



## **Az adójogi minősítés befolyásolója: állandó telephely az általános forgalmi adó rendszerében**

**2021. 03. 26.**

A magyar adótörvényeket vizsgálva több, eltérő jelentésű telephelyfogalommal is találkozhatunk. A nemzetközi ügyletek elterjedésével elkerülhetetlen annak vizsgálata, hogy keletkezik-e a vállalkozásoknak állandó telephelye egy adott országban, ugyan is a telephely megléte, vagy éppen annak hiánya jelentősen befolyásolhatja egy-egy ügylet adójogi minősítését. Jelen írásunkban kifejezetten csak az áfa telephelyfogalmát, illetve annak fogalmi elemeit vizsgáljuk mind elméleti, mind pedig gyakorlati megközelítésből.

### A telephely fogalma

Az állandó telephely meglétének vagy éppen hiányának vizsgálata az egyes szolgáltatások teljesítési helyének, valamint az adófizetésre kötelezett fél meghatározásához szükséges.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa törvény) a 259.§ 2. pontjában saját maga definiálja az állandó telephely fogalmát: *”a székhelyen kívül a gazdasági tevékenység helyhez kötött folytatására huzamosabb időtartamra létesített vagy arra szánt földrajzilag körülhatárolt hely, amelyen a gazdasági tevékenység - székhelyhez képesti - önálló folytatásához szükséges egyéb feltételek is ténylegesen rendelkezésre állnak, ideértve az adóalany kereskedelmi képviselőjét is, de csak annyiban, amennyiben a 37. § (1) bekezdésének alkalmazásában az adóalany kereskedelmi képviselője a legközvetlenebbül érintett, kivéve, ha az Európai Unió kötelező jogi aktusa ettől eltérően rendelkezik.”*

A meghatározás három feltételt is tartalmaz, melyeknek együttesen kell teljesülniük annak érdekében, hogy az adott gazdasági tevékenység állandó telephelyet keletkeztessen. Az első ilyen feltétel a huzamosabb időtartam. Tekintettel arra, hogy az Áfa törvény semmilyen konkrét időtartamot nem határoz meg, a gyakorlati tapasztalatokra támaszkodva tudjuk csak megválaszolni, hogy körülbelül mi is az az időtartam, ami már huzamosnak minősülhet, azonban pontos válasz a kérdésre nem feltétlenül adható. Az adóhatóság gyakorlata szerint a 12 hónapot meghaladó időtartam már huzamos időtartamnak minősül, de a 3-6 hónapot meg nem haladó időtartam esetében viszont tartósságról nagy valószínűséggel nem beszélhetünk. A 6 és 12 hónap közötti időtartam esetén a huzamosabb időtartam meglétének az eldöntéséhez az ügylet összes körülményét meg kell vizsgálni.

A definíció második feltétele, hogy a tevékenység földrajzilag körülhatárolt helyen folyjon. A földrajzi körülhatároltság általában helyhez kötöttséget jelent, ilyen lehet például egy adott címen folytatott tevékenység.

A harmadik – és egyben talán a legkevésbé egyértelmű – feltétel a gazdasági tevékenység önálló folytatásához szükséges egyéb feltételek megléte. De mit is jelent jelen esetben az „egyéb feltétel”? Ennek pontosítását a 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (a továbbiakban: Héa-vhr.) tartalmazza a 11.cikkében: *„állandó telephely bármely olyan telephely, amely a*



*személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik a szükségleteinek kielégítésére igénybe vett szolgáltatások fogadásához és használatához, valamint lehetővé teszi a szolgáltatások nyújtását*". Egyéb feltétel alatt tehát a személyi és tárgyi feltételek, a megfelelő szervezet meglétét értjük. Ezen feltétel alapos vizsgálata is – ahogy a későbbiekben láthatjuk – elengedhetetlen.

Összefoglalva tehát a fent leírtakat, állandó telephelyről beszélhetünk, ha a tevékenység huzamosabb ideig (legalább 6 hónapig) egy jól körülhatárolható helyen folyik, és a személyi és tárgyi feltételek (apparátus, eszközök, stb.) biztosítottak. A következő részben pedig áttekintjük, hogy mi minősül a legközvetlenebbül érintett telephelynek mind szolgáltatás nyújtói, mind pedig szolgáltatás igénybe vevői oldalon.

### Legközvetlenebbül érintett telephely

Kiindulási alapként itt is az Áfa törvény releváns rendelkezéseit kell segítségül hívni. A 254.§ (2) bekezdése kimondja, hogy „*amennyiben a törvény a gazdasági célú letelepedés helyéhez joghatást fűz, és az adóalanynak a székhelye mellett egy vagy több állandó telephelye is van, a joghatást a székhelynek, vagy annak az állandó telephelynek kell betudni, amely az adott ügylet teljesítésével a legközvetlenebbül érintett*”.

Nézzük meg, hogy tulajdonképpen mi is az a „legközvetlenebb érintettség”. A Héa-vhr. ad néhány támpontot ahhoz, hogy mi is tekinthető legközvetlenebbül érintett telephelynek. A legközvetlenebbül érintett telephely az a telephely lesz, amely a szolgáltatásban részesül, vagy a szolgáltatást saját céljaira veszi igénybe, vagy éppen amin keresztül a szolgáltatást nyújtják, és mind a szolgáltatás fogadásához, mind pedig a szolgáltatás teljesítéséhez szükséges egyéb személyi és tárgyi feltételekkel is rendelkezik. A következőkben néhány példán keresztül szemléltetjük, hogy miért is fontos a legközvetlenebbül érintettség vizsgálata mind a szolgáltatás nyújtói, mind pedig az igénybe vevői oldalon (B2B relációban).

### Legközvetlenebbül érintett telephely vizsgálata szolgáltatás nyújtása esetén

Tegyük fel, hogy egy belföldi vállalkozás egy olyan, a Közösség más tagállamában letelepedett társaságtól vesz igénybe szolgáltatást, amelynek belföldön van áfa telephelye. Ilyenkor a másik tagállamban letelepedett adóalanynak azt kell megvizsgálnia, hogy a magyar belföldi telephelyén keresztül nyújtotta-e szolgáltatást, vagy pedig egy másik tagállamban található székhelyén/telephelyén keresztül. (Megjegyezzük, hogy a teljesítési hely szabályok alapján (Áfa törvény 37.§ (1) bekezdés) jelen esetben az ügylet Magyarországon teljesül, így magyar áfa fog felmerülni.) Amennyiben a szolgáltatás nyújtója a magyar belföldi telephelyén keresztül nyújtja a szolgáltatást a belföldi vállalkozásnak, úgy a számlát magyar áfával, egyenes adózással kell kiállítani a magyar vállalkozás számára, a külföldi vállalkozás magyar adószámáról. Amennyiben azonban a külföldi vállalkozás belföldi telephelye a szolgáltatás nyújtás során nem érintett, úgy – hiába rendelkezik belföldi telephellyel – egy áfa nélküli számlát fog kiállítani a magyar vállalkozás felé a nemzetközi fordított adózás szabályai szerint, és a magyar vállalkozás pedig önbevallással felszámítja, és befizeti az ügylet után a 27%-os áfát.

### Legközvetlenebbül érintett telephely vizsgálata szolgáltatás igénybevétele esetén



Előfordulhat, hogy a szolgáltatás igénybe vevője rendelkezik több telephellyel belföldön és a Közösség más tagállamában is egyaránt. Ilyenkor a szolgáltatás nyújtójának azt kell megvizsgálnia, hogy a szolgáltatás igénybe vevője melyik telephelyén keresztül veszi igénybe a szolgáltatást. Tegyük fel, hogy egy francia vállalkozás nyújt szolgáltatást egy olyan magyar vállalkozásnak, akinek Debrecenben van letelepedettsége, de áfa telephellyel rendelkezik Ausztriában is. A francia cégnek azt kell tudnia, hogy a magyar vagy pedig az osztrák telephely lesz-e a szolgáltatás igénybevétele kapcsán a legközvetlenebbül érintett. Amennyiben a magyar cég a debreceni letelepedettségén keresztül veszi igénybe a szolgáltatást, úgy az ügylet magyar áfás lesz, és a francia cégnek a nemzetközi fordított adózás szabályai szerint egy áfa mentes számlát kell kiállítania a magyar cég magyar adószámára, majd ezen ügylet után a magyar cég fogja megállapítani és bevallani a 27%-os áfát. Ugyan akkor, ha az osztrák telephely lesz a szolgáltatás igénybe vétele kapcsán a legközvetlenebbül érintett, úgy magyar áfa az ügylet kapcsán nem merül fel, hiszen a teljesítési hely Ausztria lesz.

### Állandó telephely az Európai Bíróság esetjogában

Miután áttekintettük az állandó telephely fogalmát és a legközvetlenebbül érintettség jelentőségét, jelen részben kitekintünk a nemzetközi gyakorlatra az Európai Bíróság (EUB) ítéletein keresztül.

#### Berkholz-ügy:

Az állandó telephely kapcsán az EUB fontos alapelveket dolgozott ki a C-168/84. számú ügyben (Berkholz-eset), ezért az alábbiakban röviden ismertetjük a tényállást, és az EUB döntését is. Az ítélet jelentősége abban áll, hogy elsőként fogalmazott meg olyan ismerveket az állandó telephellyel kapcsolatban, amelyek később a jogi szabályozás részévé váltak.

A Berkholz nevű társaság játékgépeket szerelt fel és üzemeltetett különböző helyszíneken, többek között a Németország és Dánia között közlekedő kompokra is installáltak játékgépeket. A német adóhatóság egy vizsgálat során a kompokon található játékgépekből származó összes bevétel után adókötelezettséget állapított meg. A Társaság ezzel szemben azzal érvelt, hogy a gépekkel kapcsolatban állandó telephelye keletkezett, és a játékgépekből származó bevétel csupán 10%- 35% - a realizálódott német területen.

A Bíróság indokolásában kifejtette, hogy ugyan a játékgépek kompokra történő felszerelése állandóságot feltételez, azonban meglátása szerint a szabályozás koncepciójából az következik, hogy az állandó telephely megfelelő minimális mérettel, személyi és tárgyi feltételekkel, eszközökkel is rendelkezzen. Az EUB meglátása szerint önmagában a játékgépek léte még nem alkalmas arra, hogy állandó telephely keletkezzen.

#### Welmory-ügy:

Az EUB a C-605/12. számú ügyben szintén az állandó telephely kérdésével foglalkozott. A tényállás szerint egy lengyel vállalkozás egy ciprusi társaság részére nyújtott különféle reklám, adatszolgáltatás és egyéb hasonló jellegű szolgáltatásokat, amelyeket a felek a nemzetközi fordított adózás keretében ciprusi áfával kezeltek.



A lengyel adóhatóság ezzel szemben megállapította, hogy valójában a ciprusi társaság lengyel telephelyén történő szolgáltatásnyújtásról volt szó, így lengyel áfa felszámításának lett volna helye.

Az EUB ítéletében hosszasan elemezte azt a kérdést, hogy valóban keletkezett-e a ciprusi társaságnak Lengyelországban állandó telephelye. A kérdés eldöntéséhez az EUB szerint azt a tényt kell megvizsgálni, hogy a ciprusi társaság telephelye rendelkezik-e személyi és tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel annak érdekében, hogy a szolgáltatásokat fogadni tudja.

### Állandó telephely a magyar esetjogban

Nemrégiben a Kúria is értelmezte az állandó telephely fogalmát a Kfv.V.35.023/2019/4. számú ítéletében.

Az alapügy tényállása szerint egy Németországban székhellyel, de magyar adószámmal is rendelkező vállalkozás gyakorlatát vizsgálta az adóhatóság, amelyet egy magyar Kft. főkezelő és főkezelő felszerelésével bízott meg. A munka elvégzéséhez szükséges eszközöket, alapanyagokat a magyar Kft. biztosította, a munka befejeztével pedig a végterméket a német vállalkozás a magyar adószámáról értékesítette a vevő magyar adószámára (magyar áfa felszámításával), aki szintén egy magyar adószámmal rendelkező GmbH volt. A végső vevő részére történő értékesítéssel kapcsolatos minden egyéb feladatot a német vállalkozás alkalmazottai intézték Németországból. A német vállalkozásnak egy projektmenedzser munkavállalója volt csak Magyarországon, aki a szerelési folyamatokat felügyelte. A Magyarországon igénybe vett bér munka szolgáltatásokról és egyéb könyvelési szolgáltatásokról kiállított számlát a német vállalkozás a magyar adószámára fogadta be, melyek után az áfát vissza is igényelte. Az adóhatóság ezen ügyletek után adóhiányt, adóbírságot és késedelmi pótlékot is megállapított.

A Kúriának azt kellett vizsgálnia, hogy a szóban forgó Magyarországi ügylet keletkezett-e áfa telephelyet a német vállalkozásnak, és így megalapozott volt-e a magyar áfa visszaigénylése a befogadott számlák kapcsán.

A tényállás alapos vizsgálatával a Kúria arra a következtetésre jutott, hogy mivel az alapanyagokat Németországból biztosították, a projektmenedzser feladata csupán a német vállalkozás képviselője volt, és a bér munka tekintetében a legközvetlenebb érintettség a német vállalkozásnál Németországban jelentkezett, így a német vállalkozásnak az ügylet tekintetében nem keletkezett állandó telephelye Magyarországon. A Kúria azt is kimondta, – követve ezzel az EU-s gyakorlatot - hogy a személyi és tárgyi feltételek, valamint a földrajzi körülhatároltság hiányában nem lehet állandó telephelyről beszélni, tehát a teljesítés helye Németország lesz, így magyar áfa az ügylet kapcsán nem merülhet fel.