EURÓPAI BIZOTTSÁG

Brüsszel, 2012.5.10.
COM(2012) 206 final

2012/0102 (CNS)

Javaslat

A TANÁCS IRÁNYELVE

a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek az utalványok kezelése tekintetében történő módosításáról

{SWD(2012) 126 final}
{SWD(2012) 127 final}

INDOKOLÁS

1. A JAVASLAT HÁTTERE

A javaslat okai és céljai

Sem a hatodik héairányelv[1], sem az annak helyébe lépett héairányelv[2] nem rendelkezik az utalványokat érintő ügyletek kezeléséről. Amennyiben adóköteles tranzakció során utalvány felhasználására kerül sor, ez következményekkel járhat az adó alapját képező összegre, a tranzakció időpontjára, sőt egyes esetekben akár az adózás helyére nézve is. A helyes adóeljárás körüli bizonytalanság problémát jelenthet a határon átnyúló ügyletek és az utalványok kereskedelmi forgalmazása során bonyolított láncügyletek esetében.

A közös szabályok hiánya következtében a tagállamoknak saját megoldásokat kellett kialakítaniuk, melyek természetszerűleg koordinálatlanok maradtak. Az adózást érintően így létrejött eltérések kettős adóztatáshoz vagy az adóztatás elmaradásához vezethetnek, de hozzájárulnak az adókikerüléshez is, és akadályozzák az üzleti innovációt. Emellett az utalványok felhasználási lehetőségeinek, funkcióinak bővülése némiképp elhomályosította az utalványok és az egyéb, általánosabb célú fizetési eszközök között húzódó határvonalat.

A közös forgalmiadó-szabályok 1977. évi elfogadása óta a világ sokat változott. Az utalványok fokozott használata csak egyike azoknak az akkoriban előre nem látott összetettséget eredményező változásoknak, amelyek az elmúlt évtizedek során átformálták a gazdaság működését.

Az Európai Unió Bírósága több ízben kapott felkérést arra, világítsa meg, hogyan alkalmazandók ilyen körülmények között a héairányelvek. Az utalványok tekintetében ez a folyamat szolgált bizonyos útmutatással, ám más problémákat megoldatlanul hagyott. E javaslat célja e kérdések kezelése az utalványokra vonatkozó hozzáadottértékadó-szabályok uniós szintű pontosítása és összehangolása révén.

Háttér-információk

A jogalkotási javaslat kialakítása során a cél a világos szabályozás megteremtése volt. Ennek ki kell terjednie a különböző utalványtípusok kibocsátásának, forgalmazásának és beváltásának adózási következményeire mind egyetlen tagállamon belül, mind több tagállamra kiterjedő műveletek tekintetében.

Mi minősül utalványnak?

A hozzáadottértékadó-szabályok alkalmazásában az utalvány olyan eszköz, amely birtokosát termékekhez vagy szolgáltatásokhoz való hozzáférésre vagy arra jogosítja fel, hogy termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó árengedményben vagy

---

[1] A Tanács 77/388/EGK irányelve (1977. május 17.) a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás (HL L 145., 1977.6.13., 1. o.) (hatodik héairányelv).

[2] A Tanács 2006/112/EK irányelve (2006. november 28.) a közös hozzáadottértékadó-rendszerről (HL L 347., 2006.12.11., 1. o.), amely 2007. január 1-jétől a hatodik héairányelv helyébe lépett.

visszatérítésben részesüljön. A kibocsátó kötelezettséget vállal a termékértékesítésre vagy a szolgáltatásnyújtásra, az árengedményre vagy a visszatérítés kifizetésére.

Az utalvány ölthet elektronikus vagy fizikai formát, és általában kereskedelmi vagy promóciós célja van, amely lehet bizonyos termék vagy szolgáltatás forgalmának növelése, vagy termékekért vagy szolgáltatásokért járó ellenérték kifizetésének meggyorsítása. Más szóval az utalvány célja a termékek vagy szolgáltatások piacának bővítése, a vevői hűség növelése vagy a fizetési folyamat megkönnyítése. E célok alapján különböztethető meg az utalvány olyan egyéb eszközöktől, mint például az utazási csekk, ahol a cél csupán a kifizetés végrehajtása.

Azok az eszközök, melyek célja pusztán a kifizetés végrehajtása, a hozzáadottértékadó-szabályok alkalmazásában nem minősülnek utalványnak . A tisztán fizetési szolgáltatásokra egyéb hozzáadottértékadó-szabályok vonatkoznak.

Az utalványoknak több típusa van. Léteznek olyan utalványok, amelyeket ellenérték fejében bocsátanak ki; ezeket ma az egyes tagállamok által követett megközelítési módtól függően hol értékesítéskor, hol beváltáskor adóztatják. Más utalványok ingyenesek, és birtokosuk számára díjmentesen biztosítanak hozzáférést bizonyos termékekhez vagy szolgáltatásokhoz. Ebben az esetben a termék vagy szolgáltatás ajándéknak tekinthető. Egy árengedményre jogosító ingyenes utalvány, amely egy későbbi ügylet során érvényesíthető árengedményre jogosítja fel birtokosát, egyszerűen árcsökkentésre vonatkozó kötelezvénynek tekinthető.

Nem soroljuk azonban az utalványok körébe itt azokat az árengedményre vonatkozó jogosultságokat, amelyek egy adott időszak alatt végrehajtott minden egyes vásárlás esetében érvényesíthetők, még akkor sem, ha e jogosultságot ellenérték fejében nyújtják. Ennek oka, hogy a jogosultság független a vételi ügylettől. Az ilyen jog nyitott (jóllehet időben határos) jellege miatt ez a konstrukció jelentős mértékben eltér az árengedményre jogosító utalványtól, amelynek esetében a jog egyszeri, és meghatározott termékértékesítéshez/szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódik. Ez mindamellett nem jelenti azt, hogy az ilyen típusú szolgáltatásokat nem adóztatják meg.

Milyen kérdéseket kell megvizsgálni az utalványokra vonatkozó jelenlegi hozzáadottértékadó-szabályok esetében?

Az egyik alapvető kérdés, hogy mikor kell megadóztatni az utalványokhoz kapcsolódó tranzakciókat. Közös szabályok hiányában a tagállamok eltérő gyakorlatot követnek. Egyes tagállamok kibocsátáskor, mások beváltáskor adóztatják a legáltalánosabban elterjedt utalványtípusokat. Ez bizonytalansági tényező a vállalkozások, és különösképp azon vállalkozások számára, amelyek igyekeznek kihasználni az egységes piacban rejlő lehetőségeket. Ha az utalványt nem abban a tagállamban használják fel, amelyben kibocsátották, az eltérő adóztatásnak kettős adóztatás vagy az adóztatás elmaradása lehet a gyakorlati következménye.

Pontosan el kell határolni egymástól az utalványokat (melyek hozzáadottértékadó-szabályait a jelen javaslat tartalmazza) és az innovatív fizetési rendszerek kialakítását (melyek hozzáadottértékadó-szabályait a héairányelv más rendelkezései tartalmazzák).

Az utalványok gyakran forgalmazói láncon keresztül jutnak el a fogyasztókhoz (ez különösen az előre fizetett távközlési utalványok esetében van így). A közös szabályok hiánya ez esetben is az alkalmazott megközelítésmódok sokféleségét eredményezte. Ezek esetenként helyi

koncessziós megoldásokat magukban foglalnak, ami akadályozza uniós szintű üzleti modellek kialakítását.

Az árengedményre jogosító utalványok az (utalványt kibocsátó) gyártó vagy a forgalmazó által a kiskereskedő számára biztosított visszatérítéssel járhatnak, amely kompenzálja utóbbit a vevőnek az utalvány ellenében nyújtott árengedményért. A Bíróság által értelmezett meglévő szabályok nehézkesek, és a gyakorlatban nehezen alkalmazhatók. Következésképpen új megközelítésre van szükség.

2. A JAVASOLT MEGOLDÁSOK

A problémák megoldása érdekében a héairányelv módosítását javasolja a Bizottság. E módosítások öt témakörbe sorolhatók.

1. Az utalványok fogalmának meghatározása a hozzáadottértékadó-szabályok alkalmazásában

Első lépésként tisztázni kell, mi minősül utalványnak a hozzáadottértékadó-szabályok alkalmazásában. Ezt új cikkben, a 30a. cikkben javasoljuk megtenni. A héairányelvnek világossá kell tennie, mely utalványokat kell megadóztatni kibocsátáskor, és melyeket csak beváltáskor. Az előbbiekre „egycélú utalványokként”, az utóbbiakra „többcélú utalványokként” hivatkozunk. A megkülönböztetés azon múlik, hogy rendelkezésre áll-e az adóztatásra vonatkozó helyes döntéshez szükséges információ a kibocsátáskor, vagy pedig az adóztatással meg kell várni a beváltást, mivel az utalvány végfelhasználása választás függvénye. Biztosítani kell azt is, hogy azok az eszközök, amelyek jelenleg fizetésre használhatók egymástól független kiskereskedői pontokon, és amelyeket ma általában nem kezelnek utalványként, a jövőben is hasonló elbírálás alá essenek.

A fizetési szolgáltatásokat érintő innovációk elhomályosították az utalványok és a hagyományos fizetési rendszerek közötti határt. A 30a. cikk egyúttal az utalványok fogalmi határa tekintetében is biztosítja a szükséges világosságot a hozzáadottértékadó-szabályok alkalmazásában.

2. Az adóztatás időpontja

Miután az egyes utalványtípusok megkülönböztetésre kerültek, néhány további módosításra van szükség annak egyértelműsítése érdekében, hogyan kell helyesen eljárni a hozzáadottértékadó-szabályok alkalmazása során.

Az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontjára vonatkozó jelenlegi szabályok (65. cikk) kiigazítása révén biztosítani kell, hogy az egycélú utalványok akkor váljanak hozzáadottértékadó-kötelessé, amikor kibocsátják és kifizetik őket.

A zavarok elkerülése érdekében az utalványban testet öltő jog nyújtása és a mögöttes termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás nem tekinthetők különböző tranzakcióknak. Mivel az egycélú utalványok esetében az adókötelezettség a kibocsátáskor keletkezik, ezért tekintetükben ez a probléma nem merül fel. Azon utalványok vonatkozásában, amelyek esetében az adókötelezettség nem kibocsátáskor keletkezik, mivel az adózás helye és szintje akkor még nem állapítható meg, csak a mögöttes termék vagy szolgáltatás értékesítésekor kell keletkeztetni az adókötelezettséget. Ennek megvalósítása és esetleges más eljárások alkalmazásának kiküszöbölése érdekében új 30b. cikk beillesztését javasoljuk az irányelvbe.

Ez a cikk egyértelművé teszi, hogy az utalvány kibocsátása és a későbbi termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás egységes ügyletet képez a hozzáadottértékadó-szabályok alkalmazásában.

3. Forgalmazási szabályok

Miután a héairányelv megállapította, hogy a többcélú utalványok esetében beváltáskor keletkezik adókötelezettség, néhány olyan kérdést kell megvizsgálni, amely ezek forgalmazásával kapcsolatos. Mielőtt a fogyasztóhoz kerülnek, ezek az utalványok gyakran több forgalmazó kezén mennek keresztül. Jóllehet a mögöttes tranzakció tekintetében mindaddig nem keletkezik adókötelezettség, amíg a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás meg nem történik, egy többcélú utalvány kereskedelmi forgalmazása önmaga is adóköteles szolgáltatásnyújtás, amely független a mögöttes termékértékesítéstől vagy szolgáltatásnyújtástól. Amikor egy többcélú utalvány gazdát cserél egy forgalmazási láncban, az érintett szolgáltatás adóalapja az utalvány értékének változásán keresztül állapítható meg. Ha egy forgalmazó X összegért vásárolja meg az utalványt, és azt magasabb – X+Y – áron értékesíti, akkor a növekmény (Y) a nyújtott forgalmazási szolgáltatás értéke.

Mivel a többcélú utalványok forgalmazási lánca több tagállamra is kiterjedhet, közös szabályokra van szükség e forgalmazási szolgáltatás azonosítására és mérésére. A 25. cikket kiegészítő d) pont világossá teszi, hogy a forgalmazás a héairányelv alkalmazásában szolgáltatatásnyújtás. E szolgáltatás adóalapjának kiszámításával az új 74b. cikk foglalkozik.

Az adóalapnak a forgalmazási lánc egyes állomásai tekintetében történő kiszámítása érdekében a 74a. cikk bevezeti és definiálja a névérték fogalmát, mint a többcélú utalvány kibocsátója által kapott teljes ellenértéket, amely egyúttal a mögöttes termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak tulajdonítható (hozzáadottérték-adóval növelt) adóalap.

Az e két rendelkezésben megállapított konstrukció biztosítja, hogy a többcélú utalvánnyal összefüggő adóköteles műveletek mindegyike – a forgalmazási szolgáltatás nyújtása csakúgy, mint a mögöttes termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás – átfogó, semleges és átlátható módon kerüljön meghatározásra és megadóztatásra.

4. Árengedményre jogosító utalványok

Az árengedményre jogosító utalványokkal kapcsolatban problémát okoz az, amikor az árengedményt végső soron a kibocsátó nyújtja, nem pedig a beváltó. A bonyolult kiigazítások sorozatát elkerülendő, a javaslat ezt az árengedményt a beváltó által a kibocsátónak nyújtott külön szolgáltatatásként kezeli. Az ezzel kapcsolatban szükséges intézkedéseket a 25. cikkhez fűzött új e) pont és a 74c. cikk állapítja meg.

5. Egyéb technikai és járulékos módosítások

E megoldások megfelelő működésének biztosítása érdekében néhány további technikai módosítást kell eszközölni a héairányelv szövegében, nevezetesen az adólevonások joga (169. cikk), az adófizetésre kötelezett személy (193. cikk) és az egyéb kötelezettségek (272. cikk) tekintetében. Annak érdekében, hogy helyesen lehessen kezelni a többcélú utalványokat és az egycélú utalványokat, technikai módosításokat kell eszközölni a 28. és a 65. cikk szövegében is.

3. A JAVASLAT FŐBB ELEMEINEK RÉSZLETES MAGYARÁZATA

Az utalványok fogalmának meghatározása és az erre vonatkozó különböző kritériumok, köztük az adókötelezettség keletkezésének időpontja (30a. cikk (1) és (2) bekezdés, 30b. cikk)

A hozzáadottértékadó-szabályoknak világosaknak és következeteseknek kell lenniük a tekintetben, hogy mikor keletkezik az adófizetési kötelezettség. Ha az utalvány kibocsátásakor nem állnak rendelkezésre azok az információk, amelyek az adózást illető helyes döntéshez szükségesek, akkor ez azzal a gyakorlati következménnyel jár, hogy az adózás megállapítására csak beváltáskor nyílik mód. Mivel a héairányelv nem ad eligazítást e tekintetben, nem alakult ki konszenzus abban, mely utalványok adóztatandók kibocsátáskor, és melyek beváltáskor. Ennek eredményeként bizonyos tagállamok egyes utalványtípusokat (például egy előre fizetett mobiltelefon-egyenleget[3]) adóköteles előlegfizetésként kezelnek, míg mások ugyanezen utalványtípus esetében a mögöttes termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást adóztatják[4]. Ha egy utalványt az első csoportba tartozó tagállamban bocsátanak ki, és a második csoportba tartozó tagállamban váltanak be, akkor mindkettő megadóztatja ugyanazt a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást. Az egyes tagállamok szempontjából eljárásuk legitim, az eredmény mégis kettős adóztatás. Az ellenkező esetben egyetlen tagállam sem vet ki hozzáadottérték-adót, azaz elmarad az adóztatás.

Az összehangolatlanságból eredő kettős adóztatás akadályozhatja és ténylegesen is akadályozza az egységes piac nyújtotta lehetőségeket kihasználni igyekvő kereskedelmi megoldásokat, az adóztatás hasonló okból eredő szándékolatlan elmaradása pedig visszaélésekre ad alkalmat.

E probléma kezelése érdekében a javaslat első lépcsőben meghatározza az utalvány fogalmát, és megkülönbözteti az utalványok főbb típusait, mindenekelőtt az egycélú és a többcélú utalványokat.

Az egycélú utalvány esetében az utalvány birtokosa meghatározott termékre vagy szolgáltatásra válik jogosulttá, és kezdettől fogva egyértelműen megállapítható az adó szintje (különösen a hozzáadottérték-adó kulcsa), az eladó/szolgáltató személye és az a tagállam, amelyben a mögöttes termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás végbemegy. Ebben az esetben az adóztatásra az utalvány értékesítésekor kerül sor. Egycélú utalványról beszélünk például akkor, amikor egy szolgáltató (közvetlenül vagy ügynökön keresztül) olyan utalványt árusít, amely egy konkrét tagállamban igénybe vehető meghatározott szolgáltatás (pl. távközlési szolgáltatás) igénybevételére jogosít.

A többcélú utalvány esetében az utalvány birtokosa termékre vagy szolgáltatásra válik jogosulttá, és e termék vagy szolgáltatás, vagy az a tagállam, amelyben a terméket értékesítik vagy a szolgáltatást nyújtják, nem azonosítható a hozzáadottérték-adónak az utalvány kibocsátásakor történő megállapításához elégséges mértékben. Többcélú utalvány példája lehet az, amikor egy nemzetközi szállodalánc olyan utalványokkal kívánja termékeit népszerűsíteni, amelyek az adott lánchoz tartozó, bármely tagállamban elhelyezkedő szállodában beválthatók szálláshely-szolgáltatásra. Egy további példa, amikor az előre fizetett

---

[3] Az előre fizetett telefonegyenleg a legelterjedtebb utalványtípus. A hatásvizsgálat mellékletét képező gazdasági tanulmány becslései szerint az előre fizetett mobiltelefon-egyenlegek összértéke 2008-ban elérte a 38 milliárd EUR-t az Unióban.

[4] Az utalványokra vonatkozó adókötelezettség keletkezésének időpontjával kapcsolatos eltérő megközelítésmódokat a jelen javaslatot kísérő hatásvizsgálatban tárgyaljuk.

egyenleg távközlési szolgáltatás (normál hozzáadottértékadó-kulcs) vagy közösségi közlekedés (kedvezményes adókulcs) igénybevételére is felhasználható.

Az utalványok és a fizetési eszközök megkülönböztetése (30a. cikk (2) bekezdés)

A rájuk vonatkozó eltérő hozzáadottértékadó-szabályok miatt a semlegesség érdekében sajátosságaik alapján világosan meg kell különböztetni egymástól az utalványokat és az általánosabb fizetési eszközöket. Amennyiben egy fizetési mód az utalványokra jellemző jegyeket ölt (pl. tárolt értéket hordozó kártya, vagy mobiltelefonon tárolt vagy mobiltelefonhoz kapcsolt előre fizetett egyenleg), akkor alaposabban meg kell vizsgálni működésének lényegi természetét. Az utalvány beváltása termékre vagy szolgáltatásra nem fizetés, hanem egy korábbi – az utalvány kibocsátásakor vagy továbbadásakor történt – fizetés során megszerzett jog érvényesítése. Ezzel szemben amikor egy tárolt vagy előre fizetett egyenleg termék vagy szolgáltatás költségének térítésére kerül felhasználásra, akkor a termékre vagy szolgáltatásra való jogosultság csak a fizetés végrehajtásakor keletkezik. Konceptuálisan ez alapvetően különbözik attól, amikor egy utalvány birtokosa szerzett jogát gyakorolja.

Az utalványok minden esetben termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz vezetnek, és gyakran egy meghatározott eladó/szolgáltató vagy eladók/szolgáltatók meghatározott csoportja forgalmának növelése céljából vagy a vásárlás megkönnyítése céljából bocsátják ki őket. Ezek a jellemzők, a termékre vagy szolgáltatásra való jogosultsággal együtt (amelynek megfelelője a termék értékesítésére vagy a szolgáltatás nyújtására való kötelezettség), fontos szerepet játszanak az utalványok és az (ilyen specifikus jogosultságot nem keletkeztető) általánosabb fizetési eszközök megkülönböztetésében.

A mobil eszközök számának növekedése nyomán mind sürgetőbb az igény az előre fizetett távközlési egyenleg (amely utalvány) és az általában vett mobil fizetési szolgáltatások világos megkülönböztetésére; utóbbiak egyúttal az előre fizetett távközlési egyenleg számlázási rendszerének működését is elősegíthetik. A mobil fizetési rendszerek jellemzően azt teszik lehetővé, hogy a fogyasztó mobiltelefonján keresztül fizessen a távközlési szolgáltatásokon túl termékek és szolgáltatások egyre szélesebb köréért (akár pénzátutalást is végrehajthat így). Ha e rendszer célja a fizetés megkönnyítése termékek és szolgáltatások széles és előre nem meghatározott köre tekintetében, mely magában foglalhat digitális tartalmat (zenefájlok, játékok, térképek, adatok stb.), egyéb szolgáltatásokat (parkolás stb.) vagy termékeket (pl. áruautomatákból történő vásárlás), akkor a rendszert nehéz utalványnak tekinteni. A többcélú utalvány (melynek birtokosa hozzáféréssel rendelkezik távközlési szolgáltatásokhoz, valamint egyéb meghatározott szolgáltatásokhoz vagy termékekhez) alapvetően abban különbözik a fizetési szolgáltatásoktól (melyek célja előre fizetett egyenleg gyakran harmadik fél által biztosított termékek vagy szolgáltatások vásárlására történő felhasználásának megkönnyítése), hogy az előbbi jogot biztosít termék vagy szolgáltatás megszerzésére.

Következésképpen azokat az eszközöket, amelyek – jóllehet egyes elemeikben az utalványokra hasonlítanak – elsődlegesen fizetési eszközökként funkcionálnak, ki kell zárni az utalvány fogalommeghatározásából. Ezt biztosítja a 30a. cikk (2) bekezdése.

Forgalmazási láncban forgalmazott utalványok (25. cikk d) pont, 74a. cikk, 74b. cikk)

Utalványok számos módon forgalmazhatók (például a sajtón vagy közvetítőkön keresztül, élelmiszer-áruházakban a termékekhez kapcsolva stb.).

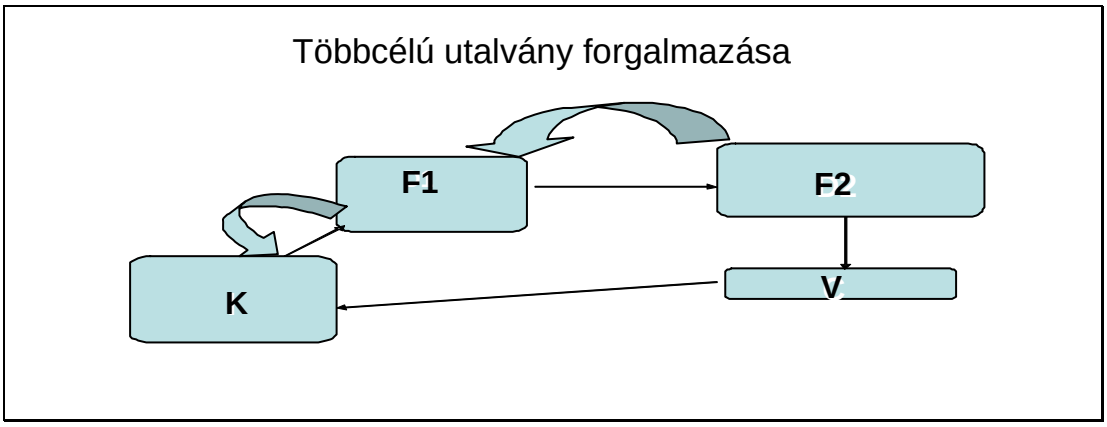
Mivel az egycélú utalványok kibocsátáskor válhatnak adókötelessé, forgalmazásuk viszonylag problémamentes. Nem ez a helyzet azonban a közvetítőkön, forgalmazási láncon keresztül forgalmazott többcélú utalványok esetében.

Az e helyzetet leíró egyik lehetséges modell szerint a lánc elején álló kibocsátó (K) által a többcélú utalványért kapott ár és a lánc végén álló vevő által fizetett ár különbségének oka a forgalmazói árrés vagy felár. A vevő, aki a lánc végén megveszi az utalványt, magasabb árat fizet azért, mint az az ellenérték, amelyet a lánc elején az utalvány kibocsátója kap. Amennyiben az árrés (vagy felár) nem kerül megfelelően számbavételre, eltérés keletkezik a kibocsátó (áthárított) hozzáadottérték-adója és a (valószínűleg adólevonási joggal rendelkező adóalany) vevő számláján feltüntetett (előzetesen felszámított) hozzáadottérték-adó között.

Az ilyen típusú megoldások gyakoriak az előre fizetett távközlési utalványok forgalmazásában.

E helyzet kezelése érdekében bevezetjük a névérték fogalmát, amely a többcélú utalvány kibocsátója által a folyamat kezdetén meghatározott fix érték. Emellett a névérték és a többcélú utalvány forgalmazója által fizetett ár közötti pozitív különbségeket a forgalmazási szolgáltatás ellenértékeként kezeljük. Az első forgalmazó (F1) (adózó) forgalmazási szolgáltatást nyújt a kibocsátó (K) részére. Az egyes további forgalmazók (K2) hasonló forgalmazási szolgáltatást nyújtanak a megelőző forgalmazó részére (aki eladta nekik a többcélú utalványt).

Ez a következőképpen szemléltethető:



Példánkban egy kibocsátó vállalat (K) (például egy távközlési szolgáltató) 100 EUR névértékű többcélú utalványt ad el egy forgalmazónak (F1). F1 80 EUR-t fizet a kibocsátónak. A névérték és a fizetett ár közötti különbség 20 EUR. Ez az összeg a forgalmazó által a távközlési vállalat részére nyújtott forgalmazási szolgáltatás (hozzáadottérték-adót tartalmazó) ellenértéke.

F1 számlát ad K-nak, melyen a forgalmazási szolgáltatás költsége és az alkalmazandó hozzáadottérték-adó szerepel. Feltételezve, hogy a hozzáadottérték-adó mértéke 25 %, a forgalmazási szolgáltatás értéke 16 EUR lesz, az adó pedig 4 EUR.

Ezt követően F1 eladja az utalványt egy alforgalmazónak, F2-nek, 90 EUR-ért. E modellben F2 forgalmazási szolgáltatást nyújt F1-nek, és az általa kibocsátott számla a névérték (100 EUR) és a fizetett összeg (90 EUR) között különbséget tükrözi. Ennek tartalma a szolgáltatás 8 EUR összegű költsége, és a 2 EUR-s hozzáadottérték-adó.

F2 ezután 100 EUR-ért eladja az utalványt a végső vevőnek (V). V az utalványért (előre fizetett egyenleg) távközlési vagy egyéb szolgáltatásokat vásárol K-tól. Üzleti célú felhasználás esetén V (adóalany) K-tól 100 EUR összegű számlát kap, mely tartalmazza a hozzáadottérték-adót is.

A többcélú utalvány eladásával kapcsolatosan hozzáadottértékadó-számla kibocsátására a lánc egyetlen szakaszában sem kerül sor.

Ami K-t, a távközlési szolgáltatót és az utalvány kibocsátóját illeti, a vállalat 80 EUR értékben nyújtott szolgáltatásokat 20 EUR áthárított hozzáadottérték-adó mellett (konstans 25 %-os adókulcsot feltételezve). A többcélú utalvány végső vevőhöz való eljuttatásával kapcsolatos forgalmazási költségei 16 EUR-ra rúgtak (amelyhez hozzáadódik a 4 EUR-s előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó).

Az árengedményre jogosító ingyenes utalványok semlegessége (25. cikk e) pont és 74e. cikk)

Az árengedményre jogosító ingyenes utalványok az utalvány birtokosa számára a beváltáskor árengedményt biztosítanak bizonyos termék vagy szolgáltatás megvásárlásakor. Ha a kibocsátó és a beváltó ugyanaz a személy, akkor a vonatkozó termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adóalapja az engedmény (hozzáadottérték-adót nem tartalmazó) összegével csökkentendő. Így például egy 100 EUR árú terméket megvásárló fogyasztó 5 EUR értékű árengedmény-utalvány használata esetén csak 95 EUR-t fizet.

A gyakorlatban azok a termékek, amelyre az árengedményre jogosító utalvány vonatkozik, gyakran több adóalanyon keresztül cserélnek gazdát (nagykereskedők, forgalmazók, kiskereskedő), mielőtt eljutnak a végfelhasználóhoz. Az engedményt a kibocsátó (például a gyártó) gyakran visszatéríti az árengedményt az utalvány beváltójának (például a kiskereskedőnek). Akár az is megtörténhet, hogy a fogyasztó a rendes árat fizeti ki, és később a kibocsátótól visszatérítésben részesül. E megoldások helyes adóztatásának megállapítása nehézségekbe ütközhet.

Jelenleg a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján[5] az eredeti kibocsátó (nagykereskedő vagy gyártó) a beváltónak fizetett visszatérítést levonhatja a mögöttes termék eredeti eladási árából. Az adóveszteség elkerülése érdekében (a láncban később következő adóalanyoknak nem kell korrigálniuk az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adót) a kibocsátó által fizetett visszatérítés harmadik fél által a beváltó részére végrehajtott kifizetésnek tekintendő, amelynek (a benne lévő hozzáadottértékadó-tartalom nélkül számított) értékével meg kell növelni a beváltó által a vevő részére kiállított számlán szereplő adóalapot. A fenti példában tehát a beváltó akkor is 100 EUR-ról állít ki számlát a vevőnek (amely tartalmazza a hozzáadottérték-adót), ha az csak 95 EUR-t fizetett.

További problémákat okoz, ha ezeket a kiigazításokat egy forgalmazási láncon kell átvezetni (ez bonyolult művelet, melynek során a vállalkozások következetlen hozzáadottértékadó-elszámolási és dokumentációs követelményekkel szembesülnek), vagy ha az utalványt nem a kibocsátás szerinti tagállamban váltják be. A vevő adólevonási joga (amikor az adóalany az utalványt olyan termékek vagy szolgáltatások megvásárlására használja, amelyek gazdasági tevékenységét szolgálják) és a gyártó adóalapjának csökkentése közötti konfliktusnak nincs

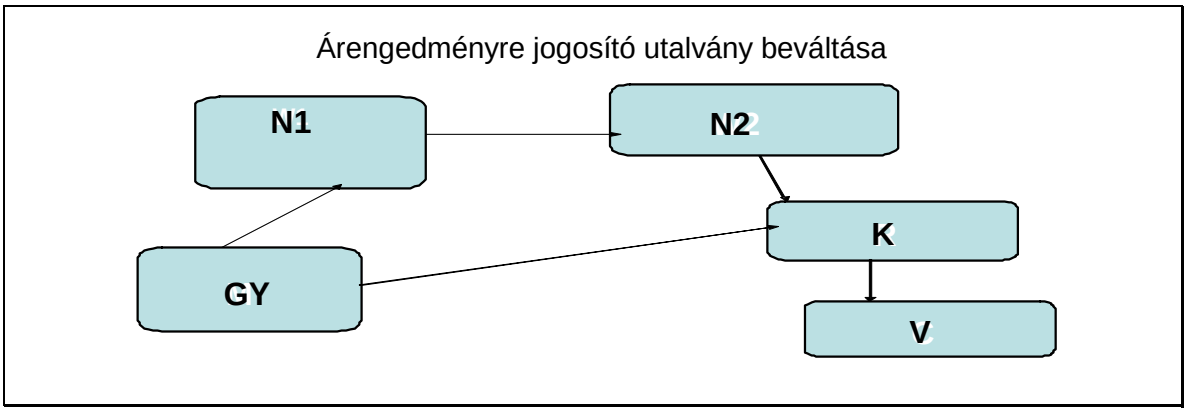
[5] C-317/94. sz. Elida Gibbs Ltd kontra Commissioners of Customs and Excise ügyben hozott ítélet (EBHT 1996., I-5339. o.); C-427/98. sz. Európai Közösségek Bizottsága kontra Német Szövetségi Köztársaság ügyben hozott ítélet (EBHT 2002., I-8315. o.).

egyszerű megoldása. Az ítélkezési gyakorlat továbbá nem rendezi azt a helyzetet, amikor a visszatérítésnek nem az utalvány kibocsátója a forrása.

Javaslatunk ezért kiterjed a jelenlegi helyzet megfelelő módosítására. Ahelyett, hogy a visszatérítést ellenérték harmadik fél által teljesített kifizetésének tekintenénk, azt ezután beváltási szolgáltatás (hozzáadottérték-adót tartalmazó) ellenértékeként kezeljük. Ily módon a gyártó (aki az utalványt kibocsátja) nem az első értékesítés adóalapját csökkenti, hanem levonja a beváltó által nyújtott beváltási szolgáltatás után előzetesen felszámított hozzáadottérték-adót.

Az árengedményre jogosító ingyenes utalvány termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során történő beváltásakor így a fizetendő ár továbbra is az utalvány névértékével csökken, ám ez azután a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adóalapját csökkenti. Ez az adóalap (és a hozzáadottérték-adó) a vevő által ténylegesen fizetett ár. A fenti példában ez azt jelenti, hogy a beváltó 95 EUR-ról állít ki számlát (amely tartalmazza a hozzáadottérték-adót). A vevő nem vonhat le a megfelelőnél több adót, és a semlegesség helyreáll.

Ez a következőkben illusztrálható:



A gyártó cég (GY) 70 EUR-ért értékesíti termékét egy nagykereskedő (N1) számára. N1 80 EUR-ért adja tovább a terméket N2 számára, aki azt 90 EUR-ért adja el egy kiskereskedőnek (K) (valamennyi összeg tartalmazza a hozzáadottérték-adót).

Végül K a terméket 100 EUR-ért adja el a végfelhasználónak (V).

Forgalma növelése érdekében GY 5 EUR összegű árengedményre jogosító ingyenes utalványt hoz forgalomba újságokban, melyek egyike V birtokába kerül. Az utalványt K részfizetésként elfogadja, majd visszatérítést kér GY-től.

Jelenleg ez a visszatérítés GY számára lehetővé teszi az N1 felé teljesített értékesítés adóalapjának csökkentését. Nem tűnik azonban praktikus megoldásnak e kiigazítást végigvezetni a forgalmazási láncon, a Bíróság megoldása pedig az 5 EUR-t harmadik fél által teljesített ellenértéknek tekinti. Ez azonban nem tökéletes megoldás, amely adóveszteséghez vezet, ha V adóalany (aki az előzetesen felszámított adó levonására jogosult), vagy ha az értékesítési lánc több tagállamra terjed ki (nulla kulccsal adózó unión belüli beszerzéssel).

Ennek kezelése érdekében a 25. cikk javasolt e) pontja az 5 EUR-t visszaváltási szolgáltatásnak minősíti, amelyről K számlát állít ki GY részére (az 5 EUR tartalmazza a hozzáadottérték-adót is). A továbbiakban GY nem igazítja ki az eredeti értékesítés adóalapját,

V pedig – aki ténylegesen 95 EUR-t fizet – erről az összegről kap számlát (minden összeg tartalmazza a hozzáadottérték-adót).

KONZULTÁCIÓ AZ ÉRDEKELTEKKEL

Az utalványok hozzáadottértékadó-rendszerben történő kezelését a Bizottság 2002-ben és 2006-ban tartott Fiscalis-szemináriumokon megvitatta a tagállamok fiskális hatóságainak képviselőivel. Ezeket a megbeszéléseket 2006-ban nyilvános konzultáció követte, melynek eredményei a következő weboldalon tekinthetők meg:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_2992_en.htm.

A legtöbb hozzászóló úgy foglalt állást, hogy a problémák fő oka a hozzáadottértékadó-szabályok nem egyöntetű tagállami alkalmazása, ami különösen a tagállamok közötti műveletek esetében okoz nehézségeket. A jelenlegi szabályok összehangolt értelmezésére van szükség, ami a válaszadók szerint valószínűleg szükségessé teszi az elsődleges jog módosítását. A válaszadók általában szükségesnek tartották az utalványok fogalmának a hozzáadottértékadó-szabályok alkalmazásában történő meghatározását.

Az utalványok típusainak bővülése nyomán nem mindig egyértelmű vagy következetes az utalványok és az általános fizetési eszközök között húzódó határ. Ennek következtében az érdekelt felek széles köre figyelemre érdemesnek tartotta az azonos funkciókkal rendelkező rendszerek semleges kezelését.

HATÁSVIZSGÁLAT

A jelen kezdeményezés által orvosolni kívánt problémák a kereskedelem közelmúltbeli változásaival lépést nem tartó jogalkotás hiányosságaiból fakadnak.

A javaslatot hatásvizsgálat kíséri. A hatásvizsgálat következtetése, hogy a feltárt hiányosságok kezelésének egyetlen járható útja a héairányelv korszerűsítése az utalványokkal foglalkozó rendelkezések beillesztése révén.

Két egyéb lehetőség mérlegelésére is sor került: az egyik a jelenlegi helyzet megőrzése, a másik a nem kötelező erejű, ún. „puha jog” alkalmazása volt. Az első esetben a problémák megoldása a tagállamok feladata lenne. A tagállamok ad hoc megoldásokkal élhetnének, vagy útmutatást kérhetnének a Bíróságtól. A puha jog alkalmazása megvalósulhat például iránymutatás közzétételével. Mindazonáltal e megoldások egyike sem garantálná a jogbiztonságot vagy egy, a jelenlegi hozzáadottértékadó-szabályokat módosító jogi aktus létrejöttét. Az azonosított hiányosságok megléte, és mindenekelőtt az a tény, hogy a héairányelv nem nyújt olyan útmutatást, amely biztosítaná a tagállamok következetes eljárását, különösen előnytelen az adóztatás területén, ahol a jogbiztonság kitüntetett fontossággal bír.

A hatásvizsgálat mellékletét képezi egy a Deloitte által készített tanulmány, amely alátámasztja e jogalkotási javaslat gazdasági ésszerűségét, és kiemeli a tagállamok közötti eltérések aktuális és lehetséges következményeit. A tanulmány azt is megerősíti, hogy az előre fizetett távközlési szolgáltatások az utalványok messze legjelentősebb kategóriáját képviselik, és megállapítja, hogy ezeket adóügyi szempontból nagyon gyakran különbözőképpen kezelik a tagállamok. Ez adókikerülési módszerek megjelenéséhez és a verseny torzulásához vezethet, és az adózást illető bizonytalanságok miatt érdektelenné teheti a gazdasági lehetőségek kihasználását.

A JAVASLAT JOGI ELEMEI

A javaslat a héairányelvet érintő módosításokat tartalmaz, melyek célja az utalványok különböző típusainak világos definiálása, és az ezekre vonatkozó hozzáadottértékadó-eljárás harmonizálása. A javaslat az Európai Unió működéséről szóló szerződés (EUMSZ) 113. cikkén alapul.

A szubszidiaritás elve

A javasolt változtatásokra az utalványokra vonatkozó hozzáadottértékadó-eljárás egyértelműsítése és harmonizálása miatt van szükség. Ezt a célt a tagállamok nem képesek kielégítően elérni.

Először is, a vonatkozó szabályokat a héairányelv tartalmazza. Ezeket a szabályokat csak uniós jogalkotási folyamat módosíthatja.

Másodsorban, pusztán a tagállamok fellépése révén a szabályok eltérő értelmezésének lehetősége miatt nem valósítható meg a hozzáadottértékadó-szabályok egységes alkalmazása. A jelenlegi jogi aktusok nem világosak, és éppen e szabályok heterogén tagállami alkalmazása a felmerült problémák fő oka. Az utalványok ellenében értékesített adóköteles termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó hozzáadottértékadó-eljárás pontosítása a héairányelv módosítását teszi szükségessé.

A javaslat alkalmazási köre a kizárólag uniós jogalkotás révén megvalósítható elemekre korlátozódik. A javaslat ezért megfelel a szubszidiaritás elvének.

Az arányosság elve

A megállapított problémák alapján szükség van a 2006/112/EK irányelv módosítására, és e módosítások valószínűleg meghozzák a kitűzött céloknak megfelelő megoldásokat. E megoldások hozzájárulnak az adósemlegesség megvalósításához, a megfelelési költségek csökkentéséhez és a kettős adóztatás kockázatának megszüntetéséhez, melynek eredményeképpen a gazdasági szereplők hatékonyabban tudják elosztani erőforrásaikat. A mindenütt egyenlő feltételeket biztosító, világos szabályok korlátozzák az adókikerülés lehetőségét, és jogbiztonságot teremtenek az adófizetők és az adóhatóságok számára egyaránt.

A javaslat ezért megfelel az arányosság elvének.

Egyszerűsítés

A javaslat egyszerűsítésről rendelkezik azáltal, hogy kategorizálja és világosan definiálja az utalványok különböző típusait, egységesen alakítja ki az egyes utalványtípusokra vonatkozó hozzáadottértékadó-eljárást, és megfelelőbben biztosítja a semlegességet az árengedményre jogosító utalványok tekintetében.

A jogi aktus típusának megválasztása

A javasolt eszköz az irányelv. Más eszköz nem lenne helyénvaló, mivel az utalványokra vonatkozó hozzáadottértékadó-eljárás a héairányelv több cikkét érinti. A fent ismertetett célok ezért csak módosító irányelv segítségével érhetők el.

Megfelelési táblázat

A tagállamoknak el kell juttatniuk a Bizottsághoz az irányelvet a nemzeti jogba átültető rendelkezések szövegét, valamint az ezen irányelv egyes elemei és az irányelvet a nemzeti jogba átültető jogszabály megfelelő részei közötti kapcsolatot megvilágító dokumentumot vagy dokumentumokat. Ezen irányelv tekintetében az e dokumentumok iránti igény indokolt és arányos, mivel elősegíti, hogy az adófizetők tisztában legyenek az utalványokkal végrehajtott ügyleteikre vonatkozó jogokkal és kötelezettségekkel, különösen abban az esetben, ha tagállamok közötti műveletekről van szó.

4. KÖLTSÉGVETÉSI VONATKOZÁSOK

A javaslatnak nincsenek az uniós költségvetést érintő vonzatai.

5. A JAVASLAT RÉSZLETES MAGYARÁZATA

25. cikk

d) pont

Abban az esetben, ha a többcélú utalvány forgalmazási láncon halad keresztül, a forgalmazók által felszámított vagy kapott árrések vagy díjak adóztatásának világosnak és következetesnek kell lennie. Ennek érdekében külön is rendelkezni kell arról, hogy ez a művelet adóköteles szolgáltatásnyújtásnak minősül.

e) pont

Az e) pont biztosítja, hogy amennyiben egy árengedményre vagy visszatérítésre jogosító utalvány ingyenesen kerül kibocsátásra, és azt olyan adóalany váltja be, aki nem a kibocsátó, és akinek a kibocsátó visszatéríti az összeget, akkor ezt a műveletet a beváltó által a kibocsátó számára nyújtott szolgáltatásnak kell tekinteni. Ez biztosítja, hogy a beváltó által kibocsátott számlán szereplő adóalap és hozzáadottérték-adó összege megegyezzen a vevő/adóalany által ténylegesen fizetett összeggel.

28. cikk

A 28. cikk módosításának célja annak megelőzése, hogy a többcélú utalványokat érintő tranzakciós lánc mentén túlzott adminisztratív terhek keletkezzenek.

A többcélú utalványokat csak beváltáskor adóztatják, akkor nem, amikor a forgalmazási láncban gazdát cserélnek. A 28. cikk módosításában foglalt pontosítás nélkül előfordulhat, hogy az utalvány beváltásakor, amikor ismertté válik a hozzáadottértékadó-kulcs, felmerül az igény, hogy megfelelő kiigazításokat végezzenek a forgalmazási lánc valamennyi megelőző állomása vonatkozásában (a beváltott termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó adókulcs szerint).

A hozzáadottérték-adó ilyen megkésett és visszamenőleges kiigazítása rendkívül nehézkes lenne, és hátráltatná az üzleti tevékenységet anélkül, hogy új adóbevétel származna belőle (feltételezve, hogy az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adót a lánc minden egyes állomásán visszaigénylik). Ezt elkerülendő rendelkezni kell arról, hogy a hozzáadottérték-adó

nem alkalmazandó az utalványnak a láncban történő átadására, csak a végső tranzakcióra, beváltáskor.

Ezt a rendelkezést a 25. cikkel összefüggésben kell értelmezni, mely cikk megállapítja, hogy az utalvány forgalmazói árrése független szolgáltatásnyújtásként külön adóköteles. E két rendelkezés együttes hatása, hogy a többcélú utalvány tárgyát képező termék vagy szolgáltatás tekintetében a beváltáskor, azaz a megfelelő helyen és a megfelelő időben keletkezik adókötelezettség, míg a forgalmazó árrése szolgáltatásként adózik akkor, amikor a forgalmazói szolgáltatást nyújtották, azaz minden olyan esetben, amikor a többcélú utalvány gazdát cserél.

30a. cikk

Mint korábban bemutattuk, ez a cikk meghatározza az utalvány fogalmát, és az általánosabb fizetési eszközöktől való megkülönböztetésük érdekében megállapítja az utalványok funkcióinak határait. Az egy- és a többcélú utalványok megkülönböztetésének alapja, hogy elegendő biztossággal meghatározható-e az adókötelezettség a kibocsátáskor, vagy várni kell-e ezzel a termék vagy szolgáltatás értékesítéséig. Egycélú utalvány esetében ismerni kell az utalványban inherensen benne rejlő termékértékesítési vagy szolgáltatásnyújtási kötelezettség alanyát.

Az ellenérték nélkül kibocsátott utalványok a hozzáadottérték-adó tekintetében speciális elbírálás alá esnek, ezeket külön kell kezelni.

30b. cikk

E cikk rendelkezései szerint, amennyiben egy utalvány termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás igénybevételére vonatkozó jogot hordoz, e jog nyújtása és a későbbi termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás összefügg, és egységes tranzakciót képez.

Mivel e tranzakció adóügyi szempontból történő kezelése ugyanolyan lesz, mintha a terméket vagy a szolgáltatást nem utalvány ellenében nyújtották volna, a tranzakció helyét és az arra alkalmazandó adókulcsot az értékesített termék vagy a nyújtott szolgáltatás alapján kell meghatározni. E cikkből az is következik, hogy a többcélú utalványok beváltáskor adóznak. Az egycélú utalványok ezzel szemben értékesítéskor adóznak (lásd a 65. cikket).

Az egyértelműség érdekében biztosítani kell továbbá, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás alá tartozó ügyletek során alkalmazott utalványok használata ne sértse a vonatkozó szabályozást.

65. cikk

Ez a cikk egy, az egycélú utalványok adófizetési kötelezettségével kapcsolatos utalással egészül ki. Az előlegfizetéshez hasonlóan, a hozzáadottértékadó-fizetési kötelezettség az ellenérték átvételének időpontjában, az ellenérték összegének megfelelően keletkezik.

66. cikk

E cikk módosítása rendelkezik arról, hogy a tagállamok ne térhessenek el a 65. cikktől az egycélú utalványok tekintetében. Másként az egycélú utalványok adófizetési kötelezettsége különböző maradhatna az egyes tagállamokban, ami kettős adóztatáshoz vagy az adóztatás elmaradásához vezethet.

74a. cikk

Ez a cikk többcélú utalvány felhasználásával történő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adóalapjáról rendelkezik, beleértve azokat az eseteket, amikor részlegesen váltják be a többcélú utalványt. Bevezeti a „névérték” fogalmát, amely – különösen a tagállamok között végrehajtott műveletek esetében – rendkívül fontos az adózás rendjének biztosítása szempontjából, mivel szavatolja, hogy a többcélú utalvány értéke állandó maradjon a forgalmazási lánc kezdete és vége között.

Meghatározása szerint (74a. cikk (2) bekezdés) a névérték mindaz, amit az utalvány kibocsátója az utalvány ellenében kapott vagy kapni fog. Erre a meghatározásra a többcélú utalványok értékesítési láncában részt vevő forgalmazók (főkötelezettek vagy jutalékos ügynökök) által nyújtott forgalmazási szolgáltatások értékének figyelembevétele miatt van szükség. A forgalmazó árrése az adózó forgalmazói szolgáltatás nyújtásának (hozzáadottérték-adót tartalmazó) ellenértékeként kezelendő.

A többcélú utalvány névértéke hozzáadottérték-adót tartalmaz. Ennek az adónak az összege csak beváltáskor lesz ismert, amikor a beváltandó termékekre és szolgáltatásokra alkalmazandó hozzáadottértékadó-kulcs alapján a névérték felbontható lesz a hozzáadottérték-adó összegére és az adóalapra.

Ha egy vevő a névértéknél magasabb árat fizetett, ez azt jelenti, hogy egy forgalmazó árrést számított fel, mely esetben a vevőnek jogában áll külön számlát kérni a különbségről (amelyet a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás számlája természetesen nem tükröz). Ha a vevő a névértéknél kevesebbet fizetett, ez azt jelentheti, hogy valamely forgalmazó veszteséget könyvelt el, jóllehet ez nem érinti a kibocsátó által kapott ellenértéket.

74b. cikk

Ez a cikk rendelkezik a forgalmazói árrés kiszámításáról többcélú utalvány használata esetén. E tekintetben a nyújtott forgalmazási szolgáltatás adóalapja egyenlegező tétel, amely a többcélú utalvány névértékének és a vevő által ténylegesen fizetett összegnek a különbségeként adódik.

A forgalmazási szolgáltatás összesített adóalapja állandó érték, mely nem függ az értékesítési láncban részt vevők számától. Amennyiben a lánc több forgalmazóból áll, a forgalmazási szolgáltatás összesített adóalapját fel kell osztani az egyes forgalmazók között (lásd a többcélú utalvány forgalmazását illusztráló példát).

74c. cikk

Mivel az árengedményre jogosító ingyenes utalvány a továbbiakban nem tekintendő harmadik fél által termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás fejében teljesített ellenértéknek, pontosítani kell a 25. cikk e) pontja által bevezetett beváltási szolgáltatás adóalapjának megállapítását és mérését.

169. cikk

A 169. cikket kiegészítő bekezdés az adólevonásra való jogosultság tekintetében biztosítja a konzisztenciát.

Ha egy többcélú utalvány kibocsátója adóköteles ügylethez kapcsolódóan váltja be az utalványt, a 168. cikk értelmében levonhatja az utalvány kibocsátása vonatkozásában fizetendő vagy megfizetett hozzáadottérték-adót. Az egyenlő feltételeket biztosítandó egyértelművé kell tenni, hogy amennyiben levonásra jogosító ügyletek során a többcélú utalványt a kibocsátótól eltérő alany váltja be, a kibocsátó továbbra is jogosult levonni az utalvány kibocsátásával kapcsolatos költségek után fizetendő vagy megfizetett hozzáadottérték-adót. E költségek például nyomtatási vagy kódolási költségek lehetnek.

E rendelkezést akkor kell alkalmazni, amikor a többcélú utalványt a kibocsátótól eltérő alany váltja be. A kibocsátó által a beváltónak fizetett ezt követő visszatérítés nem tartozik a rendelkezés alkalmazási körébe. E rendelkezés hiányában a kibocsátó nem lenne képes megőrizni az adólevonásra való jogosultságát.

193. cikk

A 193. cikket kiegészítő új bekezdés egyértelművé teszi, hogy mindig a többcélú utalvány beváltója hajtja végre az adóköteles termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, azaz neki kell megfizetnie a hozzáadottérték-adót. Ennek akkor van jelentősége, ha az utalvány kibocsátója és beváltója nem ugyanaz a személy. Csak az utalvány beváltója tudja, mely termék vagy szolgáltatás révén, illetve hol és mikor történt a teljesítés.

272. cikk

A 272. cikk módosításainak célja, hogy az egyes tagállamok területén a hozzáadottérték-adó helyes kiszámítása és beszedése érdekében minden olyan tagállam megkapja a határokon átnyúló szolgáltatásnyújtással kapcsolatos információkat, beleértve az utalványokkal összefüggő információkat is, ahol adó megfizetése esedékes. Különösen az adóalanyok azon kötelezettségei tekintetében kell következetesen eljárni minden tagállamban, amelyek a hozzáadottérték-adó célú azonosításra és az összesítő nyilatkozatok összeállítására vonatkoznak.

2012/0102 (CNS)

Javaslat

A TANÁCS IRÁNYELVE

a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek az utalványok kezelése tekintetében történő módosításáról

AZ EURÓPAI UNIÓ TANÁCSA,

tekintettel az Európai Unió működéséről szóló szerződésre és különösen annak 113. cikkére,

tekintettel az Európai Bizottság javaslatára,

a jogalkotási aktus tervezetének a nemzeti parlamentek számára való megküldését követően,

tekintettel az Európai Parlament véleményére[6],

tekintettel az Európai Gazdasági és Szociális Bizottság véleményére[7],

különleges jogalkotási eljárás keretében,

mivel:

(1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv[8] szabályokat állapít meg a termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás ideje és helye, az adóalap összege, a hozzáadottértékadó-fizetési kötelezettség keletkezése és a levonásra való jogosultság tekintetében. E szabályok mindamellett nem eléggé egyértelműek és átfogóak ahhoz, hogy biztosítsák az utalványokkal összefüggő ügyletek következetes adóügyi kezelését, ami nem kívánatos következményekkel jár a belső piac megfelelő működése szempontjából.

(2) Az egyértelmű és egységes eljárás megvalósítása, a következetlenségek elkerülése, a versenytorzulás, a kettős adóztatásnak és az adóztatás elmaradásának megakadályozása, valamint az adókikerülés kockázatának csökkentése érdekében szabályokat kell alkotni az utalványok esetében alkalmazandó hozzáadottértékadó-eljárás tekintetében.

(3) Az utalványok fogalmának a hozzáadottértékadó-szabályok alkalmazásában történő pontos meghatározása, valamint az utalványok fizetési eszközöktől történő elhatárolása érdekében meg kell határozni a fizikai vagy elektronikus formában megjelenő utalvány fogalmát, megállapítva lényegi alkotóelemeit, különösen az

---

6 HL C […]., […]., […]. o.
7 HL C […]., […]., […]. o.
8 HL L 347., 2006.12.11., 1. o.

utalványhoz kapcsolódó jogosultság jellegét és az utalvány kibocsátója által vállalt kötelezettségeket.

(4) Az utalványokkal összefüggő ügyletek hozzáadottérték-adó szempontjából történő kezelésének módja az utalvány sajátos jellemzőitől függ. Meg kell ezért különböztetni az utalványok egyes típusait, és e megkülönböztetéseket uniós jogi aktusban kell megállapítani.

(5) Az utalványok sajátossága, hogy termékek vagy szolgáltatások igénybevételére vagy árengedményre jogosítanak. Ez a jog átruházható, mielőtt az utalvány végül beváltásra kerül. A kettős adóztatás elkerülése érdekében, amennyiben ilyen jog tárgyát képező szolgáltatás kerül megadóztatásra, biztosítani kell, hogy e jog átruházása és a termék vagy szolgáltatás beváltása egységes ügyletnek minősüljön.

(6) A termékek értékesítése vagy a szolgáltatások nyújtása történhet közvetlenül fizetés ellenében vagy utalvány elfogadásával. Ezen ügyletek semleges kezelése érdekében az egységes ügyletet terhelő adót az utalvány ellenében biztosított termék vagy szolgáltatás alapján kell megállapítani.

(7) Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás szerint abban a tagállamban kell az adót megfizetni, amelyben az utazási iroda székhelye található. Elkerülendő az adózás helyének módosulását, meg kell állapítani, hogy ez a szabályozás az utalványok felhasználásával értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások esetében is alkalmazandó.

(8) Az utalványokat gyakran ügynökökön keresztül forgalmazzák, vagy azok forgalmazási láncon haladnak keresztül, ahol a vételt újraeladás követi. A semlegesség megőrzése céljából lényeges biztosítani, hogy az utalvány ellenében értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások után fizetendő hozzáadottérték-adó összege állandó maradjon. Ennek érdekében a többcélú utalványok értékét kibocsátáskor rögzíteni kell.

(9) Amennyiben az utalványt saját nevében, de harmadik személy megbízásából eljáró adóalany forgalmazza, ezt úgy kellene tekinteni, hogy az adóalany maga kapta meg és adta tovább az utalványt. Ha a forgalmazás tárgya többcélú utalvány, amelynek esetében csak beváltáskor történik adóztatás, akkor ez a forgalmazási lánc valamennyi állomásán kiigazításokat eredményezne, amelyek legfeljebb csekély adóbevételt jelentenének. A túlzott adminisztratív terhek elkerülése érdekében az ilyen utalványokat forgalmazó adóalanyokat nem célszerű úgy tekinteni, mint akik maguk kapták meg és adták tovább az utalványt.

(10) Egyértelművé kell tenni a többcélú utalványok forgalmazásával összefüggő ügyletek adóügyi kezelését. Ha az ilyen utalványokat értékük alatt vásárolják meg, és magasabb áron adják el, az így nyújtott forgalmazási szolgáltatást az adóalany által alkalmazott árrés alapján meg kell adóztatni.

(11) Az utalványok határokon átnyúló termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz is kapcsolódhatnak. Amennyiben az adókötelezettség keletkezése tekintetében eltérés van a tagállamok között, ez kettős adóztatáshoz vagy az adóztatás elmaradásához vezethet. Az ilyen helyzet megelőzése érdekében nem engedélyezhető eltérés azon szabály alól, miszerint hozzáadottértékadó-fizetési kötelezettség a termék ékesítésekor vagy a szolgáltatás nyújtásakor keletkezik.

(12) Amennyiben azonban a teljesítést megelőzően előlegfizetésre kerül sor, a hozzáadottértékadó-fizetési kötelezettség az ellenérték összegének lesz megfelelő. Egyértelművé kell tenni, hogy ez a szabály azokra az utalványokra is vonatkozik, amelyek olyan termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás igénybevételére vonatkozó jogot biztosítanak, amelyek esetében ismert az adókötelezettség helye és mértéke (egycélú utalványok). Egyéb utalványok (többcélú utalványok) esetében csak az utalvány beváltásakor keletkezik hozzáadottértékadó-fizetési kötelezettség.

(13) Egyes utalványok árengedményekre jogosítanak bizonyos termékek értékesítése vagy szolgáltatások nyújtása tekintetében. Mivel az ár csökkentésének fő célja az utalvány kibocsátója által értékesített termékek vagy szolgáltatások promóciója, helyénvaló úgy tekinteni, hogy az utalványnak a termékeket értékesítő vagy a szolgáltatásokat nyújtó fél által történő beváltásával ez a fél szolgáltatást nyújt a kibocsátó számára.

(14) A semlegesség elvének betartása érdekében, ha az utalvány termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó árengedményre jogosít, az utalvány beváltója által az utalvány kibocsátója számára nyújtott promóciós szolgáltatás adóalapja az előbbi által kapott visszatérítés.

(15) Amennyiben az utalvány beváltásakor értékesített termékek vagy szolgáltatások adókötelesek, az adóalany jogosult levonni az utalvány kibocsátásával kapcsolatos költségek vonatkozásában rá háruló hozzáadottérték-adót. Egyértelművé kell tenni, hogy ez a levonás akkor is végrehajtható, ha a termékeket vagy szolgáltatásokat nem az utalvány kibocsátója értékesíti.

(16) Egy utalvány kibocsátásában, forgalmazásában és beváltásában számos adóalany játszhat szerepet, ám többcélú utalvány esetében csak az utalványt beváltó fél ismeri a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás tárgyát, idejét és helyét. A hozzáadottérték-adó helyes összegének megállapítása érdekében minden esetben a beváltót kell kötelezni a végül teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után járó hozzáadottérték-adónak az adóhatóság számára történő befizetésére.

(17) Amennyiben egy utalvány forgalmazása vagy beváltása önmaga is az utalvány felhasználásával vásárolt áruk vagy szolgáltatások értékesítésétől eltérő, külön szolgáltatást képez, és ez a szolgáltatás tagállamok között történik, az esedékes hozzáadottérték-adó helyes alkalmazása és beszedése érdekében lényeges teljesíteni a hozzáadottérték-adóval kapcsolatos kötelezettségeket.

(18) Mivel az utalványokra vonatkozó hozzáadottértékadó-szabályok egyszerűsítésére, korszerűsítésére és harmonizációjára vonatkozó intézkedések célkitűzéseit a tagállamok nem tudják kielégítően megvalósítani, és így azok uniós szinten jobban megvalósíthatók, az Unió intézkedéseket hozhat az Európai Unióról szóló szerződés 5. cikke szerinti szubszidiaritás elvének megfelelően. Az e cikkben meghatározott arányosság elvének megfelelően ez az irányelv nem lépi túl az e célkitűzések eléréséhez szükséges mértéket.

(19) A tagállamoknak és a Bizottságnak a magyarázó dokumentumokról szóló, 2011. szeptember 28-i együttes politikai nyilatkozatával[9] összhangban a tagállamok vállalták, hogy az átültető intézkedéseikről szóló értesítéshez indokolt esetben egy

[9] HL C 369., 2011.12.17., 14. o.

vagy több olyan dokumentumot mellékelnek, amely megmagyarázza az irányelv elemei és az azt átültető nemzeti jogi eszközök megfelelő részei közötti kapcsolatot. Ezen irányelv tekintetében a jogalkotó úgy ítéli meg, hogy ilyen dokumentumok átadása indokolt.

(20) Ezért a 2006/112/EK irányelvet ennek megfelelően módosítani kell,

ELFOGADTA EZT AZ IRÁNYELVET:

1. cikk

A 2006/112/EK irányelv a következőképpen módosul:

(1) A 25. cikk a következő d) és e) ponttal egészül ki:

„d) többcélú utalványnak az utalvány kibocsátójától eltérő adóalany által történő forgalmazása, amennyiben az utalványt az utalvány kibocsátója vagy a saját nevében eljáró más adóalany értékesíti számára a névértéknél alacsonyabb áron;

e) árengedményre jogosító ingyenes utalvány beváltása, amennyiben az utalvány tárgyát képező terméket értékesítő vagy szolgáltatást nyújtó adóalany számára a kibocsátó ellenértéket biztosít.”

(2) A 28. cikk a következő bekezdéssel egészül ki:

„Az első bekezdés nem alkalmazandó azonban akkor, ha az adóalany többcélú utalványok forgalmazásában vesz részt.”

(3) A IV. cím („Adóztatandó ügyletek”), a következő 5. fejezettel egészül ki:

„5. fejezet

A 1. és 3. fejezetre vonatkozó közös rendelkezések

30a. cikk

(1) Az „utalvány” olyan eszköz, amely termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás igénybevételére vagy termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó árengedményre vagy visszatérítésre jogosít, és amely ennek megfelelő kötelezettséget hoz létre e jogosultság teljesítésére.

Az „egycélú utalvány” olyan utalvány, amely termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás igénybevételére jogosít, és amelynek esetében a termék vagy szolgáltatás értékesítője, a teljesítés helye és a termékre vagy szolgáltatásra alkalmazandó héakulcs ismert az utalvány kibocsátásakor.

A „többcélú utalvány” olyan utalvány, amely nem árengedményre vagy visszatérítésre jogosít, és nem egycélú utalvány.

Az „árengedményre jogosító utalvány” olyan utalvány, amely valamely termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás vonatkozásában árengedményre vagy visszatérítésre jogosít.

(2) A 2007/64/EK irányelv értelmében vett pénzforgalmi szolgáltatás nem minősül utalványnak.

30b. cikk

Egy termék vagy szolgáltatás igénybevételére vonatkozó jogot biztosító utalvány értékesítése és az utalvány tárgyát képező termékek vagy szolgáltatások későbbi értékesítése egységes ügyletnek minősül.

Ezt az ügyletet ugyanúgy kell kezelni, mint az olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amelyre utalvány használata nélkül került sor.

Amennyiben az utalvány olyan termék vagy szolgáltatás igénybevételére vonatkozó jogot biztosít, amelyre az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás alkalmazandó, a termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra e szabályozásnak megfelelően kell alkalmazni a hozzáadottérték-adóztatás szabályait.”

(4) A 65. cikk helyébe a következő szöveg lép:

„65. cikk

Amennyiben előlegfizetésre kerül sor a termék vagy szolgáltatás értékesítést megelőzően, beleértve az egycélú utalványok kifizetését is, úgy az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik, az ellenérték összegének megfelelően.”

(5) A 66. cikkben a második bekezdés helyébe a következő szöveg lép:

„Az első bekezdésben előírt eltérés azonban nem alkalmazható az utalvány ellenében teljesített kifizetésekre, valamint azokra a szolgáltatásnyújtásokra, amelyek esetében a héát a 196. cikk alapján a szolgáltatás igénybevevője fizeti.”

(6) Az irányelv a következő 74a., 74b. és 74c. cikkel egészül ki:

„74a. cikk

(1) A többcélú utalvány beváltása ellenében biztosított termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adóalapja az utalvány névértéke, vagy részleges beváltás esetén a névérték az utalvány részleges beváltásának megfelelő része, a beváltott termékekre vagy szolgáltatásokra eső héa összegével csökkentve.

(2) A többcélú utalvány névértéke magában foglal minden olyan ellenértéknek minősülő elemet, a hozzáadottérték-adó összegét is beleértve, amelyet az utalvány kibocsátója kapott vagy kapni fog.

74b. cikk

A 25. cikk d) pontjában említett forgalmazási szolgáltatás vonatkozásában az adóalap összege egyenlő az utalvány névértékének és a fizetett vételárnak a forgalmazási szolgáltatás után fizetendő hozzáadottérték-adóval csökkentett különbségével.

74c. cikk

A 25. cikk e) pontjában említett beváltási szolgáltatás vonatkozásában az adóalap összege egyenlő a vevőnek nyújtott és a kibocsátó által megtérített árengedménynek a beváltási szolgáltatás után fizetendő hozzáadottérték-adóval csökkentett összegével.”

(7) A 169. cikk a következő d) ponttal egészül ki:

„d) utalvány kibocsátója által az utalvány tárgyát képező termékeket vagy szolgáltatásokat értékesítő adóalany számára történő ellenértékkifizetéssel összefüggő ügyletek, amennyiben e termékek vagy szolgáltatások levonásra jogosítanak.”

(8) A 193. cikk a következő bekezdéssel egészül ki:

„Amennyiben a 30b. cikkben említett egységes ügylet többcélú utalvány értékesítéséből és az ezt követő termékértékesítésből vagy szolgáltatásnyújtásból áll, az utalvány beváltóját kell az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalanynak tekinteni.”

(9) A 272. cikk a következőképpen módosul:

a) az (1) bekezdés b) pontjának helyébe a következő szöveg lép:

„b) azok az adóalanyok, akik nem végzik a következő ügyletek egyikét sem:

i. a 20., 21., 22., 33., 36. 138. és 141. cikkben említett ügyletek;

ii. a 44. cikkben említett ügyletek, abban az esetben, ha a héát a 196. cikk értelmében a vevő fizeti;”

b) a (2) bekezdés helyébe a következő szöveg lép:

„(2) Ha a tagállamok élnek az (1) bekezdés első albekezdésének d) és e) pontjában említett választási lehetőséggel, akkor megteszik a szükséges intézkedéseket a Közösségen belüli ügyletek adóztatására vonatkozó átmeneti szabályozás helyes alkalmazása érdekében.”

2. cikk

(1) A tagállamok legkésőbb 2014. január 1-ig elfogadják és kihirdetik azokat a törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezéseket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy ennek

az irányelvnek megfeleljenek. E rendelkezések szövegét haladéktalanul megküldik a Bizottság számára.

A tagállamok ezeket a rendelkezéseket 2015. január 1-jétől alkalmazzák.

Amikor a tagállamok elfogadják ezeket a rendelkezéseket, azokban hivatkozni kell erre az irányelvre, vagy azokhoz hivatalos kihirdetésük alkalmával ilyen hivatkozást kell fűzni. A hivatkozás módját a tagállamok határozzák meg.

(2) A tagállamok közlik a Bizottsággal nemzeti joguk azon főbb rendelkezéseinek szövegét, amelyeket az ezen irányelv által szabályozott területen fogadnak el.

3. cikk

Ez az irányelv az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* való kihirdetését követő huszadik napon lép hatályba.

4. cikk

Ennek az irányelvnek a tagállamok a címzettjei.

Kelt Brüsszelben, -án/-én.

a Tanács részéről
az elnök