozó különös szabályokat¹³ alkalmazták;
- használt ingóság, műalkotás, gyűjteménydarab vagy régiség értékesítése esetében egyértelmű utalás arra, hogy a viszonteladóra vonatkozó különös szabályokat¹⁴ vagy a nyilvános árverés szervezőjére vonatkozó különös szabályokat¹⁵ alkalmazták;
- pénzügyi képviselő alkalmazása esetében a pénzügyi képviselő neve, címe és adószáma;
- pénzforgalmi elszámolás esetén a jogszabályi hivatkozást vagy más egyértelmű utalást arra, hogy az erre vonatkozó különös szabályokat alkalmazták (ezeket a szabályokat azonban először csak a 2013. január 1. napjától kezdődő adómegállapítási időszakra lehet alkalmazni).

Érdekesség, hogy az áfatörvény 169. §-a nem írja elő a számla kötelező adattartamként a végösszeg számlán történő szerepeltetését, tehát a végösszeg nem kötelező eleme a számlának.

Ellentmondásként jelenik meg, hogy bár az áfatörvény előírja a terméket beazonosító vámtarifaszám, illetve a szolgáltatást beazonosító SZJ szám szerepeltetését a számlán, a NAV álláspontja alapján ezeket nem kötelező tartalmaznia a számlának akkor sem, ha erre az áfatörvény kifejezetten hivatkozik, ezek szerepeltetése a számlakibocsátó döntése. Emellett a tesztor (tevékenységek és szolgáltatások országos jegyzéke) számot¹⁶ sem kötelező feltüntetni.

További ellentmondás az, hogy a vtsz és SZJ már megszűnt, hatályon kívül lettek helyezve, azonban az áfatörvény még erre hivatkozik. Mivel a törvényi megfogalmazás nem egyértelmű és néhol ellentmondó, ezért a számlázó programok lehetőséget biztosítanak ezen adatok feltüntetésére is, de természetesen nem kötelező jelleggel.

2013. január 1-jétől az áfatörvény módosítása értelmében a számlák kötelező tartalmi elemei közé fog tartozni a vevő adószáma a belföldi beszerzések esetén is, feltéve,

¹³ áfatörvény XV. fejezet

¹⁴ áfatörvény XVI. fejezet 2. alfejezet

¹⁵ áfatörvény XVI. fejezet 3. alfejezet

¹⁶ ez váltotta fel a vtsz és az SZJ számot (2010. április 21-étől)

hogy a számlában az áthárított adó összege eléri, vagy meghaladja az 2 millió forintos értékhatárt. A módosítás a 2013. január 1-jén, vagy azt követően teljesített ügyletekről kibocsátott számlákra vonatkozik.¹⁷

3.2.2 Számla adattartalmára vonatkozó egyéb szabályok

A számlán az áthárított adó mértékét abban az esetben is fel kell tüntetni forintban, ha az ellenérték külföldi pénznemben van kifejezve.

A forintra átszámított összeg meghatározásához alkalmazott árfolyam olyan árfolyam lehet, amelyet belföldön pénzváltási engedéllyel rendelkező hitelintézet devizában eladási árként jegyez; vagy a Magyar Nemzeti Bank (a továbbiakban: MNB) hivatalosan közzétesz. Az MNB árfolyam akkor alkalmazható, ha az adóalany az állami adóhatóság-nak előzetesen bejelentette az MNB árfolyam választására vonatkozó döntését.

Főszabály szerint az ügyletnek az áfatörvény szerinti teljesítése időpontjában érvényes árfolyamot kell alkalmazni.

Az előlegről kibocsátott számla annak a termékértékesítésnek, szolgáltatásnyújtás-nak az adatait tartalmazza, amelynek az ellenértékébe az előleg beszámítható.

A számla egyaránt kibocsátható magyar nyelven, vagy bármely más élő idegen nyelven. Amennyiben a számla kiállítása idegen nyelven történt, az adóigazgatási eljárás keretében lefolytatott ellenőrzés során (feltéve, hogy a tényállás tisztázása másként nem lehetséges) a számla kibocsátója kötelezhető, hogy saját költségére gondoskodjon a hiteles magyar nyelvű fordításról.

3.3 EGYSZERŰSÍTETT ADATTARTALMÚ SZÁMLA

A számla egyszerűsített adattartalommal is kibocsátható, amelyre a következő esetekben a következő esetekben¹⁸ nyílik lehetőség:

- előlegről történő számla kibocsátás esetén, feltéve, hogy a számlán szereplő adatok forintban kifejezettek;
- a számla kibocsátása olyan ügyletről történik, amelynek az ellenértékét az ügylet teljesítéséig a termék vevője, szolgáltatás igénybevevője készpénzzel, készpénz he-

¹⁷ <http://ado.hu/rovatok/ado/jovore-maskent-kell-szamlazni> (letöltve: 2012. szeptember 28.)

¹⁸ áfatörvény 176. §. (1) bekezdés

lyettesítő fizetési eszközzel vagy pénzhelyettesítő eszközzel megfizette, feltéve, hogy a számlán szereplő adatok forintban kifejezettek;

- az áfatörvény előírásai szerint belföldön kívül, a Közösség területén teljesített termékértékesítésről, szolgáltatásnyújtásról történő számlakibocsátás esetén, feltéve, hogy az ügyletet teljesítő adóalany letelepedési helye belföldön van, valamint az adófizetésre kötelezett személy a termék beszerzője vagy a szolgáltatás igénybevevője;
- belföldön kívül, a harmadik államban teljesített termékértékesítésről, szolgáltatásnyújtásról történő számlakibocsátás esetén, feltéve, hogy az ügyletet teljesítő adóalanynak letelepedési helye belföldön található.

Az egyszerűsített adattartalmú számlában egyes adatokat a számla kötelező adattartalmaként meghatározottaktól eltérő módon kell szerepeltetni, az alábbiak szerint¹⁹:

- az adó alapja és adó nélküli egységára helyett az ellenérték adót is tartalmazó összege tüntetendő fel;
- 27 % nem tüntethető fel, mint áthárított adómérték, 27%-os adómérték alá tartozó ügylet esetén benne foglalt adóként 21,26%-os, 18%-os adómértékűnél 15,25%, 5%-os adómérték alá tartozónál 4,76% százaléktéríték szerepeltetendő;
- az áthárított adó összege nem szerepelhet.

3.4 GYŰJTŐSZÁMLA

A gyűjtőszámlában az összes számlakibocsátásra jogalapot teremtő ügyletet tételesen egymástól elkülönítve úgy kell feltüntetni, hogy az egyes ügyletek adóalapjai - az alkalmazott adómérték, illetve adómentesség szerinti csoportosításban - összesítetten szerepeljenek.²⁰

Gyűjtőszámla esetén nincs a számlának saját teljesítési időpontja, az az egyes ügyletekhez van rendelve, így a gyűjtőszámlában szereplő valamennyi ügylet esetén azok áfatörvény szerinti teljesítési időpontját szükséges szerepeltetni.

Akkor kerülhet sor gyűjtőszámla kibocsátására, ha az adóalany ugyanannak a szervezetnek, személynek több számlakibocsátásra jogalapot teremtő ügyletet teljesít:

- a teljesítés napján egyidejűleg, illetve

¹⁹ áfatörvény 176. §. (2) bekezdés

²⁰ áfatörvény 171. § (1) bekezdés

- a rá vonatkozó adó-megállapítási időszakban.

Gyűjtőszámla kibocsátásáról az azonos teljesítési napon történt ügyletek esetében a számla kibocsátója külön megállapodás nélkül is dönthet. A számlakibocsátási kötelezettség a teljesítés napján, de legkésőbb attól számított ésszerű időn belül teljesítendő.

A nem azonos napon, csak azonos adó-megállapítási időszakban teljesített ügyletekről kizárólag a felek gyűjtőszámla alkalmazásáról történő előzetes megállapodása alapján bocsátható ki gyűjtőszámla. Az adott adó-megállapítási időszak értékesítéseit összefoglaló gyűjtőszámlában az adott értékesítési naphoz tartozó értékesítések adóalapjait, valamint a hozzájuk tartozó teljesítési időpontokat külön-külön is fel kell tüntetni.

Gyűjtőszámla tehát azon ügyletek teljesítéséről bocsájtható ki, amely a számlakibocsátásra kötelezett fél adó-megállapítási időszakán belül történik. Ezen időszakon belül, amennyiben a felek úgy egyeztek meg rövidebb időszakra vonatkozóan (pl. havi áfabevalló esetén egy hetes időszakokra) is kibocsátható. A számla kibocsátásra vonatkozó ésszerű időt a nem azonos napon teljesített ügyletekről kiállított gyűjtőszámla esetén a számlakibocsátásra kötelezett adóalanyra vonatkozó adó-megállapítási időszak utolsó napjától kell számítani. Ennek megfelelően pl. havi bevalló esetén a gyűjtőszámlát legkésőbb a hónap utolsó napját követő 15. napon kell kibocsátani.

Az itt felsorolt speciális rendelkezéseken kívül a gyűjtőszámlára is a számlára vonatkozó rendelkezéseket kötelező alkalmazni.

3.5 SZÁMLÁVAL EGY TEKINTET ALÁ ESŐ OKIRAT

A számlával egy tekintet alá eső okirat nem egyfajta bizonylattípus, hanem azon bizonylatok összefoglaló neve, amelyek egy adott számlára hivatkozva, annak bármely adatát módosítják.

Számlával egy tekintet alá eső okirat kibocsátásával az áthárított adó alapjának, összegének módosítása, valamint a számlán feltüntetett egyéb adatok (például helytelen cím) javítása is megtörténhet, tehát ez a fajta okirat a számla helyesbítésére, érvénytelenítésére szolgál. Ennek megfelelően az érvénytelenítő számla, illetve a módosító számla is számlával egy tekintet alá tartozó bizonylatnak minősül. Valamint ebbe a kategóriába tartozik bármely más, megnevezés nélkül kibocsátott, de valamely számla adatait módosító bizonylat is.

Számlával egy tekintet alá eső okirat kibocsátásával korrigálható pl. a számítástechnikai úton kibocsátott számlán feltüntetett hibás teljesítési időpont is. Azonban nem feltétlenül szükséges a korrekcióhoz számlával egy tekintet alá eső okiratot kibocsátani, amennyiben a hibás teljesítési időpontot nyomdai úton előállított, kézzel kitöltött számla tartalmazza. Ebben az esetben a hibás adat javítható az eredeti számlán is a hiba oly módon történő áthúzásával, ami nem eredményezi az eredeti olvashatatlanságát, továbbá a helyes adat beírásával, a javítás időpontjának, okának és a javító személyének feltüntetésével.

Abban az esetben sem kell számlával egy tekintet alá eső okiratot átadni a termék vevőjének, szolgáltatás igénybevevőjének, ha a kibocsátó a számla hibáját annak jogosult részére történő rendelkezésre bocsátását megelőzően észleli. Ilyenkor a hibás számlát elegendő a számlaadásra kötelezettnek a saját rendszerében érvényteleníteni, és a jogosult részére egy új, hibátlan számlát kiállítani.

Nem korrigálható csupán számlával egy tekintet alá eső okirat kibocsátásával az olyan hiba, amikor például két hasonló nevű adóalany közül nem a tényleges vevő részére történt a számla kibocsátása. Ilyen esetben a tévesen kiállított számlát számlával egy tekintet alá eső okirattal érvényteleníteni kell, és a termék tényleges vevője, illetve a szolgáltatás tényleges igénybevevője részére új számlát kell kiállítani.

A számlával egy tekintet alá eső okiratot legkésőbb a módosításra, korrekcióra jogalapot teremtő tény, egyéb körülmény bekövetkezésétől számított 15 napon (ésszerű időn) belül kötelező kibocsátani.

A számlával egy tekintet alá eső okirat *minimális adattartalma* az áfatörvény 170. §-a alapján a következő:

- az okirat kibocsátásának kelte;
- az okirat sorszáma, amely azt kétséget kizáróan azonosítja;
- hivatkozás arra a számlára, amelynek adattartalmát az okirat módosítja;
- a számla azon adatának megnevezése, amelyet a módosítás érinti, valamint a módosítás természete, annak számszerű hatása, amennyiben van ilyen.

Egyebekben a számlával egy tekintet alá eső okiratra a számlára vonatkozó előírásokat kell alkalmazni. Az áfatörvény a számlával egy tekintet alá eső okirat minimális adattartalmát határozza meg (ugyanúgy, mint a számlának, vagy az egyszerűsített adattartalmú számlának az adattartalmát), mely adattartalmon felül az adóalanyok a bizonylaton bármely, általuk fontosnak tartott adatot szerepeltethetnek.

Abban az esetben, ha a számla korrekciója miatt (számlával egy tekintet alá eső okirat alapján) csökken az adóalany adóalapja és ennek következtében csökken a már korábban fizetendő adóként megállapított, és bevallott adója is, akkor főszabály szerint a számla kibocsátója az adó összegét érintő csökkentő tételt legkorábban, abban az adó-megállapítási időszakban veheti figyelembe, amelyben az eredeti számlát érvénytelenítő, illetve az eredeti számlát módosító számla a jogosult rendelkezésére áll. Ennek további feltétele, hogy a számla korrekciójára a következő esetek miatt kerüljön sor:²¹

- az ügylet érvénytelensége jogcímén
 - az ügylet kötése előtt fennállt helyzetet állítják helyre,
 - az ügyletet az érvénytelenítő határozat meghozataláig terjedő időre hatályossá nyilvánítják,
 - az ügyletet az aránytalan előny kiküszöbölésével érvényessé nyilvánítják;
- az ügylet hibás teljesítése jogcímén
 - a jogosult eláll az ügylettől,
 - a jogosult ár- vagy díjleszállítást kap;
- nyilvánvalóvá válik, hogy tévesen, a szerződő felek által megállapodottnál magasabb ellenértéket számláztak ki;
- teljesítés hiánya miatt az előleget - részben vagy egészben - visszafizetik;
- a termék értékesítése, a bérbeadás vagy a vagyoni értékű jog időleges használatának átengedése akár az ügyletben érintett bármely félnek felróható okból meghiúsul, és a felek az ügylet kötése előtti helyzetet állítják helyre, vagy ha ez nem lehetséges, az ügyletet a meghiúsulás bekövetkezéséig terjedő időre hatályosként elismerik;
- betétdíjas termék visszaváltásakor a betétdíjat visszatérítik;
- az adó alapja utólag csökkenthető, ha a teljesítést követően árengedményt adnak.

A korrekciós számlában keletkező adókülönbözet elszámolását a számlakibocsátó az *eredeti időszak bevallásában* (szükség esetén önellenőrzés útján) köteles rendezni azokban az esetben, ha a számla korrekciójára nem a fentiekben felsorolt okok miatt történik, vagy a korrekció a felsorolt okokból következik, de az adó összegének növekedését, vagy az

²¹ áfatörvény 77. §

adó összegének olyan okból történő csökkenését eredményezi, amely nem az adó alapjának a csökkenése miatt következik be (pl. téves adómérték alkalmazása).²²

3.6 NYUGTA

Áfával számítottan 900 ezer forintos értékhatár alatt mentesül a számlakibocsátási kötelezettség alól az adóalany, ha a terméket megvásárló, a szolgáltatást igénybevevő olyan nem adóalany személy (ide nem értve a nem adóalany jogi személyeket), aki az ügylet ellenértékét a teljesítés napjáig készpénzzel, készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel, vagy pénzhelyettesítő eszközzel megtéríti, és nem kéri a számla kibocsátását. Ezekben az esetekben az adóalany köteles nyugtát kibocsátani a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője részére.

A nyugta kötelező adattartalma a következő:²³

- a nyugta kibocsátásának kelte;
- a nyugta sorszáma, amely azt kétséget kizáróan azonosítja;
- a nyugta kibocsátójának adószáma, valamint neve és címe;
- a termék értékesítésének, szolgáltatás nyújtásának adót is tartalmazó ellenértéke.

Nyugta kizárólag papír alapon és magyar nyelven bocsátható ki. A nyomdai úton előállított nyugtára ugyanazok a szabályok alkalmazandóak, mint a nyomdai úton előállított számlára, azzal az eltéréssel, hogy a nyugta egyben az abban megjelölt szolgáltatás igénybevételére is jogosítja annak bemutatóját, a nyugtára nem kell állami adóhatóság által kijelölt sorszámtartományt alkalmazni.

Nyugtaadási kötelezettségüknek az alábbi adóalanyok, illetve üzletek kizárólag pénztárgéppel, taxaméterrel tehetnek eleget:

- a taxi-szolgáltatást nyújtó adóalanyok,
- a gyógyszertárak,
- meghatározott nagykereskedelmi tevékenységet folytató adóalanyok, üzletek a részben vagy egészben készpénzzel vagy készpénz-helyettesítő eszközzel történő kiskereskedelmi értékesítésük tekintetében,

²² <http://www.adoblog.hu/2009/03/03/szamlaval-egy-tekintet-ala-eso-okirat/> (letöltve: 2012. október 7.)

²³ áfatörvény 173. §

- meghatározott kiskereskedelmi, vendéglátási (kivéve a mozgó szolgáltatásnyújtást), szálláshely-szolgáltatási, kölcsönzési és javítási tevékenységet folytató valamennyi adóalany, üzlet, mozgóbolt, kivéve
 - a betétdíjas göngyöleget visszaváltó üzlet,
 - a csomagküldő szolgálat, kivéve annak nyílt árusítást végző üzlete, bemutatóterme,
 - az ipari - kivéve élelmiszeripari - tevékenységet folytató egyéni vállalkozó, ha termelő és értékesítő tevékenységét ugyanabban a helyiségben folytatja,
 - a termelői borkimérés.

Az adóhatóság felmentést adhat a pénztárgép kötelező alkalmazása alól a nyugtaadásra kötelezett indokolt kérelmére abban az esetben, ha az adóalany szociális vagy egészségügyi helyzete miatt a pénztárgép alkalmazása rá nagy terhet róna, illetve akkor, ha az adóalany gazdasági tevékenységének természete, illetve tevékenysége végzésének egyéb körülményei miatt a nyugta adása pénztárgép alkalmazásával nem oldható meg, vagy csak aránytalanul nagy megterheléssel lenne megoldható.

Az adóalany egyedi engedély alapján nem mentesíthető a nyugtaadási kötelezettsége alól, ez alól csak törvényi előírás alapján lehet mentesülni. Azok az adóalanyok is kötelesek nyugtát kibocsátani, akik mentesülnek a pénztárgép alkalmazása alól.

Törvényi előírás alapján mentesül a nyugtakibocsátási kötelezettség alól az adóalany abban az esetben, ha

- sajtóterméket értékesít;
- a szerencsejáték szervezéséről szóló törvény hatálya alá tartozó szerencsejáték szolgáltatást nyújt;
- kezelőszemélyzet nélküli automata berendezés útján teljesíti a termék értékesítését, a szolgáltatás nyújtását.

3.7 SZÁMLA KIBOCSÁTÁSA PAPÍRALAPON ÉS ELEKTRONIKUS ÚTON

A számla papíralapon és elektronikus úton egyaránt kibocsátható.

3.7.1 Számla kibocsátása papíralapon

A számla papíralapon és elektronikus úton egyaránt kibocsátható. A papíron kibocsátott számla tekintetében figyelemmel kell lenni a számla, egyszerűsített számla és nyugta adó-

igazgatási azonosításának, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról szóló 24/1995. (XI. 22.) PM rendelet előírásaira is. A papíron kibocsátott számlának két fajtája van:

- nyomtatványként nyomdai úton előállított számla,
- számítástechnikai eszköz útján előállított és papírra nyomtatott számla.

Nyomtatványként nyomdai úton előállított számla esetén csak az adóhatóság által megállapított sorszámtartománynak megfelelő számla kerülhet alkalmazásra (a kiadott sorszámtartományok a Nemzeti Adó- és Vámhivatal honlapján megtalálhatóak). Nyomtatványok értékesítése kizárólag adóalanyok számára történhet. A nyomtatvány értékesítéséről kibocsátott számlán az értékesített nyomtatvány megnevezése mellett fel kell tüntetni annak sorszámtartományát, valamint a nyomtatvány beszerzőjének az adószámát is. A nyomtatványt számlaként felhasználó adóalanynak a nyomtatványt szigorú számadás alá kell vonnia.

Abban az esetben alkalmas adóigazgatási azonosításra a számítástechnikai eszköz útján előállított és papírra nyomtatott számla, ha szigorú számadás alá vonása úgy valósul meg, hogy az azt előállító számlázó program a sorszámozást kihagyás és ismétlés nélkül, folyamatosan biztosítja. (2010. szeptember 27-től a számlán nem kell feltüntetni, hogy az eredeti vagy másolati példány.)

Számítástechnikai úton előállított és papírra nyomtatott számla esetén a számla kibocsátójának rendelkeznie kell egy olyan dokumentációval, amely egyaránt tartalmazza a program működésére, használatára vonatkozó részletes leírást, valamint a program készítője által, a számla kibocsátójának (a program használójának) címzett írásos nyilatkozatát arra vonatkozóan, hogy a program a vonatkozó jogszabályi előírásoknak maradéktalanul megfelel.

3.7.2 Elektronikus úton történő számlázás

Az elektronikus úton történő számlázás tekintetében az áfatörvény előírásai mellett az elektronikus számlával kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 46/2007. (XII. 29.) PM rendelet előírásait sem szabad figyelmen kívül hagyni. Számlát elektronikus úton kibocsátani, illetve az ilyen módon rendelkezésre álló számlára vonatkozóan adólevonási jogot gyakorolni kizárólag abban az esetben lehet, ha biztosított a számla és az abban foglalt adattartalom sértetlensége és eredetiségének hitelessége.

Elektronikus úton kibocsátott számlának minősül a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője részére az adatok, vagy adatállományok elektronikus úton történő továbbítása elektronikus adatfeldolgozás céljából. Az elektronikus számlának két fajtáját különböztethetjük meg:

- az elektronikus aláírásról szóló törvény²⁴ rendelkezései szerinti, legalább fokozott biztonságú elektronikus aláírással és minősített szolgáltató által kibocsátott időbélyegzővel ellátott számla,
- az elektronikus adatcsere-rendszerben (a továbbiakban: EDI-rendszer) elektronikus adatként létrehozott és továbbított számla.

Az elektronikus számlakibocsátás törvényi feltétele, hogy annak alkalmazásáról a felek előzetesen meg állapodjanak. Az EDI-rendszer alkalmazása esetén az előzetes megállapodást írásba kell foglalni, ellentétben az elektronikus aláírással és időbélyegzővel ellátott elektronikus számla kiállításával, ugyanis ez esetben a számlabefogadó előzetes szóbeli beleegyezése is elégséges.

A gyakorlatban gondot okozott, hogy sokszor a termékbeszerző, szolgáltatást igénybevevő fél nem rendelkezik elektronikus számla fogadására, tárolására alkalmas lehetőséggel, egyrészt, mert a megrendelők, beszerzők gyakran nem adóalanyok, másrészt az adóalanyok sem biztos, hogy felkészültek az elektronikus számlák befogadására, tárolására.

A számlázással kapcsolatos módosítás értelmében²⁵ már nem csak az EDI-rendszerben történő elektronikus számlázás esetén kell annak alkalmazásáról a feleknek előzetesen megállapodniuk, hanem az elektronikus aláírással és időbélyegzővel ellátott elektronikus számla kibocsátásához is szükséges a számlabefogadó beleegyezése.

Az EDI-rendszerben történő elektronikus számlázáshoz szükséges beleegyezésre vonatkozó előírásokhoz képest eltérés, hogy a beleegyezésnek nem kell írásbelinek lennie.

A számlabefogadó beleegyezésére azonban nincs szükség, ha jogszabály írja elő kötelező jelleggel az elektronikus számlázást. (Füredi-Fülöp et al, 2012)

Az elektronikus számlázás számlakibocsátónál történő bevezetése nincs hatósági engedélyhez kötve, az adóalany maga választja meg az általa alkalmazott számlázási módot, ami akár számlánként eltérhet, vagyis hogy a számlát papíralapon vagy elektronikus úton bocsátja-e ki.

²⁴ 2000. évi XXXV. törvény.

²⁵ áfatörvény 175. § (3) bekezdés; Módtv. 126. §

2013. január 1-jétől az áfatörvény elektronikus számla kiállításával kapcsolatos módosításával a számviteli törvényt harmonizálják. Az áfatörvény tervezett módosítása egységesen kezeli majd a papír alapú és az elektronikus számlákat, és mindkét típusú számlával kapcsolatban előírja, hogy a számla kibocsátásának időpontjától a számla megőrzésére vonatkozó időszak végéig biztosítani kell a számla eredetének hitelességét, az adattartalma sérthetetlenségét és az olvashatóságát. Azonban hogy ennek a feltételnek hogyan lehet eleget tenni, nem írja elő kötelezően a javaslat. Az egyik lehetséges technológiai megoldás erre az elektronikus számla minősített elektronikus aláírással történő kiállítása (a fokozott biztonságú elektronikus aláírás és az időbélyegző helyett) lehet. Az elektronikus számla alkalmazásához továbbra is a számlabefogadó beleegyezése szükséges.²⁶

Hazánkban nem terjedt el az elektronikus számlázás. Becslések szerint itthon éves szinten kb. 600 millió papír alapú számla mellett csupán 12 - 15 millió elektronikus számla készül. Ez 2-3 %-os részarányt jelent.²⁷ Az elektronikus számlázás bevezetése azonban akár hatvan-kilencven százalékos megtakarítást is jelenthet a cégeknek a hagyományos, papír alapú számlázás költségeihez képest. A csökkenés többek között a papír alapú dokumentumok előállítás és postaköltségeinél elérhető megtakarításából, illetve az egyes dokumentumkezelési folyamatok felgyorsulásából adódik.

A vállalkozások akár teljes éves forgalmuk egy-két százalékának megfelelő megtakarítást is elérhetnek az átállással és a számlázáshoz kapcsolódó folyamatok, például az archiválás optimalizálásával. Az elektronikus ellenőrzésnek köszönhetően mindemellett radikálisan csökken a hibás számlák száma, és a rendszer lehetővé teszi a kintlévőségek automatikus és naprakész követelését is.²⁸

3.8 A SZÁMVITELI FEGYELEM MEGSÉRTÉSÉNEK JOGKÖVETKEZMÉNYEI

A Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény (továbbiakban: Btk.) 289. §-ában található a számvitel rendjének megsértéséről szóló rendelkezéseket. Eszerint aki a számviteli törvényben (vagy a törvényben felhatalmazásán alapuló jogszabályokban) előírt beszámolóképzési, könyvvezetési, könyvvizsgálati kötelezettségét megszegi, vagy a bizonylati rendet megsérti, és ezzel meghiúsítja vagyoni helyzetének áttekintését, ellenőrzé-

²⁶ <http://ado.hu/rovatok/szamvitel/szamviteli-valtozasok-az-uj-adocsomagban> (letöltve: 2012. november 5.)

²⁷ http://www.piacessprofit.hu/kkv_cegblog/modosulo_afatorveny_elektronikusan_jobban_megeri/ (letöltve: 2012. október 30.)

²⁸ http://www.piacessprofit.hu/kkv_cegblog/tonnanyit_sporolhat_ (letöltve: 2012. október 30.)

sét, illetve a megbízható és valós összképet lényeges befolyásoló hibát idéz elő, az büntetést követ el, ami öt évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő. Ugyanez vonatkozik az egyéni vállalkozóra, valamint a számviteli törvény hatálya alá nem tartozó más gazdálkodóra is. Azonban a gondatlanság, azaz a szándékosság kizárása enyhítő körülménynek bizonyul, ugyanis ebben az esetben vétség elkövetéséről van szó, így a büntetés két évig terjedő szabadságvesztésre módosul.

Más büntetési időszak vonatkozik arra, ha a cselekményt például pénzügyi intézmény, befektetési vállalkozás, befektetési alapkezelő, tőzsdei, elszámolóházi tevékenységet végző szervezet, biztosító, önkéntes kölcsönös biztosító pénztár, magánnyugdíj pénztár körében követik el. Ekkor a büntetés két évtől nyolc évig terjedő szabadságvesztés lehet.

Az a könyvelő, aki a könyvviteli nyilvántartásokban nem rögzíti a - gazdasági események folyamatát tükröző - bizonylatok adatait, vagy a nyilvántartásokba szabályszerűen kiállított bizonylat nélkül jegyez be adatokat, és ezzel jelentősen megnehezíti megbízója vagyoni helyzetének ellenőrzését, megsérti a bizonylati rendet és ezzel egyidejűleg a számviteli fegyelmet.

Az adócsalás ténye szorosan kapcsolódik, sőt együtt jár a számvitel rendjének megsértésével (a bizonylati rend megsértésén keresztül), ami legalább vétségnek minősül. Aki az adófizetési kötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tényre (adatra) vonatkozóan valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz, vagy a hatóság elöl elhallgatja az ilyen tény (adatot), és ezzel vagy más megtévesztő magatartással az adóbevételt csökkenti, vétséget követ el, ami két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő. A büntetés büntett miatt három évig terjedő szabadságvesztés, abban az esetben, ha a bűncselekmény folytán az adóbevétel nagyobb mértékben csökken. Azonban ha az adóbevétel jelentős mértékben csökken, a büntetés egytől öt évig terjedő szabadságvesztés. Súlyosbodik a büntetés (két évtől nyolc évig terjedő szabadságvesztés), ha a bűncselekmény miatt az adóbevétel különösen nagy mértékben csökken, ami tovább súlyosbodhat öt évtől tíz évre terjedő szabadságvesztésre. Büntetendő továbbá az is, aki a megtéveszti a hatóságot a megállapított adó meg nem fizetése céljából, ha ezzel az adó behajtását jelentősen késlelteti vagy megakadályozza.

Ezek alapján a mérlegképes könyvelőnek rendkívül fontos írásban szerződést kötni a megbízójával, melyben rögzítésre kell, hogy kerüljön a feladatok, határidők és szolgáltatási díjak mellett a felelősségi körök pontos körülhatárolása is. Így egy esetleges eljárás során a felelősség megállapításához a vállalkozás belső szabályzatai mellett ez az írásban megkötött szerződés is szükséges. (Sztanó et al, 2012)

Más szabálytalanságok esetén mulasztási bírságot kell fizetni, amivel kapcsolatos szabályokat az Art. 172. §-a tartalmazza. Ugyanis ha valaki a jogszabályokban előírt bizonylatok kiállítását elmulasztja, vagy a bizonylatokat az előírásoktól eltérően állítja ki (kisebb hiányosság esetén is), az adóhivatal 500 ezer forintig terjedő (magánszemély adózó esetén a maximális összeg 200 ezer forint) mulasztási bírsággal sújthatja. Ez a mulasztási bírság érvényes abban az esetben is, ha az adózó a jogszabályban meghatározott feltételek megsértésével hoz forgalomba számlázó programot.

A mulasztási bírság 1 millió forintig terjedhet ki abban az esetben, ha az adózó a számla-, egyszerűsített számla- illetve nyugtakibocsátási kötelezettségét elmulasztja, illetve azt nem a tényleges ellenértékről bocsátja ki. Ezekért az adózó mellett az adózó alkalmazottja, képviselője, illetve az a magánszemély, aki az értékesítésben közreműködik is mulasztási bírsággal sújtható 10 ezer forinttól 50 ezer forintig.

Ha az adózó az ellenőrzéstől számított egy éven belül második alkalommal mulasztotta el számla- vagy nyugtakibocsátási kötelezettségét, az adóhatóság a mulasztási bírság mellett üzlethelyiségét 12 nyitvatartási napra bezárathatja; üzlethelyiség hiányában azonban üzletlezárást helyettesítő bírság megállapítására van szükség.

Fontos, hogy az adózó teljesítse iratmegőrzési kötelezettségét, mind a nyomdai úton előállított számlával, mint a nyugtával kapcsolatban. Mivel ha nem tesz eleget ennek, a kiszabható mulasztási bírság magánszemély esetén 200 ezer forint, más adózó esetében 500 ezer forint és a hiányzó számlák, illetve nyugták számának szorzata által meghatározott összegig terjedhet. Ha az adóhatóság felhívása ellenére az adózó iratait, nyilvántartásait - a jogszabályokban foglalt előírásoknak megfelelően - nem rendezi, pótolja, javítja a magánszemély (adózó illetve az adózónak nem minősülő magánszemély) a vizsgált gazdasági eseményekhez tartozó számlák nettó értékének 10%-áig, más adózó a vizsgált gazdasági eseményekhez kapcsolódó számlák nettó értékének 50%-áig terjedő mulasztási bírsággal sújtható, de a maximális kiszabható összeg 1 millió forint.

Mulasztási bírságot a számla befogadójára is ki lehet szabni, ugyanis ha a vevő, illetve a szolgáltatás igénybevevője nem tesz eleget a jogszabályban előírt számlatartási kötelezettségének, akkor a bírság maximális összege a vásárolt áru valamint az igénybevett szolgáltatás forgalmi értékének 20%-a.

A bírságmaximum kiszabására azokban az esetekben van lehetőség, amikor az adózó szándékos adóelkerülésre irányuló magatartása egyértelműen bizonyítható.

4. BELFÖLDRE TÖRTÉNŐ SZÁMLÁZÁS

Az ügyletekről történő kötelező számlakibocsátás esetei egyrészt függenek attól, hogy ki a terméket beszerző, szolgáltatást igénybevevő, másrészt léteznek olyan ügyletek is, amelyek esetében a törvény írja elő a számla kibocsátási kötelezettséget függetlenül attól, hogy ki a jogosult.

A személyhez kötött *kötelező számlakibocsátás esetei* a következők:

- a teljesítés adóalany (vagy nem adóalany) jogi személy részére történt, vagy ezek a teljesítéshez előleget fizettek;
- a teljesítés nem adóalany személy, szervezet részére történt, és a teljesítésről, előlegről számlát kért;
- külföldön teljesített ügyletekről, ha az adóalany, aki azokat teljesítette belföldön székhellyel, állandó telephellyel rendelkezik.

Kötelező számlát kibocsátani továbbá:

- új közlekedési eszköz másik tagállamba történő értékesítése;
- építési telek, illetve két évnél nem régebbi ingatlan értékesítése;
- adómentes Közösségen belüli értékesítés esetén, továbbá
- a távolsági értékesítés szabályai szerint történő értékesítésekről.

Ebben a fejezetben a belföldre történő számlázás bemutatása következik adómentes tevékenység, egyenes adózás, illetve fordított adózás esetén. Először is fontos, hogy tisztázzuk mit is értünk belföld alatt: az áfatörvény 4. §-a alapján belföld a Magyarország földrajzi (nem pedig nemzetközi jogi) értelemben vett területe.

4.1 ADÓMENTES TEVÉKENYSÉG ESETÉN

Adómentesség esetében megkülönböztetünk alanyi adómentességet, illetve adófizetési kötelezettség alóli mentességet. Az alanyi adómentességre vonatkozó szabályokat az áfatörvény XIII. fejezete tartalmazza, míg az adófizetési kötelezettség alóli mentesség különböző eseteit az áfatörvény VI. fejezete foglalja magába. Ezek közül idetartoznak azon paragrafusok, amelyek a tevékenység közérdekű, illetve a tevékenység egyéb sajátos jellegére való tekintettel meghatározott adómentességet tartalmaznak. Ezen termékértékesítések,

szolgáltatásnyújtások köre a Tanács 2006/112/EK, a közös hozzáadottérték-adó rendszeréről szóló irányelve fogalomköréhez igazodva került meghatározásra.

4.1.1 Alanyi adómentesség

Az alanyi adómentesség egy választható adózási mód, amelynek választhatóságát a törvény feltételekhez köti. Így alanyi adómentességet az az adóalany választhat, aki gazdasági céllal belföldön telepedett le vagy ennek hiányában a lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye belföldön található. További feltételként jelenik meg az is, az adóalany által belföldön ellenérték fejében teljesített termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás éves szinten (forintban) kifejezett kumulált összege nem haladhatja meg az 5 millió forintot. A tárgyévben nem választhat alanyi adómentességet az adóalany akkor, ha bevétele meghaladta (vagy az ésszerűen várható bevétele meghaladja) az 5 millió forintot. Az adóalanyként nyilvántartásba vétellel egyidejűleg évközben is lehet választani az alanyi adómentességet, ez esetben időarányosan kell teljesíteni az 5 millió forintos értékhatárt. Az adómentesség választását az adóhatóság felé szükséges bejelenteni a tárgyévet megelőző év utolsó napjáig.

Vannak olyan termékértékesítések, szolgáltatásnyújtások, amelyekből származó bevételt nem kell beleszámolni az alanyi adómentesség választására jogosító felső értékhatárba. Ezek lehetnek olyan termékértékesítések:

- melyek után más szabályok alapján nem kell adót fizetni (pl. külföldi teljesítésű ügyletek, tevékenység közérdekű jellege szerinti adómentes ügyletek, mezőgazdasági tevékenységet folytató adóalanyoknak az ezen tevékenységéből származó bevétele); illetve
- nem tartoznak az alanyi mentesség határa alá, így normál szabályok szerint kell adózni utánuk (pl. építési telek, 2 évnél nem régebbi ingatlan és ehhez tartozó földrészlet értékesítése, új közlekedési eszköz értékesítése, tárgyi eszköz értékesítése).

Ha az adóalany meghaladja termékértékesítésével, szolgáltatásnyújtásával a jogosultsági értékhatárt, megszűnik az alanyi adómentesség. Ezt az értékhatár elérését követő 15 napon belül az adóhatósághoz be kell jelenteni. Ekkor az 5 millió forintos értékhatárt meghaladó termékértékesítésre, szolgáltatásnyújtásra adót köteles felszámítani, feltéve, hogy az ügylet adóköteles. Ha emiatt szűnik meg az adóalany adómentességre jogosultsága, a megszűnés évét követő második naptár évig nem választhatja ismét ezt az opciót, az az év közbeni túllépést követő 2. adóévet követő január elsejétől választhatja ismétel-

ten. A megszűnésnek létezik olyan esete is, amikor maga az adóalany nem kívánja ezt a következő naptári évben alkalmazni, amit be kell jelentenie²⁹. Átalakulás esetén a jogutód gazdasági társaság nem „örökli meg” a jogelőd alanyi adómentes státuszát, hanem szintén választania kell ezt.

Az alanyi adómentesség időszakában az adóalany alanyi adómentes minőségében:

- adófizetésre nem kötelezett;
- előzetesen felszámított adó levonására nem jogosult;
- kizárólag olyan számla kibocsátásáról gondoskodhat, amelyben áthárított adó, illetőleg felülről számított százaléktéríték nem szerepel.

Ebből kifolyólag az alanyi adómentes adóalanyt számlakibocsátási kötelezettség terheli, azonban azon nem tüntethet fel áthárított adót. Ha mégis feltüntetne, akkor adófizetési kötelezettsége keletkezne. Az alanyi adómentes alany mentesül a bevallási kötelezettség alól azokban az adómegállapítási időszakokban, amelyekben önadózással rendezendő fizetendő adója nem keletkezett, illetve nincs levonási joga, vagy ha van, ezt nem gyakorolta. Mivel az adóalany által kibocsátott számlában áthárított adómérték nem szerepelhet, a számlában egyértelműen utalni kell a mentességre, például az „alanyi adómentes” szövegrész felvezetésével, vagy más módon utalni kell az alanyi adómentességre (feltéve, hogy a számla alapjául szolgáló ügyletben alanyi adómentes minőségében jár el az adóalany).

Tehát az alanyi adómentesség előnye, hogy az azt választó adóalany főszabályként adófizetésre nem kötelezett, egyes értékesítései és beszerzései kivételével – amelyekre vonatkozóan nem járhat el alanyi mentes minőségében – nem terheli adóbevallási, fizetési kötelezettség; hátránya ugyanakkor az, hogy adó levonására nem jogosult.

4.1.2 Adófizetési kötelezettség alóli mentesség a tevékenység jellegére való tekintettel

4.1.2.1 Közérdekű tevékenység

Az áfatörvény 85. §-ának (1) bekezdése alapján a következő tevékenységek számítanak adómentesnek, annak közérdekű jellegére való tekintettel:

- az egyetemes postai szolgáltatás nyújtása;
- az a szolgáltatásnyújtás és az ahhoz szorosan kapcsolódó sérült- vagy betegápolás/szállítás, valamint az azokhoz szorosan kapcsolódó termékértékesítés, amelyet

²⁹ Az Art. változás bejelentésére vonatkozó szabályai alapján

humán-egészségügyi ellátás keretében közszolgáltató vagy ilyen tevékenységet végző teljesít;

- az emberi szövet, vér, anyatej értékesítése, valamint ezek és az emberi szerv adományozásával kapcsolatos szolgáltatásnyújtás;
- az a szolgáltatásnyújtás és az ahhoz szorosan kapcsolódó termékértékesítés, amelyet
 - humán fogorvosi, fogtechnikusi tevékenységet végző teljesít;
 - gyermek- és ifjúságvédelem keretében közszolgáltató teljesít;
- az a szolgáltatásnyújtás – kivéve az étkeztetés, ha annak ellenértéke külön megtérítendő - és az ahhoz szorosan kapcsolódó termékértékesítés, amelyet szociális illetve bölcsődei ellátás keretében közszolgáltató teljesít;
- az a szolgáltatásnyújtás és az ahhoz szorosan kapcsolódó óvodai, diákotthoni és kollégiumi ellátás - kivéve az étkeztetés, ha annak ellenértéke külön megtérítendő - , valamint az azokhoz szorosan kapcsolódó termékértékesítés, amelyet köz- és felsőoktatás, továbbá egyéb oktatás³⁰ keretében a közszolgáltató, közoktatási intézmény, felsőoktatási intézmény, egyéb felnőttképzést folytató intézmény vagy - nemzetközi szerződés alapján - belföldön működő külföldi kulturális intézet teljesít;
- az a szolgáltatásnyújtás, amelyet óvodai, tanári, oktatói, nevelői tevékenységet végző teljesít a köz- és felsőoktatás, továbbá egyéb oktatás keretében, beleértve az ezekhez kapcsolódó magánóra-adást is;
- a bírósági vagy más hatósági nyilvántartásba bejegyzett, vallás vagy más lelkiismereti meggyőződés kinyilvánítására, gyakorlására létrehozott jogi személy által személyzet rendelkezésre bocsátása meghatározott tevékenységek ellátása, illetve lelki segély, gondozás céljából;
- a bírósági vagy más hatósági nyilvántartásba bejegyzett, alapszabállyal (alapító okirattal) és tagsággal rendelkező, nyereségszerzésre nem törekvő személy, szervezet által a tagjainak teljesített szolgáltatásnyújtás és az ahhoz szorosan kapcsolódó termékértékesítés
 - amelynek kizárólagos vagyoni fedezete a minden tagra kötelező tagsági díj, egyéb hozzájárulás, a kapott államháztartási támogatás és egyéb adomány,

³⁰ Az áfatörvény 86. §-ának (2) bekezdésében van megfogalmazva mi tartozik az egyéb oktatás fogalma alá.

- valamint a saját tevékenységből származó nyereség, amely az adózás előtti eredményt csökkenti, és
- amely a közös érdekeknek megfelelően társadalmi, politikai, munkavállalói vagy munkáltatói, illetőleg egyéb célokat szolgál;
 - a népművészeti, népi iparművészeti és iparművészeti termékek kiállításának, vásárának és bemutatójának szervezése, rendezése és az ahhoz szorosan kapcsolódó termékek értékesítése;
 - az a sportolással, testedzéssel kapcsolatos szolgáltatásnyújtás, amelyet közszolgáltató teljesít
 - természetes személynek, aki azt sportolása, testedzése érdekében veszi igénybe, vagy
 - olyan egyéb személy, szervezet részére, amely azt természetes személy javára történő közvetlen biztosítása érdekében veszi igénybe,
 - kivéve az uszoda- és strandfürdő-szolgáltatást, a sportesemény megtekintését, valamint a sportolást, testedzést szolgáló ingatlan (ingatlanrész) bérbeadását;
 - a közszolgálati rádiós és audiovizuális médiaszolgáltatások nyújtása, kivéve a kereskedelmi jellegű szolgáltatásokat;
 - a közös cél elérése érdekében együttműködő közösség által a közösség tagjának nyújtott szolgáltatás, feltéve, hogy meghatározott feltételek teljesülnek.³¹

4.1.2.2 Egyéb sajátos tevékenység

A tevékenység egyéb sajátos jellegére való tekintettel adómentesek a következő tevékenységek az áfatörvény 86. §-ának (1) bekezdése alapján:

- a biztosítási, viszontbiztosítási szolgáltatás nyújtása;
- a hitel-, pénzkölcsön és egyéb, ilyen jogviszonyt megtestesítő nyújtása és közvetítése, valamint ezek hitelező általi kezelése;
- a hitel nyújtásához kapcsolódó vagy egyéb biztosítéki célú kötelezettség vállalása és közvetítése, valamint ezek hitelező általi kezelése;

³¹ áfatörvény 85. § (1) bekezdés

- a folyó-, betét- és ügyfélszámlával, fizetéssel, átutalással, csekk-, egyéb pénzköveteléssel és pénzügyi eszközzel kapcsolatos szolgáltatás nyújtása, közvetítése, kivéve a követelés (kinnlevőség) behajtása;
- a magyar és külföldi törvényes fizetőeszközzel kapcsolatos szolgáltatás nyújtása, ezek közvetítése, kivéve az aranyból, ezüstből vagy más fémből készített érme- és bankjeggyűjteményt, ugyanis ezeket nem használjuk törvényes fizetőeszközként;
- a jogi személyben, jogi személyiséggel nem rendelkező szervezetben tulajdonosi (tagsági) jogviszonyt, valamint a hitelezési jogviszonyt megtestesítő vagyoni értékű jog átengedése és az ezekkel kapcsolatos szolgáltatás nyújtása, ezek közvetítése, kivéve az ilyen jogviszonyt megtestesítő, materializált értékpapír kezelését és őrzését;
- a befektetési alap és a kockázati tőkealap kezelése, valamint a magánnyugdíjpénztár, az önkéntes kölcsönös biztosító pénztár és a foglalkoztatói nyugdíjszolgáltató intézmény részére végzett portfólió-kezelés;
- a postai bélyeg névértéken történő értékesítése, amely belföldön postai szolgáltatás bérmentesítésére alkalmas, valamint az illetékbélyeg és más, fizetési kötelezettség teljesítésére, hatóság által kibocsátott bélyeg, jegy névértéken történő értékesítése;
- a szerencsejáték szervezéséről szóló törvény hatálya alá tartozó szerencsejáték-szolgáltatás nyújtása, közvetítése;
- a beépített ingatlan (ingatlanrész) és az ehhez tartozó földrészlet értékesítése, kivéve annak a beépített ingatlan (ingatlanrésznek) és az ehhez tartozó földrészletnek az értékesítését, amelynek
 - első rendeltetésszerű használatbavétele még nem történt meg; vagy
 - első rendeltetésszerű használatbavétele megtörtént, de az arra jogosító hatósági engedély jogerőre emelkedése és az értékesítés között még nem telt el 2 év;
- a beépítetlen ingatlan (ingatlanrész) értékesítése, kivéve az építési telek (telekrész) értékesítését;
- az ingatlan (ingatlanrész) bérbeadása, haszonbérbeadása.

Az előbbieken említett adómentes termékértékesítések, szolgáltatásnyújtások esetén az adóalanynak nem kötelező számlát kibocsátania, feltéve hogy gondoskodik az ügylet teljesítését tanúsító - a számviteli törvény rendelkezései szerint számviteli bizonylatnak

minősülő³² - okirat kibocsátásáról. Ekkor nyugta kibocsátására van szükség a már említett esetek kivételével. A számla kibocsátására vonatkozóan kötelező a 15 napon belüli határidő betartása.

4.2 EGYENES ADÓZÁS ESETÉN

Az egyenes adózás tekinthető a számlakibocsátás alapesetének, ugyanis a termék értékesítőjének, a szolgáltatás nyújtójának belföldi értékesítés esetén számlakibocsátási kötelezettsége van. A számlát a fentebb meghatározott tartalmi és alaki követelményeknek megfelelően kell kibocsátani. Azonban az adóalany mentesülhet számlakibocsátási kötelezettsége alól - az áfatörvény 165. §-ának (1) bekezdés b) pontja alapján - ha a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője az ellenérték adót is tartalmazó összegét legkésőbb a teljesítésig, illetőleg a teljesítés napján egyidejűleg készpénzzel, készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel vagy pénzhelyettesítő eszközzel maradéktalanul megtéríti, és számla kibocsátását az adóalanytól nem kéri. Ebben az esetben nyugtát kell kibocsátani, feltéve, ha nem tartozik a fentebb meghatározott körbe, amely mentesít a nyugtakibocsátási kötelezettség alól is.

Ez a számlakibocsátási kötelezettség alóli mentesülés nem érvényesíthető akkor, ha egyébként nem adóalanyi minőségben eljáró személy, szervezet beépített ingatlant (ingatlanrész), és ehhez tartozó földrészletet sorozat jelleggel értékesít. Feltéve, hogy annak első rendeltetésszerű használatbavétele még nem történt meg, vagy első rendeltetésszerű használatbavétele megtörtént, de az arra jogosító hatósági engedély jogerőre emelkedése és az értékesítés között még nem telt el 2 év; illetve ha egyébként nem adóalanyi minőségben eljáró személy, szervezet sorozat-jelleggel építési telket (telekrész) értékesít.³³

A számlakibocsátási kötelezettség alóli mentesülés természetesen abban az esetben sem érvényesíthető, ha a termék értékesítése, szolgáltatásnyújtása:

- egy másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy részére történik;
- vagy egyéb személy, szervezet részére történik, és az ellenérték adót is tartalmazó összege eléri vagy meghaladja a 900 000 forintnak megfelelő pénzüsszeget.

³² áfatörvény 165. § (1) bekezdés a) pont

³³ áfatörvény 6. § (4)

4.3 FORDÍTOTT ADÓZÁS ESETÉN

Főszabály szerint - az áfatörvényben meghatározottak alapján - termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás esetében az adót – ha a törvény másként nem rendelkezik - a teljesítésre kötelezett adóalany fizeti meg. Ez a gyakorlatban úgy valósul meg, hogy a teljesítésre kötelezett (szolgáltató) az adót áterheli a vevőre, viszont az áfát maga a szolgáltató fizeti be az adóhatóság részére. Ezért tartozik az általános forgalmi adó az indirekt adónemek közé.

Fordított adózás esetén – amennyiben a jogszabályban meghatározott feltételek fennállnak – az ügyletre eső áfát a termék beszerzője a szolgáltatás igénybevevője, fizeti meg az adóhatóság részére. Ez esetben nettó módon kerül kiállításra a számla, mivel az eladó a számlán nem tüntethet fel áthárított áfát. Ezt nevezzük *fordított adózásnak*, ugyanis az indirekt adózási rendtől eltérően, fordítva működik.

Magyarországon a fordított adózás 2006. január 1-én lépett életbe, ekkor még csak a hulladékkereskedelmet érintette. Azóta az érintett termékértékesítések és szolgáltatások köre jelentősen bővült.

A fordított adózás a fiktív adóalanyok által elkövetett visszaélések kiküszöbölése céljából jött létre, tulajdonképpen az adókikerülések megakadályozásának eszközének tekinthetünk a fordított adózásra. Mivel a fordított adózás alá eső számla áfa nélkül kerül kiállításra, így a vevő már nem tudja az áfát visszaigényelni, ezzel értelmét veszíti az ilyen ügyleteket érintő fiktív számlák kiállítása.

Az Európai Unió Tanácsának rendeletében³⁴ rögzítettek szerint a tagállamoknak lehetőségük van bizonyos termékek, szolgáltatások esetében a fordított adózásra vonatkozó rendelkezések alkalmazására.

A fordított adózás akkor alkalmazható, ha az ügyletben érintett mindkét fél belföldön nyilvántartásba vett adóalany, továbbá mindkét fél áfa fizetésére kötelezett legyen. A fordított adózás azonban nem alkalmazható abban az esetben, ha az igénybevevő áfaalany, de alanyi adómentességet élvez.

Az adót a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője fizeti a következő esetekben:

- építési-szerelési munkával létrehozott ingatlan eladása, értékesítése;
- olyan építési hatósági engedély-köteles építési-szerelési és egyéb szerelési munka esetében, amely ingatlan létrehozatalára, bővítésére, átalakítására vagy egyéb megváltoztatására irányul;

³⁴A közös hozzáadott-értékesítési rendszerről szóló 2006/112/EK rendelete

- építési-szerelési munkával kapcsolatos termékértékesítéshez, szolgáltatásnyújtáshoz munkaerő kölcsönzése, kirendelése, valamint személyzet rendelkezésre bocsátása esetében;
- különböző fémek, hulladékok, törmelékek, visszanyert papír vagy karton, üvegcsérép, üveghulladék, műanyag hulladék, forgács, használt vagy új rongy, kötél, használt akkumulátorok, elemek stb. értékesítés esetén;
- beépített ingatlan, valamint az ehhez tartozó földrészlet értékesítése esetén, ahol a használatban vétel és az értékesítés között legalább 2 év telt el, és amennyiben az ingatlant értékesítő adóalany élt adókötelességének választási jogával;
- dologi biztosítékként lejárt követelés kielégítésének érvényesítésére irányuló termék értékesítése esetében (az adós és hitelező viszonylatában);
- vállalkozás által használt tárgyi eszköz 100 ezer forintot meghaladó összegben történő értékesítése esetén, ha a teljesítésre kötelezett adóalany felszámolási vagy fizetésképtelenségét jogerősen megállapító eljárás hatálya alatt áll;
- üvegházhatású gáz kibocsátására jogosító forgalomképes vagyoni értékű jog (széndioxid kvóták) értékesítése esetében.

A fordított adózás 2012. július 1-től a mezőgazdaságban is bevezetésre került. Az a mezőgazdasági vállalkozás esik fordított adózás alá, aki kukorica, búza, árpa, rozs, zab, triticales, napraforgó-mag (törve is), repce- vagy olajrepcemag (törve is), szója bab (törve is) értékesítésével foglalkozik.³⁵

Fordított adózás hatálya alá eső számla kiállításánál a következő sajátosságok jelennek meg a számlán:

- fel kell tüntetni a vevő adószámát;
- számlán fel kell tüntetni, hogy: „A számla fordított adózás hatálya alá tartozik, a vevő áfafizetésre kötelezett.”;
- a számla ez esetben áfa felszámítása nélkül kerül kiállításra.³⁶

³⁵ http://www.kisvallalkozzokosan.hu/Szakma/Szamvitel/afa/forditott_adozas_a_mezogazdasagban (letöltve: 2012. november 11.)

³⁶ <http://billzonehu.wordpress.com/2011/07/06/szamlakiállítás-a-forditott-adozas-alapjan/> (letöltve: 2012. november 1.)

5. KÜLFÖLDRE TÖRTÉNŐ SZÁMLÁZÁS

A devizás számla adattartalma – néhány különbséggel – megegyezik a belföldi számláéval, amely adattartalmát az áfatörvény 169. §-a szabályozza, azonban nagyon fontos, hogy tisztában legyünk az alábbi különbségekkel:

- *A száma nyelve:* A számla főszabály szerint magyar nyelven, vagy bármely más élő nyelven is kibocsátható. Idegen nyelven kiállított számla esetében magyarul is fel kell tüntetni azokat az adatokat, amelyek a bizonylat hitelességéhez, a megbízható, a valóságnak megfelelő adatrögzítéshez, könyveléshez szükségesek.
- *Kibocsátó és vevő adatai:* A pontos cégnév és cím megjelölése az ország nevével együtt.
- *Vevő és eladó közösségi adószámának feltüntetése:* Magyarországon a közösségi adószám az Európai Unióhoz történő csatlakozásunktól, azaz 2004. május 1-jétől létezik. Az adózónak a közösségi kereskedelemmel összefüggő minden dokumentumán fel kell tüntetnie a közösségi adószámát, így a kiállított deviza számláján is. Annak az adózónak kell Közöségi adószámmal rendelkeznie, aki az Európai Közöség valamely adózójával kereskedelmi kapcsolatot létesít, aki termék, illetve szolgáltatás beszerzésről vagy értékesítésről számlát kíván kibocsátani vagy befogadni. Az állami adóhatóságnál lehet Közöségi adószámot igényelni. A Magyarországon kiadott közösségi adószámok az országot azonosító "HU" kódból, valamint az adószám 8 jegyű törzsszámából állnak (pl. HU12345678).
- *Utalási adatok:* A megszokott utalási adatok megadása (bank neve, bank címe, bankszámlaszám) mellett a további információkat kötelező még feltüntetni:
 - *IBAN szám:* A számlakibocsátónak EU-n belüli számlázása esetén a számlán az IBAN bankszámlaszámot is fel kell tüntetnie. Az Európai Unió tagállamaiban 2002-től került bevezetésre az IBAN (International Bank Account Number), ami egy egységes felépítésű nemzetközi bankszámlaszám. Az IBAN használata elősegíti az Európán belüli nemzetközi fizetési forgalom gyors, pontos, és hatékony lebonyolítását, csökkentve az ügyletek résztvevőinek banki költségeit.
 - *BIC/SWIFT kód:* Továbbá célszerű a számlán megjeleníteni a számlavezető bank SWIFT (BIC) kódját, amely szintén az EU tagországok közötti átuta-

lások gyors és költséghatékony végrehajtásához nyújt segítséget. A bankok a SWIFT kódjaikat általában a hivatalos weboldalaikon teszik közzé.

- *Pénznem:* Deviza számla kiállítható bármely konvertibilis pénznemben³⁷.
- *Áfa:* A külföldi ügyfél általánosságban nem tartozik az áfatörvény hatálya alá, tehát a számukra történő számlázás során nem kell áfát felszámítani - természetesen ez alól is vannak kivételek -. Európai Unión belüli megrendelő esetében a vevő a saját országa szerint megállapított áfát köteles bevallani és megfizetni. Ehhez azonban elengedhetetlen feltüntetni a számlán a másik fél közösségi adószámát, ellenkező esetben az adót akár rajtuk³⁸ is behajthatják.
- *Árfolyam:* A számlán az áthárított adót mindig fel kell tüntetni forintban kifejezve, abban az esetben is, ha az egyéb adatok külföldi pénznemben kifejezettek. A devizás számlák áfa-tartalmának forintra történő átszámításához kétféle árfolyamot használhatunk:
 - bármely, belföldön pénzváltási engedéllyel rendelkező hitelintézet által, deviza eladási árként jegyzett árfolyamot,
 - az MNB hivatalosan közzétett árfolyamát (az adóhatósághoz tett előzetes bejelentés alapján).
- *Kerekítés:* Általános kerekítési szabály szerint forintnál egész forintra, míg eurónál két tizedes jegyre kell kerekíteni.
- *Belföldi devizás számla:* Belföldi partnerek között létrejött áfa köteles ügylet esetében, ha a szerződésben meghatározott ellenérték külföldi pénznemben kifejezett, így a számla ugyan devizás számlának számít (valuta pénznemben kiállított), de ennek ellenére a belföldi adójogszabályok vonatkoznak rá.

Belföldi devizás számla kiállítására például akkor kerül sor, amikor belföldi számlalakibocsátó a belföldi partnernek irodabérlésről számlát állít ki külföldi pénznemben a szerződésben meghatározott díjról. Ekkor az ügylet belföldi partnerek között jön létre, és mivel bérbeadásról van szó, így ez a tranzakció áfa köteles.³⁹

³⁷ Konvertibilis pénznem alatt a Magyar Nemzeti Bank hivatalos devizaárfolyam alapján feltüntetett pénznemeket értjük.

³⁸ a belföldi adóalanyon vagy a termék értékesítőjén, a szolgáltatás nyújtóján

³⁹ <http://billzonehu.wordpress.com/2011/04/28/hogyan-allitsunk-ki-export-deviza-szamlat/> (letöltve: 2012. november 2.)

Ebben a fejezetben is megvizsgáljuk a számlázás sajátosságait adómentes tevékenység, egyenes adózás, illetve fordított adózás esetén. Majd kitérünk a láncügyletek, illetve a háromszögügyletek főbb jellemzőire.

5.1 ADÓMENTES TEVÉKENYSÉG ESETÉN

5.1.1 Közösségen belüli adómentes termékértékesítés

Közösségen belüli termékügyletek esetén a célország szerinti adóztatás elve érvényesül, így amennyiben közösségi áfaalanyok termékforgalmat bonyolítanak le egymással, a termék utáni áfát a beszerzési országban kell megfizetni, feltéve hogy az ügylet megfelel a közösségi termékügyletekre előírt 2006/112/EK HÉA-irányelvben megfogalmazottaknak.

A közösségi termékügyletek esetében két jogcímen történik az adóztatás, ugyanis egyaránt adóztatható tényállás keletkezik mind az értékesítői, mind a beszerzői oldalon. Ha magyarországi adóalany áll az értékesítői oldalon, akkor az áfatörvény 89. §-a alapján adómentes tevékenységről beszélünk, míg a beszerzői oldalon Közösségen belüli termékbeszerzésről van szó, ami jellemzően tényleges adófizetést von maga után. Igaz, hogy szorosan összekapcsolódik ez a két ügylet, de mégiscsak két külön ügyletről, tényállásról beszélhetünk. Tehát a megoldás abban rejlik, hogy az áfatörvény a közösségi termékértékesítést normál termékértékesítésként kezeli, de mivel biztosítani tudja a célország szerinti adóztatást, a közösségi termékértékesítésre vonatkozó adómértéket adómentességben határozza meg.

A Közösségen belüli termékértékesítés szabályai eltérnek attól függően, hogy a teljesítésre kötelezett adóalany, illetve annak megrendelője milyen áfa-státusszal rendelkezik.

- Elsőként, ha két normál áfaalany áll egymással szemben, mindkét áfaalanynak közösségi adószámmal kellene rendelkeznie ahhoz, hogy adómentes értékesítésről beszélhessünk. Ha a vevő nem rendelkezik közösségi adószámmal, a magyar értékesítő nem számlázhatja ilyen jogcímen adómentesen a termékét. Itt azonban azt is figyelembe kell venni, hogy vannak olyan uniós tagállamok, ahol az adószám (áfa-szám) egyben a közösségi adószám is. A vevő közösségi adószámát szerepeltetni kell a számlán is.
- A második eset az, ha a normál belföldi áfaalany olyan adóalanynak értékesít, amely nem kötelezett adófizetésre Közösségen belüli termékbeszerzés után. Ez a

következő esetekben lehetséges: az illetősége szerinti tagállamban alanyi adómentességnek megfelelő mentességben részesül, vagy nem adóalany jogi személy, vagy csak adólevonásra nem jogosító tevékenységet végez, vagy mezőgazdasági különös adózási módban adózik az adóalany (vagy nem adóalany jogi személy). Azonban a normál belföldi adóalany csak akkor tudja értékesíteni a termékét ezeknek az adóalanyoknak közösségi adómentes értékesítés keretében, ha ezen beszerzőknek adófizetési kötelezettségük van. Ezen adóalanyok meg csak akkor lesznek adófizetésre kötelezettek a közösségi termékbeszerzéseik után, ha ezek összege eléri vagy meghaladja az illetőségének tagállama szerint megállapított határértéket (ami nálunk 10 ezer euró), vagy ha nyilatkoznak a tagállam adóhatóságának, hogy adófizetésre kötelezetté kívánnak válni a közösségi beszerzések után.

Tehát Közösségen belüli adómentes termékértékesítésről akkor beszélünk, amikor a belföldi adóalany egy Magyarországtól eltérő tagállamban nyilvántartásba vett, ott közösségi adószámmal rendelkező, a saját országában - Közösségen belüli beszerzés címén - adófizetésre kötelezett adóalany vagy nem adóalany jogi személy részére olyan termékértékesítést hajt végre, amely során a terméket igazoltan más tagállamba fuvarozzák.

A Közösségen belüli adómentesség fogalma nem azonos az adólevonásra nem jogosító adómentességgel, mivel a Közösségen belüli termékértékesítéshez kapcsolódóan belföldön esetlegesen felmerült beszerzésekben foglalt adó - a levonás egyéb feltételeinek fennállása esetén - levonható.

Az adómentes közösségi termékértékesítés feltételei az áfatörvény 89. §-ának (1) bekezdése alapján:

- a vevő más tagállamban közösségi adószámmal rendelkező adóalany legyen;
- a termék az értékesítés következményeként igazoltan más tagállamba - de a Közösség területére - jusson el;
- a más tagállamba történő elfuvarozás vagy más módon történő eljuttatás tényének megfelelő igazolása megtörténjen.

A kiszállításhoz az adóhatóság az adóalany bármely hitelt érdemlő igazolását elfogadja, azonban ha a kiszállítás nem megfelelően igazolt, akkor az adómentességet az adóalany nem tudja érvényesíteni. Az ügylethez kapcsolódó igazolás származhat a felektől és/vagy a felektől különböző harmadik személytől is. Természetesen a felektől független, harmadik személytől kapott igazolás bizonyító ereje nagyobb. A kivitel hitelt érdemlő iga-

zolása alapvetően a CMR-fuvarokmány, ha a mögöttes jogszabály⁴⁰ a fuvarokmány kiállítását kötelezővé vagy lehetővé teszi. Amikor fuvarokmány kiállítására nincs lehetőség, - mert például az eladó saját fuvareszközével viszi ki a terméket a másik tagállamba – más hitelt érdemlő igazolás is szóba jöhet. Az igazolás mellett azonban szükség van a címzett átvételt igazoló nyilatkozatára is, hogy hitelt érdemlően bebizonyosodjon, a terméket nem csak feladták, hanem a fuvarozás be is fejeződött. Így teljesül az áfatörvény azon feltétele, hogy a termék igazoltan a másik tagállamba átkerüljön.

Adómentes Közösségen belüli termékértékesítés esetén az adókötelezettség az értékesítésről kiállított számla (vagy egyéb a gazdasági eseményt hitelesen dokumentáló bizonylat) kibocsátásának napján, de legkésőbb tárgy hónapot követő hónap 15-én keletkezik. Mivel adómentes tevékenységről van szó, így az adókötelezettség az ügyletnek az áfa-bevallásban valamint az összesítő nyilatkozatban való szerepeltetését jelenti.

Érdekesség, hogy az áfatörvény az adómentesség feltételei között nem írja elő, hogy az eladónak közösségi adószámmal kell rendelkeznie, míg az adózás rendjéről szóló törvény 22. §-ának (1) bekezdése alapján Közösségen belüli adómentes termékértékesítés csak közösségi adószám birtokában, a kereskedelmi kapcsolat bejelentésével gyakorolható. A hivatalos álláspont azonban az, hogy ha hitelt érdemlően bizonyítható, hogy a tranzakciók után az adót a célországban megfizették, Közösségen belüli termékértékesítésről van szó. Az összesítő nyilatkozatot ilyenkor is be kell nyújtani, és ezzel egyidejűleg közösségi adószámot is szükséges igényelni. (Farkas, 2012b)

5.1.2 Közösség területén kívüli adómentes termékértékesítés

Miután az előzőekben megvizsgáltuk a Közösségen belüli termékértékesítést, ebben az alfejezetben a Közösség területén kívülre történő termékértékesítést, az arra vonatkozó szabályozásokat és törvényi előírásokat mutatjuk be. Az áfatörvény 98. §-a alapján a Közösség területén kívülre történő termékértékesítés a következő feltételek együttes teljesítése esetén jár adómentes levonási joggal:

- az értékesített terméket a teljesítés napját követő 90 napon belül ki kell léptetni a Közösség területén kívülre, amelynek tényét a vámhatóság, illetve egyéb kiléptető hatóság igazol,

⁴⁰ például a „Nemzetközi Közúti Árufuvarozási Szerződésről” szóló, Genfben, az 1956. május 19-én kelt Egyezmény kihirdetéséről szóló 1971. évi 3. törvényerejű rendelet

- az értékesített terméket az értékesítés és a kiléptetés között - a kipróbálás és a próbagyártás kivételével - nem lehet használni vagy hasznosítani,
- ha a terméket a beszerző fuvarozza, fuvaroztatja el, nem lehet belföldön letelepedett adóalany.

Ha a terméket maga a beszerző fuvarozza el és ez a termék hajó, turista repülőgép vagy magánhasználatra szolgáló közlekedési eszköz, vagy ezek üzemeltetéséhez szükséges termék, nem alkalmazható az adómentesség.

Amennyiben a vásárolt terméket a külföldi utas⁴¹ a személyi vagy útipoggyászában a Közösség területén kívülre viszi, eleve adómentesen vásárolhat. Ha a vásárlása során áfát számítanak fel, akkor az áfa visszatérítése illeti meg (bizonyos feltételek teljesülése mellett). A külföldi utas beszerzésére vonatkozó adómentesség, illetve az áfa visszatérítéshez követelmény, hogy a termékértékesítés adóval számított összellenértéke haladja meg a 175 eurónak megfelelő forintösszeget⁴² és hogy a vámhatóság formanyomtatványon igazolja, hogy a termék a Közösség területét elhagyta. Az adómentesség érvényesítése érdekében a termék értékesítőjének a számlakibocsátás mellett az adó-visszaigénylő lap kitöltéséről is gondoskodnia kell.

Ha a Közösség területén kívülre a termékértékesítés során a terméket a beszerző fuvarozza/fuvaroztatja és a beszerző közhasznú tevékenységet végző személy, szervezet, az adómentesség csak akkor érvényesíthető, ha az adott szervezet igazolni tudja, hogy az értékesített terméket a Közösség területén kívül végzett humanitárius, karitatív vagy oktatási tevékenységhez használja. Ha a termék fuvarozása az értékesítéssel egyidejűleg nem történik meg, az adómentességet adó-visszatérítés formájában lehet érvényesíteni.

Természetesen a termékértékesítés mellett, a Közösség területén kívüli szolgáltatásnyújtásokra is vonatkozik az adólevonással járó adómentesség, a termékértékesítéshez hasonló feltételek teljesülése mellett.

⁴¹ Az a természetes személy, aki Közösség egyetlen tagállamának sem állampolgára, és nem jogosult a Közösség egyetlen tagállamában sem állandó tartózkodásra, továbbá az, aki a Közösség valamely tagállamának állampolgára ugyan, de lakóhelye a Közösség területén kívül van.

⁴² A tárgyévet megelőző év október első munkanapján érvényes MNB által közzétett hivatalos devizaárfolyamon átszámolva

5.2 EGYENES ADÓZÁS ESETÉN

Az előző fejezetben felsoroltuk azokat az eseteket, hogy mikor számít adómentesnek a Közösségen belüli, illetve a Közösség területén kívüli termékértékesítés. Értelemszerűen, amikor az értékesítésre nem vonatkoznak a már említett kritériumok (melyek alapján az ügylet adómentes), akkor adófizetési kötelezettség áll fenn.

A számlázásra vonatkozó különleges szabályok alapján, ha az adóalany az adott ügylet teljesítésével legközvetlenebbül érintett gazdasági célú letelepedési helye (ennek hiányában lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye) belföldön található, akkor az adóalany egyaránt köteles számla kibocsátásáról gondoskodni belföldön kívül, a Közösség területén, illetve harmadik államban teljesített termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás esetében.

A belföldön kívül, a Közösség területén teljesített termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás esetében a számlakibocsátási kötelezettség keletkezésének további törvényi feltétele, hogy az adófizetésre kötelezett a termék beszerzője, illetve a szolgáltatás igénybevevője legyen.⁴³

Amennyiben a fenti esetekben az adóalanyt számlakiállítási kötelezettség terheli, úgy a külföldön teljesített termékértékesítésről, szolgáltatásnyújtásról kibocsátott számlán fel kell tüntetni az „Áfatörvény területi hatályán kívüli” kitételt. Ezen felül amennyiben az adó fizetésére a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője a kötelezett, erre a tényre is utalni kell.⁴⁴

2012-től változott a külföldön teljesített ügyletről történő kötelező számlakibocsátás szabályozása. A 2011. december 31-ig hatályos, vonatkozó előírások értelmében az áfatörvény területi hatálya alá nem tartozó ügyletekről csak abban az esetben volt kötelező a számla kibocsátása, amennyiben a termékértékesítő, szolgáltatásnyújtó adóalany kizárólag belföldön volt letelepedett. Ez a szabályozás azonban nem fedte le azon esetkört, amikor a más tagállamban teljesült ügylet teljesítésével ugyan az adóalany belföldi letelepedettsége volt a legközvetlenebbül érintett, viszont az adóalany belföldön kívül máshol – de nem az általa teljesített ügylet teljesítési helye szerinti tagállamban, vagy harmadik államban – is letelepedettnek minősült.

A módosítás értelmében – figyelembe véve a 2013. január 1-jétől átültetendő 2010/45/EU tanácsi irányelv előírásait is – belföldi számla kibocsátásának kötelezettségét

⁴³ áfatörvény 159. § (2) bekezdés c-d) pontjai

⁴⁴ áfatörvény 169. § d) és k) pontok és 176. § (2) bekezdés b) pont

írja elő a törvény a belföldi és a külföldi letelepedettségi (területi hatály alá nem tartozó) esetben is.⁴⁵ (Füredi-Fülöp et al, 2012)

5.3 FORDÍTOTT ADÓZÁS ESETÉN

Külföldre történő számlázás esetében, nem értelmezhető a fordított adózás, mivel a fordított áfázás csak abban az esetben kerülhet alkalmazásra, ha az ügylet teljesítésében érintett felek mindegyike belföldön nyilvántartásba vett adóalany, valamint egyik félnek sincs olyan jogállása, amely alapján tőle adó fizetése ne lenne követelhető az áfatörvény 142.§-ának (3) bekezdése alapján. Ennek megfelelően, ha egy ügyletben szereplő egyik (vagy mindkét) fél külföldi illetőségű, akkor a számla nem állítható ki a fordított adózás szabályai alapján.⁴⁶

5.4 LÁNCÜGYLETEK ÉS HÁROMSZÖGÜGYLETEK

5.4.1 Láncügyletek

Az áfatörvény 27. §-a alapján láncügyletről abban az esetben beszélhetünk, ha ugyanaz a termék egymást követően egynél több (azaz legalább kettő) értékesítés tárgya úgy, hogy a termék elszállítása közvetlenül az első értékesítőtől a végső beszerzőhöz történik. (Farkas, 2012a)

5.4.1.1 A láncügyletek teljesítési helyének meghatározása

A láncügyletek minősítésénél elsődleges feladat az ügylet teljesítési helyének meghatározása, ugyanis azt, hogy egy adott ügyletre melyik ország forgalmiadó-szabályai vonatkoznak a teljesítési helyre vonatkozó szabályok mutatják meg. Amennyiben például egy adott ügylet teljesítési helye Magyarország területére esik, akkor az ügyletre a magyar áfatörvény szabályai vonatkoznak. A külföldi teljesítési helyű ügyletekre a teljesítés országa szerinti áfa szabályok érvényesek (ekkor a magyar áfatörvény szabályai nem alkalmazhatóak).

Az áfatörvény 26. §-a alapján – minden olyan termékértékesítés esetén, amely során a terméket feladják, vagy elfuvarozzák – a teljesítés helye az a hely, ahol a termék feladása megtörténik, illetve ahol a termék fuvarozása megkezdődik.

⁴⁵ áfatörvény 159. § (2) bekezdés c)-d) pont; Módtv. 125. §

⁴⁶ http://hvg.hu/ingatlan/20110921_forditott_afa (letöltve: 2012. október 21.)

A láncértékesítés során a termék elfuvarozása (feladása) biztos, hogy megtörténik. Az ügylet specialitása abban rejlik, hogy míg az ügylet során legalább kettő (vagy annál több) értékesítés zajlik, addig minden esetben csupán egyetlen fuvarozás (feladás) valósul meg. Ez azt jelenti, hogy csak egyetlen ügyletre alkalmazandó az áfatörvény 26. §-ának azon szabálya, amely szerint a fuvarozással (feladással) érintett termékértékesítések teljesítési helye megegyezik a fuvarozás megkezdésének helyével. Tehát főszabály szerint a termékértékesítés a feladás helyének, a fuvarozás indulási helyének országában számít teljesítettnek, azaz ott keletkezik adófizetési kötelezettség.

Abban az esetben, ha a termék értékesítésére a fuvarozás indulási helyétől (a feladástól) a célállomásra való megérkezésig többször is sor kerül, a teljesítés helyének megállapítására alkalmazandó szabályozás jóval összetettebb. Ezek alapján meg kell vizsgálni a láncban található további értékesítések – ún. nem fuvarozásos értékesítések – teljesítési helyét is. A nem fuvarozásos értékesítések teljesítési helye a vizsgált értékesítés láncban elfoglalt helye alapján határozható meg annak függvényében, hogy a láncban megelőzi, vagy követi az ún. fuvarozásos értékesítést. Az áfatörvény 27. § (3) bekezdés a) pontja alapján a lánc azon értékesítése, amelyik megelőzi a fuvarozásos értékesítést szintén a fuvarozás megkezdésének az országában minősül teljesítettnek. Ugyanakkor az áfatörvény 27. § (3) bekezdés b) pontja szerint, ha a láncban a fuvarozásos értékesítést követő értékesítés található, akkor ez esetben annak teljesítési helye a rendeltetés országa lesz.

5.4.1.2 A fuvarozásos értékesítés

A láncügyletek esetében először is meg kell állapítani, hogy az ügylet során melyik értékesítés tekinthető fuvarozásos értékesítésnek. Ez az ügylet, mint már említettük ott minősül teljesítettnek, ahol a termék fuvarozása megkezdődik (feladása megtörténik). Az áfatörvény alapján az számít a láncban fuvarozásos értékesítésnek, amely értékesítésben a fuvarozást saját nevében végző szereplő számlázási félként megjelenik.

- Ha a láncban az első értékesítő vállalta a fuvarozást, akkor a fuvarozásos értékesítés számít az első értékesítésnek. Az ügylet során számlázási félként az első értékesítő jelenik meg. Ez esetben, a láncban minden további értékesítésre fuvarozásos értékesítést követő értékesítésként kell tekinteni, így minden további értékesítés teljesítési helye a rendeltetés országa lesz.
- Abban az esetben, ha a lánc utolsó szereplője (azaz a végső beszerző) vállalta a fuvarozást, akkor a fuvarozásos értékesítés ahhoz az ügyletkezdéshez kapcsolódik, amely-

ben a végső beszerző a számlázási fél. A végső beszerző a lánc során csak egyetlen ügyletben jelenik meg. Ekkor a fuvarozásos értékesítés a lánc utolsó értékesítése lesz, melynek teljesítési helye az a hely, ahol a termék fuvarozása megkezdődik (feladása megtörténik). Ekkor a láncban minden más értékesítés megelőzi a fuvarozásos értékesítést, így az összes többi értékesítés teljesítési helye is a fuvarozás megkezdésének országa.

- Az is előfordulhat, hogy a láncügylet közbenső résztvevője fuvaroz (fuvaroztat), vagyis olyan személy, aki egyszerre két értékesítésben is részt vesz. Ebben az esetben el kell dönteni, hogy a fuvarozást a közbenső adóalany, mint vevő, vagy mint eladó végzi. Ha a fuvarozást, mint vevő végzi, akkor a fuvarozás az általa igénybevett (a felé számlázott) értékesítéshez kapcsolódik, így ez az értékesítés az indulás helyén adózik. Abban az esetben, ha a közbenső résztvevő eladóként fuvaroz, akkor az általa teljesített értékesítés adózik ezen a helyen (a közbenső országban). Főszabály szerint a közbenső tag vételéhez kapcsolódóan történik a fuvarozás (fuvaroztatás). A közbenső szereplő akkor nem minősül vevőként fuvarozónak (fuvaroztatónak), ha bizonyítja, hogy a termék fuvarozását, mint értékesítő végzi. Ez bizonyítható a felek közti megállapodással, az adóalany erre utaló, az eladónak tett nyilatkozatával, és az ügylet során belföldi adószám használatával. A láncügylet többi szereplője által véghezvitt értékesítések teljesítési helyét az alapján kell meghatározni, hogy a fuvarozást megelőző, vagy az azt követő értékesítésről van-e szó. Az ügylet teljesítési helyét a megelőző értékesítés esetén az indulás, az azt követő értékesítésnél pedig a rendeltetés helye határozza meg.

5.4.1.3 A láncügyletek során alkalmazandó adómérték megállapítása

A fentiek során megállapítottuk, hogy melyik országok forgalmi adószabályait kell alkalmazni az egyes értékesítésekre. Továbbá tisztázni kell azt is, hogy a számlázás során a teljesítési helyek megállapítását követően milyen szabályok szerint kell eljárni, milyen adómértéket kell alkalmazni.

Ha a láncban szereplő valamelyik értékesítés teljesítési helye külföld:

Azon értékesítések, amelyek teljesítési helye külföld, nem tartoznak a magyar áfa-törvény hatálya alá, ezeket nevezzük az áfatörvény területi hatályán kívüli ügyleteknek. Ha egy magyar gazdálkodó az áfatörvény területi hatályán kívüli értékesítést teljesít, akkor az ő feladata, hogy utánajárjon annak, hogy esetleg a teljesítés országában van-e áfa

szempontjából bejelentkezési kötelezettsége, illetve terheli-e ott bármilyen egyéb áfa kötelezettség.

Ha a láncban szereplő valamelyik értékesítés teljesítési helye belföld:

Azon értékesítés esetén, amely a magyar áfatörvény hatálya alá esik meg kell állapítani, hogy milyen áfa mértéket kell alkalmazni a számla kiállítása során. Először is azt kell megvizsgálni, hogy a teljesítés esetén találunk-e bármilyen, az áfatörvényben szabályozott adómentességi kategóriát. Ha igen, akkor az értékesítést áfa felszámítása nélkül kell ki-számlázni.

Viszont, ha a láncban olyan értékesítési pontot vizsgálunk, amely esetében az áfatörvény alapján nem állapítható meg adómentesség, akkor az áfatörvény szerinti 27%, 18%, vagy 5%-os adókulcsot indokolt alkalmazni a számlázás során. (Farkas, 2012a)

5.4.2 Háromszög ügyletek

Háromszögügyletnek nevezzük azon értékesítéseket, amelyeknek három szereplője („C” – beszerző, „B” – közbenső vevő, „A” – eladó) eltérő tagállamban nyilvántartásba vett, közösségi adószámmal rendelkező adóalany. Az ügylet lényege, hogy, az egyik tagország adózója („C”) részére egy másik tagállamban nyilvántartásba vett adózó („B”), mint közbenső vevő végez termékértékesítést úgy, hogy a terméket egy harmadik közösségi országból („A”) szerzi be. Ezen ügyletekre speciális szabályok vonatkoznak. A háromszög-ügylet a láncügyletkezést képest adminisztrációs könnyítést biztosít a feleknek. A terméket közvetlenül az „A” tagországból a „C” tagországába juttatják el, amely így a közbenső vevő tagországán nem halad keresztül. A közbenső vevő kettős szerepet tölt be az ügyletben, mivel egyrészt termékbeszerzést valósít meg „A” tagország adózójától (az „A” tagország adózója „B” közbenső vevő részére termékértékesítést teljesít) , másrészt termékértékesítést hajt végre „C” tagország adózója felé (a „C” tagország adózója termékbeszerzést valósít meg „B” közbenső vevőtől).

A háromszögügyletre vonatkozó speciális áfa-szabály alapján „B” ország adózójának - annak ellenére, hogy „C” országban értékesít - nem kell sem az „A”, sem a „C” országban, mint adóalanyként bejelentkeznie –, hanem az adókötelezettséget helyette a „C” – beszerző teljesíti a saját tagállamában. A „B” adózó, akkor mentesül az adófizetési kötelezettség alól, ha a „B” országában kiadott összesítő nyilatkozatában szerepelteti, hogy az ügyletben közbenső vevőként járt el, valamint a számlában, utal arra, hogy az ügylet utáni adókötelezettséget „C” adózó teljesíti.

6. NÉHÁNY ÉRDEKES SZÁMLÁZÁSI ESET

6.1 SZÁMLÁZÁS MEGHIÚSULT ÜGYLET ESETÉN

Egy vállalat még 2009-ben bocsátott ki ingatlan vételárról előlegszámlát, amelynek az áfa tartalma 20% volt. Az ügylet megghiúsulása miatt most a vevő visszakéri a befizetett összeget.

A vállalat az előlegről kiállított számláról érvénytelenítő számlát bocsátott ki, teljesítési időpontként az eredeti ügylet teljesítési időpontját tüntette fel. A korrekciós számlán a teljesítéskor érvényes adómértéket alkalmazta. Az előleg megghiúsulását abban az áfa bevallási időszakban jelentette meg, amikor már a korrekciós bizonylat a vevője, szolgáltatás igénybevevője rendelkezésére állt.

A vállalat nem minden esetben járt el a jogszabályoknak megfelelően. Ha előleg megfizetését követően bekövetkező változások eredményeként megghiúsul az ügylet, az előleg visszafizetésére kerül sor. Ekkor az áfatörvény 77.§-ának (2) bekezdése alapján az előleg visszafizetésével az adó alapja utólag nullára fog csökkenni. Az áfatörvény 78.§-ának (1) bekezdése alapján az előleg visszafizetésénél gondoskodnia kell a kötelezettnek az ügylet teljesítését igazoló számla érvénytelenítéséről (ha az előleg teljes összegét visszafizetik). Ebben az esetben az ügyletet előleggel biztosították, így az előlegről kiállított számláról nem szabad érvénytelenítő számlát kiállítani. Azaz amennyiben az alapügyletről kötött szerződést felbontják a felek, az esetlegesen fizetett előlegről kiállított számlát nem lehet sztorizálni, mivel az áfatörvény 59. §-a alapján előleg fizetése esetén a teljesítés időpontja az előleg tényleges átvételének, jóváírásának napja. És mivel az átvétel, jóváírás fizikailag már megtörtént, így ezt nem lehet meg nem történtté tenni. Ezért, ha az előleggel biztosított ügylet megghiúsul, attól az előleg fizetése nem hiúsulhat meg, hiszen fizikailag már teljesült, ezért az előleg fizetése minden esetben teljesítettnek minősül, annak tényleges átvételét, jóváírását követő megghiúsulása fogalmilag kizárt. Ezért, amennyiben az előleggel biztosított ügylet megghiúsul, nullára történő számlahelyesbítést kell végrehajtani. Tehát ez esetben nem érvénytelenítő, hanem módosító számlát kell kiállítani.

A módosító számla teljesítési időpontjaként mindig az eredeti (helyesbített) ügylet teljesítési időpontját, vagyis az előleg átvételének, jóváírásának a napját kell szerepeltetni a módosító számlán, szóval ebben az esetben helyesen jártak el.

Az alkalmazandó adómértékre vonatkozóan az áfatörvény egyértelmű rendelkezést ad: főszabály szerint a fizetendő adó megállapítására a teljesítéskor érvényes adómértéket kell alkalmazni. Ez alól többek között kivételt képez az előleg fizetésének esete, ugyanis ebben az esetben a fizetendő adó megállapításakor érvényes adómértéket kötelező alkalmazni.

Az előleg visszafizetése esetén (mivel az előleg átvétele teljesítési időpontnak minősül az áfatörvény alkalmazásában) a teljesítés meghiúsulása miatt kiállított módosító számlában szereplő adómértéknek azonosnak kell lennie az átvételkor felszámított adó mértékével – amely ebben a példában 20 % volt -, még akkor is, ha az ügylet tárgyának adójogi megítélése, vagy a felszámítandó adó mértéke törvénymódosítás miatt az eltelt időszak alatt változott.

Az áfatörvény 77.§-a szerinti adóalap csökkentést eredményező esetekben - így a teljesítés hiányában történő előleg fizetés esetén is - a bevallott adót csökkentő tételt azon bevallási időszakról benyújtott bevallásában veheti figyelembe az adóalany, amikor a korrekciós bizonylat a vevője, szolgáltatás igénybevevője rendelkezésére áll.⁴⁷

6.2 EGYENES ÁFÁVAL SZÁMLÁZOTT SZOLGÁLTATÁS

Egy kft építőipari tevékenységet végez, és alvállalkozóként dolgozik egy fővállalkozónak. A kft a fordított áfa szabályai szerint állítja ki az áfát, hiszen amin dolgoznak, építési engedély köteles. Azonban a fővállalkozó – aki szintén kiszámlázza az általa az építkezés során nyújtott szolgáltatásokat – az egyik számlát egyenes áfa tartalommal állította ki. A számla befogadója pedig véletlenül befogadta ezt, kifizette és az áfa tartalmát levonásba is helyezte. Egy áfa ellenőrzés folyamán ezt az adóhatóság észlelte, és a számla kijavíttatása mellett megállapította az egyenes áfa összegét adóhiányként és adóbírság alapjaként.

Ebben az esetben a számla befogadójának viselnie kell a tévedésből eredő következményeket, ugyanis a NAV jogosan állapította meg a helytelenül kiállított számla alapján az adóhiányt, mivel az áfa levonásával jogosulatlanul éltek vissza.

6.3 FORDÍTOTT ÁFÁRA VONATKOZÓ ESET

Egy kft - amely faipari munkát végez (faszerkezetes épületek tervezése, kivitelezése) - egyik megrendelője nyilatkozott, hogy az elvégzendő munka engedélyköteles építési be-

⁴⁷ áfatörvény 78.§ (3) bekezdés a) pont

ruházás lesz, ezért a számlát fordított áfa szerint kérik kiállítani úgy, hogy az elvállalt épület kivitelezésének anyagrészét egyenes áfásan (mivel ez termékértékesítés), a munkadíj részét pedig a fordított áfa szabályai szerint.

Ez az elképzelés és számlázási technika nem állja meg a helyét a hatályos jogszabályok alapján, mivel a kft a munka elvégzéséért teljes összegben állapodott meg. Amennyiben a munka engedélyköteles épülethez kapcsolódik, akkor fordítottan kell számlázni, ha ebben az összegben nem az anyagköltség a meghatározó, hanem az adott építési - szerelési tevékenység, hiszen az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 70. § (1) b) pontjával, amely szerint „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, így különösen: a bizománnyal, egyéb közvetítéssel, csomagolással, fuvarozással és biztosítással összefüggő díjak és költségek.”

A fő tevékenységhez járulékosan kapcsolódó költségek ennek értelmében az adóalap részét képezik, ezért a számlát nem lehet megbontani.

6.4 SZÁMLÁZÁS ÉS ADÓZÁS LÁNCÉRTÉKESÍTÉS ESETÉN

Egy ciprusi társaság Távol-Keletről rendelt terméket, melyet az Európai Unióba Románián keresztül léptetett be, és innen került az áru a magyar végső megrendelőhöz. A ciprusi társaság az importőr, és adómentesen számlázza le a terméket a magyar kereskedőnek. A magyar kereskedő pedig a végső felhasználó felé belföldi áfával számláz.

Ez az eset akkor felel meg a jogszabályi előírásoknak, ha a ciprusi társaság bejelentkezett adóalanynak Romániában. Mivel az áru mozgása a következő: Távol-Kelet – Románia – Magyarország (végső megrendelő), a számlázás az alábbi sorrendben történt: A távol-keleti cég egy ciprusi társaság részére számlázott, majd e ciprusi cég a magyar kereskedő részére, és ezen magyar kereskedő számlázza ki a terméket a végső magyar megrendelő számára. Így a fuvar indulásának a helye Romániában van, és a ciprusi társaság kizárólag a román adószámán keresztül számlázhat adómentesen ez esetben a magyar kereskedőnek, aki pedig Közösségen belüli beszerzést fog végrehajtani. A magyar kereskedőnek meg belföldi áfával kell számláznia a végső megrendelő felé.

6.5 HÁROMSZÖGÜGYLET

Háromszögügylet esetén magyarországi partner (A) értékesít osztrák partnernek (B), aki továbbértékesíti az árut szerb partnerének (C), az áru kiszállítása pedig közvetlenül történik „A”-ból „C”-be.

Ekkor, ha „A” fuvarozik és az export vámhatóság felé történő lejelentését is ő végzi, azaz az elektronikus EV az ő nevére szól és a kiléptetés 90 napon belül megtörténik, ebben az esetben „A” áfa hatályán kívüli adómentes számlát állított ki „B” részére.

A láncügyletek esetén az adómentes termékértékesítés csak akkor illeti meg a láncügylet valamelyik szereplőjét, ha a Közösségi adómentes értékesítés, vagy a Közösségen kívüli adómentes értékesítés valamennyi feltétele teljesül. Az olyan ügyletek esetében, amikor a láncügylet valamely értékesítésével egyúttal egy export ügylet is megvalósul, figyelembe kell venni azt, hogy az adómentesség minden esetben az exportőrt illeti meg, tehát neki kell igazolnia az adómentesség feltételeinek teljesítését. A termékexport során az adójogi és a vámjogi exportáló személye elválhat egymástól. Az áfatörvény vonatkozásában az exportáló mindig az a személy (szervezet), aki a harmadik országbeli személy (szervezet) felé teljesíti a termékértékesítést, ugyanakkor nem biztos, hogy a vámhatóságtól a vámjogi kiléptetést is ez a személy (szervezet) kéri. Ez azonban nem akadályozza az adómentesség igazolásának, hiszen a kiléptetést igazoló okmányokon, a kereskedelmi szerződéseken az áru beazonosítására, a beszerző és az eladó azonosítására vonatkozóan egyértelmű adatok szerepelnek.

Az áfatörvény 98. §-ának (1) bekezdése szerint: „Mentes az adó alól a belföldön küldeményként feladott vagy belföldről fuvarozott termék értékesítése a Közösség területén kívülre, feltéve, hogy a termék küldeménykénti feladását vagy fuvarozását az értékesítő maga vagy - javára - más végzi”

Tehát ha „A” fuvarozik és az export vám felé történő lejelentését is ő végzi, azaz az elektronikus „EV” az ő nevére szól és a kiléptetés 90 napon belül megtörténik, ebben az esetben az Áfa törvény 98. §-a szerinti adómentes értékesítésről állít ki számlát a „B” részére. Ekkor a „B” az export ügyletben beszerzőként jár el.

6.6 DEVIZÁBAN KIÁLLÍTOTT SZÁMLA JAVÍTÁSA

Két cég („X” és „Y”) között egy olyan szerződés jött létre, amelyben a felek megállapodtak, hogy az Áfa tv. 58. §-a alapján állítják ki a számlát. A fizetési határidő a számla keltét követő 60. nap, a devizanem euró. Az „X” cég azonban nem a szerződésnek megfelelően

számlázott és az Áfa tv. 55. §-a alapján állította ki a számlát „Y” részére. Az „Y” cég viszont csak az eredeti számla fizetési határideje után jelezte a problémát „X” cégnek és kérte a számla javítását a szerződésnek megfelelően. A javítás során a hibás számla kelte szerinti árfolyamot használták az áfa forintra történő átszámításánál és az új számla esetében is ezt az árfolyamot alkalmazták. A fizetési határidőnek az új bizonylat esetében szintén a számla keltét követő 60. napot alkalmazták.

Mivel az „X” társaság az áfatörvény 58. §-ának (1) bekezdése helyett - miszerint termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében, ha a felek részletfizetésben vagy határozott időre szóló elszámolásban állapodtak meg, teljesítés az ellenérték megtérítésének esedékessége, amelyre az adott részlet vagy elszámolás vonatkozik – ún. „klasszikus” számlát állított ki, az „X” cég számláján a teljesítési és a fizetési határidőnek egy napra kellett volna esnie.

A devizás ügyletek kezelését az áfatörvény és a számviteli törvény más elveken határozza meg. Ugyanis számviteli szempontból az a fő, hogy egy gazdasági esemény a számviteli elveknek megfelelően kerüljön kimutatásra, áfa szempontból pedig az államháztartás felé történő elszámoláshoz szükséges megfelelő forint árfolyam meghatározása fontos. Egy ügylet az áfa szempontjából akkor minősül devizásnak, ha a felek kifejezetten devizában állapodnak meg, ugyanis ekkor az ügylet ellenértéke devizában pontosan megállapítható, viszont a deviza árfolyamától jelentős mértékben függ a forintértéke. Devizás megállapodás esetén azonban kötelező a devizás számla kibocsátása. A devizás számlán az adóalapot csak devizában, az adó összegét devizában és forintban is fel kell tüntetni, azonban az árfolyam megjelenítése nem kötelező. Főszabály szerint, az alkalmazandó árfolyam a teljesítés napján⁴⁸ érvényes árfolyam.

A főszabály azonban nem alkalmazható akkor, amikor határozott időre szóló elszámolásban állapodtak meg a vevővel, mint a jelen esetben. Ugyanis ekkor a számlán szerepeltetendő teljesítési időpont megegyezik a fizetési határidővel, amely időpontot általában megelőzi a számla kiállításának dátuma, azaz a számla elkészítésekor még nem ismert a teljesítéskor érvényes árfolyam. Így az áfatörvény 80. § (1) bekezdésének b) pontja alapján termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása, valamint termék Közösségen belüli beszerzése esetében, ha az adó alapja külföldi pénznemben kifejezett, a forintra történő átszámításkor a számla kibocsátásának napján érvényes árfolyamot kell alkalmazni.⁴⁹

⁴⁸ ha aznap nincs kihirdetett árfolyam, akkor a legutolsó ismert árfolyam az irányadó

⁴⁹ áfatörvény 58. §

A devizás számlák korrekciója esetén a korrekciót főszabály szerint az eredeti árfolyammal szükséges végrehajtani. Kivételt képez ez alól, ha a korrekció téves árfolyam alkalmazása miatt történik, ilyenkor természetesen a helyes árfolyam alkalmazandó. Szintén kivételt képez az Áfa tv. 58.§-a szerinti időszakai elszámolású ügylet, abban az esetben, ha valamilyen okból kevesebb összeg kiszámlázása történt, mint az adott időszakai teljesítés értéke. Az új elszámolás, új teljesítésnek minősül és önálló árfolyammal rendelkezik.

Így ha az ügylet teljesítése megghiúsul, a számlát érvényteleníteni kell, azaz a gazdasági esemény meg sem történik. Ebben az esetben a felek az ügylet megkötése előtt fennálló helyzetet állítják helyre, vagyis a hibás számla érvényét veszíti (érvénytelenítés).

Az alkalmazandó árfolyam az áfatörvény 80.§-a szerint a kiállítás napján érvényes árfolyam. A számla utólagos korrekciója esetén, két lehetőség közül kell eldönteni, hogy melyik árfolyam alkalmazása szükséges:

- Ha elszámolás történik és további fizetési kötelezettség keletkezik, akkor az ezen fizetési kötelezettségre vonatkozó határidő az új teljesítési időpont.
- Ha tévedés történt, akkor az eredeti árfolyammal kell korrigálni.

Az áfatörvény 170. §-ának (1) bekezdése rendelkezik a számlahelyesbítésre szolgáló, számlával egy tekintet alá eső okirat minimális adattartalmáról, viszont nem írja elő a teljesítési időpont feltüntetésének kötelezettségét. Ennek megfelelően a számlával egy tekintet alá eső okiratnak nincsen önálló teljesítési időpontja.

Tehát ebben az esetben az „X” cégnek az eredeti számla módosításához számlával egy tekintet alá eső okiratot kell kiállítania, amelyen a számla kelte az eredeti okiraton szereplő dátum, a teljesítés és a fizetési határidő dátuma pedig a számla keltét követő 60. nap.

7. ÖSSZEGZÉS

A vállalkozásoknak nagyon fontos tisztában lenniük azzal, hogy az egyes ügyleteikről hogyan is kellene a számlákat a törvényi előírásoknak megfelelően kibocsátaniuk. A helyes számlázáson kívül ismerniük kell a számviteli bizonylatokra vonatkozó egyéb szabályozásokat is. Természetesen nem csak kibocsátóként, hanem befogadóként is szükség van az előírások kielégítő ismeretére, amelyek a különböző bizonylatok/számlák befogadására, kezelésére, megőrzésére vonatkoznak. Mint a dolgozatból is kiderült, a számlázásra vonatkozó előírások olyan széleskörűek, hogy azok pontos ismerete, helyes alkalmazása viszonylag bonyolult feladat. Ebből kifolyólag az adóhatóság sokszor találkozik hibásan kibocsátott, illetve kezelt számlákkal.

Dolgozatunkban igyekeztünk összefoglalni melyek a legfontosabb szabályozások, törvényi előírások, amikkel feltétlenül tisztában kell lennie a vállalkozásoknak a számlázási tevékenységük során.

Belföldi termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén három fő számlázási esettel foglalkoztunk. Adómentes tevékenység esetén, ha a számla kibocsátója olyan adóalany, aki alanyi adómentes státusszal rendelkezik, a kibocsátott számláján nem tüntethet fel áthárított adót. Ebből következően a számlában egyértelműen utalni kell a mentességre, például az „alanyi adómentes” szövegrész felvezetésével. Ha az adott adóalany tevékenységének jellege miatt részesül adófizetési kötelezettség alóli mentességben, termékértékesítéseiről nem kötelező számlát kibocsátania, feltéve hogy gondoskodik nyugta kibocsátásáról. Egyenes adózás esetén alapesetben kötelező az adóalanynak számla kiállításáról gondoskodnia. A számlázás sajátossága fordított adózás esetén az, hogy a számlán fel kell tüntetni: „A számla fordított adózás hatálya alá tartozik, a vevő áfafizetésre kötelezett.” szöveget és így áfa felszámítása nélkül kell kiállítani.

Ha az adóalany az adott ügylet teljesítésével legközvetlenebbül érintett gazdasági célú letelepedési helye (ennek hiányában lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye) belföldön található, akkor az adóalany egyaránt köteles számla kibocsátásáról gondoskodni belföldön kívül, a Közösség területén, illetve harmadik államban teljesített termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás esetében is. A belföldön kívül, a Közösség területén teljesített termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás esetében a számlakibocsátási kötelezettség keletkezé-

sének további törvényi feltétele, hogy az adófizetésre kötelezett a termék beszerzője, illetve a szolgáltatás igénybevevője legyen.

Közösségen belüli, illetve Közösségen kívül termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás alapesetben adómentesnek minősül, így előbbi esetben nem kell feltüntetni a számlán az áfát, viszont a Közösségen kívüli értékesítés adólevonásra jogosít. A kivételek teljesülése esetén beszélhetünk az egyenes adózás esetéről. Ha az adóalanyt számlakiállítási kötelezettség terheli, úgy a külföldön teljesített termékértékesítésről, szolgáltatásnyújtásról kibocsátott számlán fel kell tüntetni az „Áfatörvény területi hatályán kívüli” kitételt. Ezen felül amennyiben az adó fizetésére a termék beszerzője, szolgáltatás igénybevevője a kötelezett, erre a tényre is utalni kell. Ezzel szemben fordított adózás külföldi termékértékesítés esetén nem értelmezhető, ugyanis annak feltétele, hogy az ügylet teljesítésében érintett felek mindegyike belföldön nyilvántartásba vett adóalany legyen.

IRODALOMJEGYZÉK

Szakirodalom

- Birher I. - Bodonyi M. - Sztanó I. - Vörös L. (2012): *A vállalkozások tevékenységének ellenőrzése*. SALDO Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Zrt. Budapest. pp. 213-238.
- Bokor Cs. – Farkas A. – Futó G. - Pölöskei P. – Szatmári L. - Szilovics Cs. (2012): *Adó 2012 magyarázatok*. PENTA UNIO Zrt. pp. 215-314.
- Füredi-Fülöp J. – Kántor B. – dr. Musinszi Z. – Paróczainé – Pál T. – Sisa K. – Tóth Zs. – Várkonyiné – Veress A. (2012): *A számvitel és az adózás aktuális kérdései 2012*. Pallas 70 Kft. - NovoSchool Kiadó, Budapest, pp. 174-175.
- Herich Gy. (2012): *Adó 2012 Teszt és Példatár*. pp. 265-348.
- Sztanó I. – Siklósi Á. – Pucsek J. – Blumné. (2012): *Vázlatok a mérlegképes könyvelők szóbeli vizsgáihoz – Számvitel-elemzés*. Perfekt Kiadó, Budapest, pp. 177-180.

Források

- Farkas A. (2012a): Láncügyletek az általános forgalmi adó rendszerében. *Adó*, XXVI. évfolyam 2012/8-9 szám pp. 40-44.
- Farkas A. (2012b): A közösségi termékügyletek és a közösségi vonatkozású szolgáltatások egyes szabályai az áfában. *Adó*, XXVI. évfolyam 2012/11 szám pp. 21-36.

Egyéb dokumentumok

HVG – Adó különszám 2012

Miniszterelnöki Hivatal (2012): *Tanulmány az elektronikus számlázás szélesebb körben való elterjesztéséről*

Nemzeti Adó- és Vámhivatal (2012): *A számla, nyugta kibocsátásának alapvető szabályai*

Nemzeti Adó- és Vámhivatal (2012): *Az általános szabályok szerint adózó áfaalanyoknak a közösségen belüli termékbeszerzéseik, szolgáltatás-igénybevételük, termékértékesítései, szolgáltatásnyújtásaik után teljesítendő áfakötelezettségének legfontosabb szabályai*

Nemzeti Adó- és Vámhivatal (2012): *Tevékenységet kezdő adóalany általános forgalmi adó kötelezettségének alapvető szabályai*

Jogsabályok

1952. évi III. törvény a polgári perrendtartásról

1978. évi IV. törvény a Büntető Törvénykönyvről

1995. évi CXVII. törvény a személyi jövedelemadóról

2000. évi C. törvény a számvitelről

2001. évi XXXV. törvény az elektronikus aláírásról

2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről

2004. évi CXL. törvény és egyes kapcsolódó törvények, valamint a miniszteri hatósági hatáskörök felülvizsgálatával összefüggő egyes törvények módosításáról

2007. évi CXXVII. törvény az általános forgalmi adóról

2011. évi CLXXIV. törvény a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló

13/2005. (X. 27.) IHM rendelet a papíralapú dokumentumokról elektronikus úton történő másolat készítésének szabályairól

24/1995. (XI. 22.) PM rendelet a számla, egyszerűsített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról

A Tanács 2006/112/EK irányelve, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről

Internetes források

<http://ado.hu/kerdesek/mutat/devizaban-kiallitott-szamla-javitasa-afa-tv-58> (letöltve: 2012. október 12)

<http://ado.hu/kerdesek/mutat/egyen-es-afa-val-szamlazott-szolgalatas> (letöltve: 2012. október 12)

<http://ado.hu/kerdesek/mutat/forditott-afa-2> (letöltve: 2012. október 12)

<http://ado.hu/kerdesek/mutat/haromszog-illetve-lancugyletekre-vonatkozo-kerdesek> (letöltve: 2012. október 12)

<http://ado.hu/kerdesek/mutat/szamlazas-es-adozas-lancertekezes-eseten> (letöltve: 2012. október 12)

<http://ado.hu/kerdesek/mutat/szamlazas-meghiusult-ugylet-eseten> (letöltve: 2012. október 12)

<http://ado.hu/rovatok/ado/a-teljesitest-megelozo-szamlazas> (letöltve: 2012. október 12)

<http://ado.hu/rovatok/ado/jovore-maskent-kell-szamlazni> (letöltve: 2012. szeptember 28.)

<http://ado.hu/rovatok/szamvitel/szamviteli-valtozasok-az-uj-adocsomagban> (letöltve: 2012. november 5.)

<http://billzonehu.wordpress.com/2011/04/28/hogyan-allitsunk-ki-export-deviza-szamlat/>
(letöltve: 2012. november 2.)

<http://billzonehu.wordpress.com/2011/07/06/szamlakiallitas-a-forditott-adozas-alapjan/>
(letöltve: 2012. november 1.)

http://hvg.hu/ingatlan/20110921_forditott_afa (letöltve: 2012. október 21.)

http://penzugysziget.hu/index.php?option=com_content&view=article&id=358&Itemid=144 (letöltve: 2012. október 2.)

<http://www.adoblog.hu/2009/03/03/szamlaval-egy-tekintet-ala-eso-okirat/> (letöltve: 2012. október 7.)

<http://www.adoforum.hu/a-szamlara-vonatkozó-szabalyok-cid46311/?wa=hk08> (letöltve: 2012. október 2.)

<http://www.axel-szamlazo-program.hu/cikkek-26-vtsz-szj-vagy-teszor-a-szamlan-fel-kell-tuntetni> (letöltve: 2012. november 3.)

<http://www.google.hu/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCYQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.dkik.hu%2Fdownload.php%3Fid%3D2111&ei=yreUML8CMPbtAbdooCoBw&usg=AFQjCNENCixNqroS8jKS9t783gB2v05PA&sig2=HqCr4DkAuvQrsuwfD4mBFQ> (letöltve: 2012. november 5.)

<http://www.jogiforum.hu/hirek/26304> (letöltve: 2012. november 1.)

http://www.kisvallalkozzokosan.hu/Szakma/Szamvitel/afa/forditott_adozas_a_mezogazdasagban (letöltve: 2012. november 9.)

http://www.nav.gov.hu/data/cms239727/Birsagolasi_utmutato_2012.pdf
(letöltve: 2012. november 5.)

http://www.nav.gov.hu/magyar_oldal/ado/afa080101_hatalyos/szj_teszor.html?query=teszor (letöltve: 2012. november 3.)

http://www.nav.gov.hu/nav/ado/szja/szja_szamlaadasra_kotelezett.html?honap=2012_8
(letöltve: 2012. október 7.)

http://www.nav.gov.hu/nav/ugyfelszolg/regio/del_alfold/delalfold/aktualis/szigszamadnyomt.html?query=szigor%C3%BA%20sz%C3%A1mad%C3%A1s%C3%BA (letöltve: 2012. október 29.)

http://www.piacprofit.hu/kkv_cegblog/modosulo_afatorveny_elektronikusan_jobban_megeri/ (letöltve: 2012. október 30.)

http://www.piacprofit.hu/kkv_cegblog/tonnanyit_sporolhat/ (letöltve: 2012. október 30.)

MELLÉKLETEK

1. MELLÉKLET: PAPIR ALAPÚ SZÁMLA KIBOCSÁTÁSÁNAK KÖLTSÉGEI, 2011

KÖLTSÉGTÉTEL	ÖSSZEG (Ft/db)
<i>Számla előállítási költsége</i>	15 – 30
<i>Sárga csekk befizetési költsége</i>	116 – 188
<i>Postai úton történő kézbesítés költsége</i>	40 – 105
<i>Számla kibocsátó oldali hosszú távú tárolási költsége</i>	15 – 20
<i>Összesen</i>	186 – 343

Forrás: Miniszterelnöki Hivatal (2012): Tanulmány az elektronikus számlázás szélesebb körben való elterjesztéséről p. 33.

2. MELLÉKLET: AZ ELEKTRONIKUSAN KIBOCSÁTOTT SZÁMLÁK SZÁMA, 2009-2011

ÉV	ELEKTRONIKUSAN KIBOCSÁTOTT SZÁMLÁK SZÁMA (db)
<i>2009</i>	924.000
<i>2010</i>	1.866.000
<i>2011</i>	3.096.500

Forrás: Miniszterelnöki Hivatal (2012): Tanulmány az elektronikus számlázás szélesebb körben való elterjesztéséről p. 10.