



EURÓPAI BIZOTTSÁG
ADÓÜGYI ÉS VÁMUNIÓS
FŐIGAZGATÓSÁG
Közvetett adózás, adóigazgatás
Hozzáadottérték-adó

Megjelenés: 2014. április 3.

Magyarázó megjegyzések

az uniós héaszabályoknak a távközlési, rádió-
és televízióműsor- és elektronikus úton
nyújtott szolgáltatások teljesítési helye
tekintetében történő, 2015-től hatályos
változásairól

(a Tanács 1042/2013/EU végrehajtási rendelete)

Megjegyzés:

***A szoftverekhez és tananyagokhoz kapcsolódó
elektronikus szolgáltatások leírása
a dokumentum 90-92. oldalán olvasható.***

Mozaik Kiadó

Felelősségi nyilatkozat: Ezek a magyarázó megjegyzések jogilag nem kötelező erejűek, csupán gyakorlati útmutatást és tájékoztatást adnak arról, hogy az Európai Bizottság Adóügyi és Vámuniós Főigazgatóságának véleménye szerint hogyan kell az uniós jogot alkalmazni.

A magyarázó megjegyzések célja a héával kapcsolatos uniós jogszabályok jobb megértésének elősegítése. A megjegyzéseket a Bizottság szolgálatai készítették, és – ahogyan az az első oldalon található felelősségi nyilatkozatban is szerepel – jogilag nem kötelező erejűek.

Ezek a magyarázó megjegyzések nem kimerítő jellegűek. Ez azt jelenti, hogy bár sok részletes információt tartalmaznak, vannak olyan részelemek, amelyekről a dokumentum nem tesz említést.

Ha a magyarázó megjegyzések olvasói egy adott témában szeretnének jobban elmélyülni, tanácsos és ajánlott az adott témával foglalkozó fejezet egészét elolvasni.

- **Mi a magyarázó megjegyzések célja?**

A magyarázó megjegyzések célja **az európai uniós szinten elfogadott jogszabályok**, ebben az esetben elsősorban a 282/2011/EU végrehajtási rendeletnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2013. október 7-i 1042/2013/EU tanácsi végrehajtási rendelet **jobb megértésének elősegítése**. A távközlési, rádió- és televízióműsor- és elektronikus úton nyújtott szolgáltatások teljesítési helyére vonatkozó új szabályok 2015. január 1-jén történő érvénybe lépését közel kilenc hónappal megelőzően történő közzétételük várhatóan lehetővé teszi, hogy a tagállamok és az üzleti vállalkozások egységesebb módon, jobban fel tudjanak készülni az új szabályokra és időben tudjanak azokhoz alkalmazkodni.

- **Mit tartalmaznak a magyarázó megjegyzések?**

A magyarázó megjegyzések célja, hogy azokat **iránymutatást adó**, a távközlési, rádió- és televízióműsor- és elektronikus úton nyújtott szolgáltatások teljesítési helyére vonatkozó új szabályok gyakorlati alkalmazásának tisztázására használható eszköznek tekintsek. Segítséget nyújtanak továbbá az 1042/2013/EU végrehajtási rendelet cikkeiben foglalt egyes kérdések jelentésének pontosabb megértéséhez.

- **A magyarázó megjegyzések jellemzői**

A magyarázó megjegyzések közös munka eredményeként születtek: bár a megjegyzéseket az Adóügyi és Vámuniós Főigazgatóság (DG TAXUD) teszi közzé a honlapján, azok a tagállamokkal és az üzleti vállalkozásokkal folytatott megbeszélések eredményeként jöttek létre. A tagállamok és az üzleti vállalkozások először azzal járultak hozzá, hogy megküldték javaslataikat a Bizottságnak, majd a Hollandiában tartott Fiscalis műhelytalálkozón fejtették ki véleményüket. Végül a magyarázó megjegyzésekkel kapcsolatban a tagállamok a héabizottságban, a vállalkozások pedig ad hoc értekezlet keretében fejthették ki álláspontjukat. Le kell szögezni azonban, hogy a Bizottság szolgálatait semmire sem kötelezi a tagállamok vagy az üzleti szféra véleménye.

Ezek a megjegyzések jogilag nem kötelező erejűek, csupán gyakorlati és informális iránymutatást adnak arról, hogy az Adóügyi és Vámuniós Főigazgatóság véleménye szerint hogyan kell alkalmazni az európai uniós jogszabályokat. Nem képviselik a Bizottság nézetét, és a Bizottságot nem kötik a dokumentumban megfogalmazott nézetek.

A magyarázó megjegyzések nem helyettesítik a héabizottság iránymutatásait, hiszen a jogalkotási folyamatban azoknak megvan a maguk szerepe. Továbbá a jövőben a héabizottság is adhat ki iránymutatásokat ezen a területen.

Idővel várható, hogy az esetjog, a héabizottság iránymutatásai és a gyakorlat ki fogják egészíteni a megjegyzésekben foglalt nézeteket.

A tagállamok saját nemzeti útmutatójukat is elkészíthetik a távközlési, rádió- és televízióműsor- és elektronikus úton nyújtott szolgáltatások teljesítési helyére vonatkozó új héaszabályok alkalmazásáról.

A megjegyzések nem átfogó jellegűek: csak bizonyos kérdéseket sorolnak fel, amelyekre vonatkozóan kívánatosnak tűnt, hogy azokhoz magyarázatot fűzzenek.

A megjegyzések folyamatban lévő munka eredményei: e megjegyzések nem tekinthetők véglegesen lezártak, csupán egy adott pillanatban rendelkezésre álló ismeretekkel és tapasztalatokkal összhangban lévő helyzetet tükröznek.

TARTALOMJEGYZÉK

1.	A HÉÁVAL KAPCSOLATOS, 2015-BEN ÉRVÉNYBE LÉPŐ UNIÓS VÁLTOZÁSOK FŐ ELEMEI	11
1.1.	Általános háttér.....	11
1.2.	A 2015-ös változások által érintett ügyletek	11
1.3.	A 2015-ös változások által nem érintett ügyletek	12
1.4.	A 2015-ös változásokra való felkészülés	12
1.5.	Vonatkozó jogi aktusok.....	13
1.6.	Szószedet	14
2.	TÁVKÖZLÉSI, MŰSOR- ÉS ELEKTRONIKUS SZOLGÁLTATÁSOK (6A., 6B. ÉS 7. CIKK, VALAMINT I. MELLÉKLET)	16
2.1.	Vonatkozó rendelkezések.....	16
2.2.	Miért volt szükség pontosításra?	16
2.3.	Miről szólnak ezek a rendelkezések?	17
2.3.1.	Távközlési szolgáltatások.....	17
2.3.2.	Műsorszolgáltatások.....	17
2.3.3.	Elektronikus szolgáltatások.....	19
2.4.	Az e rendelkezésekből fakadó részletes kérdések.....	19
2.4.1.	Távközlési szolgáltatások.....	19
2.4.1.1.	Távközlési szolgáltatásnak minősül-e az ügyfélszolgálat?.....	19
2.4.2.	Műsorszolgáltatások.....	20
2.4.2.1.	Mikor tekinthető úgy, hogy a műsorszámot a „nagyközönség számára szolgáltatják”?.....	20
2.4.2.2.	Mikor tekinthető úgy egy műsorszám, hogy azt „egyidejű meghallgatásra vagy megtekintésre” szánták?	20
2.4.2.3.	Mi a különbség a műsorszolgáltatások és a lekérhető műsorszámok között?	21
2.4.3.	Elektronikus szolgáltatások.....	21
2.4.3.1.	Az ár-összehasonlító és hasonló weboldalak minősülhetnek-e elektronikus szolgáltatásoknak?	21
2.4.3.2.	Ami nem tartozik az elektronikus szolgáltatások körébe: egyes, online foglalt tárgyi jellegű szolgáltatások	21
2.4.3.3.	Az „online foglalt” hivatkozás bármely eszközön keresztül történt foglalásra vonatkozik?.....	22
2.4.4.	Mindhárom szolgáltatás általában.....	22

2.4.4.1.	Mi történik, ha e szolgáltatások más szolgáltatásokhoz kapcsolódnak?.....	22
3.	AZ INTERNETEN, KÖZVETÍTŐN KERESZTÜL NYÚJTOTT ELEKTRONIKUS ÉS TELEFONOS SZOLGÁLTATÁSOK (9A. CIKK).....	23
3.1.	Vonatkozó rendelkezés.....	23
3.2.	Háttér.....	23
3.3.	Miért volt szükség pontosításra?	23
3.4.	Miről szól ez a rendelkezés?.....	24
3.4.1.	A megadott vélelem.....	24
3.4.2.	A vélelem megdöntése	25
3.4.3.	A vélelem alkalmazása – részletes jelzések	28
3.4.4.	Mikor zárható ki a vélelem alkalmazása? – A fizetés feldolgozása.....	33
3.4.5.	A vélelem megdöntésének feltételei.....	34
3.4.6.	Ha a vélelem nem megdönthető	35
3.4.7.	Hogyan kell eljárni akkor, ha az értékesítési lánc legalább egy közvetítője megdönti a vélelmet?.....	36
3.4.8.	Hogyan alkalmazható a vélelem az interneten keresztül nyújtott telefonos szolgáltatások esetében?.....	44
3.5.	Az e rendelkezésből fakadó részletes kérdések.....	44
3.5.1.	Mikor kell a 9a. cikket alkalmazni? – Ábra	44
3.5.2.	Ez a vélelem miért nem a többi vélelemmel együtt került feltüntetésre?.....	45
3.5.3.	E vélelem miért nem foglalkozik a műsorszolgáltatásokkal?	45
3.5.4.	Mi a távközlési hálózat?	46
3.5.5.	Mit jelent a felület vagy portál megnevezés?	46
4.	NEM ADÓALANY JOGI SZEMÉLY LETELEPEDÉSI HELYE (13A. CIKK).....	47
4.1.	Vonatkozó rendelkezés.....	47
4.2.	Háttér.....	47
4.3.	Miért volt szükség pontosításra?	47
4.4.	Miről szól ez a rendelkezés?.....	48
5.	A HÉAAZONOSÍTÓ SZÁMÁT NEM KÖZLŐ IGÉNYBEVEVŐ JOGÁLLÁSA (18. CIKK)	49
5.1.	Vonatkozó rendelkezés.....	49
5.2.	Háttér.....	49
5.3.	Miért volt szükség pontosításra?	49
5.4.	Miről szól ez a rendelkezés?.....	50

5.5.	Az e rendelkezésből fakadó részletes kérdések.....	51
5.5.1.	Köteles a szolgáltatásnyújtó a héaazonosító számmal nem rendelkező igénybevevőt végső felhasználóként kezelni?	51
5.5.2.	Hogyan kell a szolgáltatásnyújtónak kezelnie az EU-n kívüli igénybevevőt?.....	51
5.5.3.	A 18. cikk (2) bekezdésében miért a „tekintheti” szó szerepel, és nem a „tekinti”?.....	51
5.5.4.	Milyen következményekkel jár, ha a szolgáltatásnyújtó nem él a 18. cikk (2) bekezdésének második albekezdésében foglalt lehetőséggel?	51
5.5.5.	Mit kell tennie a szolgáltatásnyújtónak, ha az igénybevevő később közli vele héaazonosító számát?	52
5.5.6.	Mikor kell az igénybevevőnek megadnia héaazonosító számát?	52
5.5.7.	Ha az igénybevevő adóalany, akit a szolgáltatásnyújtó nem adóalanyként kezelt, visszakaphatja a szolgáltatásnyújtó által neki felszámított héát?.....	52
5.5.8.	Mit kell tenni akkor, ha az igénybevevő közli a héaazonosító számát, de a szolgáltatásnyújtónak kétségei vannak az igénybevevő jogállását vagy eljárási minőségét illetően?.....	52
5.5.9.	Ellentmondás van-e a 18. cikk (2) bekezdésének második albekezdése, valamint az egyes tagállamokban fennálló azon követelmény között, amely szerint a számlán fel kell tüntetni a héaazonosító számot, hogy a szolgáltatásnyújtó ne számolhasson fel héát a határokon átnyúló szolgáltatásnyújtás esetében?.....	53
6.	EGYNÉL TÖBB ORSZÁGBAN LETELEPEDETT VAGY ÁLLANDÓ TARTÓZKODÁSI HELLYEL RENDELKEZŐ IGÉNYBEVEVŐ (24. CIKK).....	54
6.1.	Vonatkozó rendelkezés.....	54
6.2.	Háttér	54
6.3.	Miért volt szükség pontosításra?	54
6.4.	Miről szól ez a rendelkezés?.....	54
6.5.	Az e rendelkezésből fakadó részletes kérdések.....	55
6.5.1.	Hogyan kell alkalmazni a 24a. és 24b. cikkben foglalt vélelmeket, ha az igénybevevő több mint egy országban rendelkezik letelepedési vagy tartózkodási hellyel?.....	55
6.5.2.	Hogyan kell alkalmazni a 24f. cikkben foglalt bizonyítékokat, ha az igénybevevő több mint egy országban rendelkezik letelepedési vagy tartózkodási hellyel?	55
7.	AZ IGÉNYBEVEVŐ TARTÓZKODÁSI HELYÉRE VONATKOZÓ VÉLELMEK (24A. ÉS 24B. CIKK).....	56
7.1.	Vonatkozó rendelkezések.....	56

7.2.	Háttér	56
7.3.	Miért volt szükség pontosításra?	56
7.4.	Miről szólnak ezek a rendelkezések?	57
7.4.1.	A B2B és B2C szolgáltatásokra egyaránt alkalmazandó vélelmek	57
7.4.1.1.	A szolgáltatásnyújtó fizikai helyszínén teljesített digitális szolgáltatások	58
7.4.1.2.	Digitális szolgáltatások a szolgáltatásnyújtó fizikai helyszínén valamely közlekedési eszköz fedélzetén	59
7.4.2.	Kizárólag B2C teljesítésekre vonatkozó vélelmek.....	60
7.4.2.1.	Vezetékes telefonvonalon keresztül nyújtott digitális szolgáltatások	60
7.4.2.2.	Mobilhálózatokon keresztül nyújtott digitális szolgáltatások	61
7.4.2.3.	Dekóderen keresztül nyújtott digitális szolgáltatások	62
7.4.2.4.	Egyéb digitális úton nyújtott szolgáltatások.....	62
7.5.	Az e rendelkezésekből fakadó részletes kérdések	63
7.5.1.	Milyen kapcsolat áll fenn az egyes vélelmek között? – Ábra	63
7.5.2.	Mit jelent a wifi hotspot?.....	64
7.5.3.	A feltöltőkártyás szolgáltatásokra vonatkozik a fizikai helyszínen történő szolgáltatásokra vonatkozó vélelem?.....	64
7.5.4.	Egymással ütköző vélelmek esetén mely vélelem dominál?.....	64
7.5.5.	Hogyan kell kezelni a SIM kártyán keresztül nyújtott szolgáltatásokat, ha a mobil országkód az uniós hía alkalmazása alá nem tartozó területekre is vonatkozik?.....	65
7.5.6.	Hogyan kell értelmezni a „vezetékes telefonvonalra” való hivatkozást?	66
8.	A VÉLELEM MEGDÖNTÉSE (24D. CIKK)	67
8.1.	Vonatkozó rendelkezés.....	67
8.2.	Háttér	67
8.3.	Miért volt szükség pontosításra?	67
8.4.	Miről szól ez a rendelkezés?.....	67
8.4.1.	A vélelem szolgáltatásnyújtó általi megdöntése.....	67
8.4.2.	Vélelem adóhatóság általi megdöntése	68
8.5.	Az e rendelkezésből fakadó részletes kérdések.....	69
8.5.1.	Vélelmezés esetén a szolgáltatás nyújtójának a feladata, hogy további bizonyítékot keressen?.....	69
8.5.2.	A vélelmek mindig megdönthetők?.....	69

8.5.3.	Lehetséges a 24a. cikkben említett vélelem megdöntése, ha a szolgáltatás teljesítése adóalany számára történik?.....	70
8.5.4.	Megdönthető-e a 24a. cikkben említett vélelem, ha valamely tagállam a héairányelv 59a. cikkében foglalt tényleges használat és az igénybevitel szabályát alkalmazza?.....	70
9.	AZ IGÉNYBEVEVŐ HELYÉNEK MEGÁLLAPÍTÁSÁHOZ SZÜKSÉGES BIZONYÍTÉKOK ÉS A VÉLELEM MEGDÖNTÉSE (24F. CIKK)	72
9.1.	Vonatkozó rendelkezések.....	72
9.2.	Háttér.....	72
9.3.	Miért volt szükség pontosításra?.....	72
9.4.	Miről szól ez a rendelkezés?.....	72
9.5.	Az e rendelkezésből fakadó kérdések részletesen.....	73
9.5.1.	Mi tekinthető „kereskedelmi szempontból releváns egyéb információnak”?.....	73
9.5.2.	Mi minősül „számlázási címnek”, és mi nem tekinthető annak?.....	74
9.5.3.	Mi a kapcsolat a 24f. cikk (bizonyítékok listája) és a 24d. cikk (1) bekezdése (egy adott vélelem szolgáltatásnyújtó általi megdöntése) között?.....	74
9.5.4.	Mennyi információra van a szolgáltatásnyújtónak szüksége a bizonyítékok ellenőrzéséhez?.....	75
9.5.5.	Mikor van szükség két vagy három, egymásnak nem ellentmondó bizonyítékra?.....	75
9.5.6.	Mi történik akkor, ha a bizonyítékok ellentmondásosak?.....	76
9.5.7.	Mi történik akkor, ha a 24b. cikk d) pontjával összefüggésben a szolgáltatásnyújtónak nincs két, egymásnak nem ellentmondó bizonyíték?.....	76
9.5.8.	Mi utalhat arra, hogy a szolgáltatásnyújtó visszaélést vagy szabálytalanságot követ el (24d. cikk (2) bekezdés)?.....	77
9.5.9.	Milyen mértékben támaszkodhat a szolgáltatásnyújtó harmadik fél (főként fizetési szolgáltatásokat nyújtó) által nyújtott információkra?.....	77
9.5.10.	Adatvédelmi szabályok alkalmazása a 2015-ben életbe lépő változások tekintetében.....	77
10.	SZÁLLODÁBAN ÉS MÁS HASONLÓ HELYSZÍNEKEN TÖRTÉNŐ SZOLGÁLTATÁSNYÚJTÁS (31C. CIKK)	79
10.1.	Vonatkozó rendelkezés.....	79
10.2.	Miért volt szükség pontosításra?.....	79
10.3.	Miről szól ez a rendelkezés?.....	79
11.	KÖZVETÍTŐ ÁLTAL ÉRTÉKESÍTETT JEGYEK (33A. CIKK)	80
11.1.	Vonatkozó rendelkezés.....	80

11.2. Háttér	80
11.3. Miért volt szükség pontosításra?	80
11.4. Miről szól ez a rendelkezés?	80
11.5. Az e rendelkezésből fakadó részletes kérdések	81
11.5.1. Hol kell az online lefoglalt jegyeket adóztatni?	81
12. ÁTMENETI INTÉZKEDÉSEK (AZ 1042/2013/EU RENDELET 2. CIKKE)	82
12.1. Vonatkozó rendelkezés	82
12.2. Háttér	82
12.3. Miért volt szükség pontosításra?	82
12.4. Miről szól ez a rendelkezés?	83
12.5. Az e rendelkezésből fakadó részletes kérdések	83
12.5.1. A szolgáltatás teljesítése előtt történt előlegfizetés	83
12.5.2. A számla kiállítása hogyan befolyásolja a teljesítés helyét?	84
12.5.3. Milyen szintű igazolásra van szükség, amellyel alátámasztható, hogy az adóztatandó tényállás vagy a fizetés 2015. január 1-je előtt következett be?	85
12.5.4. Példák	85
13. VONATKOZÓ JOGI RENDELKEZÉSEK	87
13.1. Héairányelv	87
13.2. Héa végrehajtási rendelet	88
13.3. Az 1042/2013/EU végrehajtási rendelet	97

1. A HÉÁVAL KAPCSOLATOS, 2015-BEN ÉRVÉNYBE LÉPŐ UNIÓS VÁLTOZÁSOK FŐ ELEMEL

1.1. Általános háttér

2015. január 1-jétől a távközlési, rádió- és televízióműsor- és elektronikus úton nyújtott szolgáltatások adóztatása az igénybevevő tartózkodási helyén történik. E szolgáltatások helyes adóztatásának biztosítása érdekében az uniós és Unión kívüli vállalkozásoknak meg kell állapítaniuk az igénybevevő jogállását (adóalany vagy nem adóalany), valamint az igénybevevő tartózkodási helyét (mely uniós tagállam vagy Unión kívüli ország).

E módosítás az uniós héarendszerben a szolgáltatások teljesítési helyére vonatkozó szabályok változásaiból fakad, amelyek 2008-ban a „héacsomag”¹ részeként kerültek elfogadásra.

E változások mögöttes oka az volt, hogy e szolgáltatások adóügyi megítélését összhangba hozzák a héa egyik alapelvével, amely szerint a héa fogyasztási adó, ezért abban a tagállamban kell jövedelmet keletkeztetnie, ahol az árucikket vagy szolgáltatást igénybe vették.

Az Európai Unióban tartózkodó igénybevevők számára távközlési, műsor- vagy elektronikus szolgáltatásokat nyújtó nem uniós vállalkozások esetében a hatályos szabályok már eleve azt írják elő, hogy az adózásnak az igénybevevő tartózkodási helye szerinti országban kell megvalósulnia.

2014 végéig az uniós vállalkozások által a végső felhasználóknak nyújtott (B2C) szolgáltatások adóztatása a szolgáltatásnyújtó tagállamában történik. Ez azt jelenti, hogy a végső felhasználóknak nyújtott szolgáltatások esetében az alacsonyabb héamértéket alkalmazó tagállamokban székhellyel rendelkező vállalkozásoknak versenyelőnyük van más tagállamokban letelepedett vállalkozásokkal szemben. Az igénybevevő tartózkodási helye szerinti országban történő adóztatásra vonatkozó új szabályok 2015-től kezdve egyenlő versenyfeltételeket biztosítanak, valamint lehetővé teszik, hogy a héából származó bevételek az igénybevevő szerinti tagállamban keletkezzenek.

1.2. A 2015-ös változások által érintett ügyletek

A héacsomag különböző részei a 2010–2015 közötti időszakban lépnek hatályba. A fő változások 2010-ben következtek be, és a szolgáltatások teljesítési helyét illető két általános szabályt foglaltak magukba – a héairányelv 44. és 45. cikkét. A héacsomag utolsó, a végső felhasználók részére nyújtott távközlési, műsor- és elektronikus szolgáltatásokra vonatkozó része 2015-ben lép hatályba.

A 44. cikkel összhangban az egyik vállalkozás által egy másik vállalkozás számára nyújtott (B2B) szolgáltatás után az igénybevevő vállalkozás székhelye szerinti tagállamban kell adózni. Ide tartoznak a távközlési, műsor- és elektronikus szolgáltatások, így tehát e tekintetben nem lesz 2015-től változás.

A 45. cikk úgy rendelkezik, hogy a vállalkozás által végső felhasználóknak nyújtott (B2C) szolgáltatások után abban az országban kell adót fizetni, ahol a szolgáltatásnyújtó

¹ [Lásd a Tanács 2008. február 12-i 2008/8/EK irányelvét a 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról \(HL L 44., 2008.2.20., 11. o.\).](#)

székhelye található. Így tehát az Európai Unióban székhellyel rendelkező szolgáltatásnyújtó által a szintén az Európai Unióban székhellyel vagy tartózkodási hellyel rendelkező nem adóalany számára nyújtott távközlési, műsor- és elektronikus szolgáltatások az általános szabály alá tartoznak, és a szolgáltatásnyújtó székhelye szerinti országban adóznak. Az 58., 59. és 59b. cikk (2014. december 31-ig) úgy rendelkezik, hogy ezen, harmadik országokba irányuló és onnan származó szolgáltatások után az igénybevevő letelepedési vagy tartózkodási helye szerinti országban kell adózni.

2015. január 1-jétől az 58. cikk módosításaival a B2C távközlési, műsor- és elektronikus szolgáltatások után minden esetben az igénybevevő tartózkodási helye szerinti országban kell adózni, függetlenül a szolgáltatásnyújtó székhelye szerinti országtól.

Ha a nyújtott szolgáltatásokat valóban az Európai Unión kívül veszik igénybe, a tagállamok dönthetnek úgy, hogy alkalmazzák az 59a. cikk a) pontjában foglalt tényleges használat és igénybevétel szabályát, és tartózkodnak a szolgáltatásnyújtás megadóztatásától. A tagállamok csak akkor alkalmazhatják az 59a. cikk b) pontjában foglalt tényleges használat és igénybevétel szabályát a ténylegesen a területükön belül igénybe vett szolgáltatások megadóztatására, ha e szolgáltatásokat harmadik országban tartózkodó igénybevevők részére nyújtják. E szabály nem vonatkozik azon igénybevevők részére nyújtott szolgáltatásokra, akik az Európai Unióban található országban tartózkodnak.

1.3. A 2015-ös változások által nem érintett ügyletek

Az általános alkalmazású „e-kereskedelem” fogalmába számos gazdasági tevékenység tartozik, beleértve az árucikkek és szolgáltatások elektronikus rendszereken, például az Interneten keresztül történő teljesítését. E tevékenységek közül nem mindegyiket érintenek a 2015. január 1-jén életbe lépő héaváltozások. E változások főként a következő tevékenységeket nem érintik: 1) termékek értékesítése (a távértékesítést is beleértve), ahol csak a megrendelés leadása történik elektronikus rendszeren keresztül, és 2) szolgáltatások nyújtása, kivéve a távközlési, műsor- és elektronikus szolgáltatásokat. Ezen ügylettípusok nem tartoznak a mini egyablakos rendszer (MOSS) körébe.

A 2015-ös héaváltozások alkalmazási köre korlátozott, és a fenti magyarázat szerint **csak** a távközlési, műsor- és elektronikus szolgáltatásokra vonatkozik. E változások csak akkor relevánsak, ha az igénybevevő végső felhasználó.

1.4. A 2015-ös változásokra való felkészülés

A héacsomag elfogadása után röviddel a Bizottság számos lépést tett annak érdekében, hogy a hamarosan bekövetkező változások kapcsán uniós szinten sikerüljön megállapodni egy harmonizáltabb megközelítésben. A távközlési, műsor- és elektronikus szolgáltatások esetében a Bizottság a szükséges jogi keret előkészítésére összpontosított, hogy így biztosítsa az új adózási szabályokra történő zökkenőmentes átállást. Ez a munka foglalkozott egyrészt a MOSS-szal, ami egy olyan eszköz, amelynek használatával a szolgáltatásnyújtó dönthet úgy, hogy a héát nem a letelepedési helye szerinti tagállamban számolja el, másrészt a szolgáltatás teljesítési helyére vonatkozó szabályok alkalmazásával.

A MOSS-t illetően a Bizottság szolgálatai már készítették egy gyakorlati útmutatót², amely a Közösség hivatalos nyelvein, valamint japán, kínai és orosz nyelven is megjelent.

² [Távközlési, rádió- és televízióműsor- és elektronikus szolgáltatások – Európai Bizottság](#)

Továbbá kidolgozás alatt állnak a MOSS ellenőrzésének koordinálására vonatkozó ajánlások is, amelyek közül az üzleti vállalkozásokra vonatkozó ajánlások a TAXUD weboldalán is megjelennek.

Ami a **szolgáltatások teljesítési helyére vonatkozó szabályokat illeti**, az utolsó jogi elem ebben a 2015-től életbe lépő változások végrehajtását elősegítő intézkedési csomagban a 282/2011/EU végrehajtási rendelet módosításáról szóló, 2013. október 7-i 1042/2013/EU végrehajtási rendelet (héa végrehajtási rendelet)³.

A héa végrehajtási rendeletben foglalt intézkedések célja csupán annak pontosítása, hogy a távközlési, műsor- és elektronikus szolgáltatások nyújtásának teljesítési helyére vonatkozó, a héairányelvben megállapított szabályokat hogyan kell értelmezni és a gyakorlatban alkalmazni.

A héairányelv egyéb általános szabályai (például a területi hatályra vagy az adóztatandó tényállásra és az adófizetési kötelezettség keletkezésére vonatkozók) a továbbiakban is érvényben lesznek – mint bármely más szolgáltatásnyújtás vagy termékértékesítés esetében –, de e három szolgáltatás helyes héamegítéléséhez figyelembe kell venni a szolgáltatásnyújtás helyére vonatkozó külön szabályok és a MOSS esetleges hatását.

Az 1042/2013/EU rendelet elfogadását megelőző megbeszélések során széles körben elismerésre került, hogy a vállalkozások és tagállamok számára hasznos lenne részletesebb magyarázó megjegyzések kidolgozása.

Ezen magyarázó megjegyzések célja, hogy a 2015. január 1-jétől érvénybe lépő, a távközlési, műsor- és elektronikus szolgáltatások teljesítési helyével kapcsolatos változások kapcsán részletesebb tájékoztatást adjanak a héa végrehajtási rendeletben foglalt rendelkezések gyakorlati alkalmazásáról.

1.5. Vonatkozó jogi aktusok

Ezen magyarázó megjegyzésekben a következő jogi aktusokra történik hivatkozás:

- A Tanács 2006. november 28-i, a 2008/8/EK irányelvvel módosított, 2006/112/EK irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről (a továbbiakban: héairányelv)
- A Tanács 2011. március 15-i, a 2013. október 7-i 1042/2013/EU rendelettel módosított, 282/2011/EU végrehajtási rendelete a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról (a továbbiakban: héa végrehajtási rendelet)
- A Tanács 2013. október 7-i 1042/2013/EU végrehajtási rendelete a 282/2011/EU végrehajtási rendeletnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról (a továbbiakban: az 1042/2013/EU rendelet)

A vonatkozó jogi rendelkezések felsorolása a magyarázó megjegyzések végén található, a 2015. január 1-jétől alkalmazandó megszövegezés szerint. Az egyes fejezetek elején található az ezen rendelkezésekre mutató hivatkozások.

³ Az ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnyújtásra vonatkozó rendelkezések csak 2017. január 1-jétől alkalmazandók.

Amennyiben a héa végrehajtási rendelet valamely cikkére történik hivatkozás, magára a jogi aktusra történő hivatkozást elhagyjuk, és csak a hivatkozott cikk számát említjük meg. Bármely egyéb esetben pontosítjuk a hivatkozott jogi aktust.

1.6. Szöszedet

Héarendszer alatt az uniós héarendszer értendő.

Amikor a magyarázó megjegyzésekben „**az igénybevevő tartózkodási helyéről**” esik szó, ez alatt mindig az igénybevevő tényleges letelepedési helyét (országot), állandó lakóhelyét vagy szokásos tartózkodási helyét értjük. Erre időnként „**az igénybevevő helye**” kifejezést is alkalmazzák.

Ezen magyarázó megjegyzések alkalmazásában a „**digitális szolgáltatások**” a távközlési, műsor- és elektronikus szolgáltatásokat foglalják magukban.

A „**műsorszolgáltatások**” audio- és audiovizuális tartalommal rendelkező szolgáltatások, mint például a médiaszolgáltató által és szerkesztői felelőssége mellett, kommunikációs hálózatokon keresztül a lakosság részére – műsorrend alapján, egyidejű meghallgatás vagy megtekintés céljából – nyújtott rádió- vagy televízió-műsorszámok (lásd még a [2.3.2. pontot](#)).

Az „**elektronikus úton nyújtott szolgáltatások**” (a továbbiakban: elektronikus szolgáltatások) magukban foglalják az interneten vagy más elektronikus hálózaton keresztül nyújtott szolgáltatásokat, amelyek jellegüknél fogva jelentős mértékben automatizáltak, minimális emberi közreműködést igényelnek, és amelyek nyújtására információs technológia hiányában nincs lehetőség (lásd még a [2.3.3. pontot](#)).

„**Távközlési szolgáltatások**” a jelek, az írás, a képek és a hangok, illetve bármilyen formájú adat vezetékes, rádióhullám, optikai vagy egyéb elektromágneses rendszer útján történő továbbításával, kibocsátásával, illetve vételével kapcsolatos szolgáltatások, ideértve az adási, sugárzási vagy vételi kapacitások használati jogának átruházását, illetve átengedését is, a globális információs hálózatokhoz való hozzáférés biztosítását is beleértve (lásd még a [2.3.1. pontot](#)).

„**Over the top**” szolgáltatások – olyan szolgáltatások, amelyeket kommunikációs hálózatokon keresztül létesített csatlakozásnak köszönhetően lehet csak teljesíteni (azaz kapcsolódó távközlési szolgáltatás szükséges), ezért nem igényli a szolgáltatás teljesítésének helyén az igénybevevő fizikai jelenlétét.

A „**távközlési hálózatok**” hang és adat továbbítására alkalmas hálózatok. Ide tartoznak többek között a kábelhálózatok, távközlési hálózatok és ISP (internetszolgáltatói) hálózatok. Magukban foglalják azokat a létesítményeket, amelyek hozzáférést biztosítanak a távközlési, műsor- vagy elektronikus szolgáltatásokhoz.

A héa szempontjából a „**távközlési hálózatok**” és a „**kommunikációs hálózatok**” egymással felcserélhetők. A távközlési hálózatok teljes mértékben magukban foglalják a (24b. cikk b) pontjában említett) „**mobilhálózatokat**”.

A „**vezetékes telefonvonal**” olyan részelemekből áll, amelyek továbbítást és letöltéseket lehetővé tévő hálózathoz kapcsolódnak (pl. szélessávú internet, Ethernet), és ahol a jel küldéséhez/fogadásához bizonyos mértékű állandóságot biztosító hardver beszerelésére van szükség (amelyet nem lehet egyszerűen vagy gyakran eltávolítani). Ide tartozhat az

adatoknak a helyszínről vagy a helyszínre történő továbbítására használt bármely típusú kábel (például rézvezeték, száloptikai kábel, szélessávú kábel), valamint műhold, amennyiben ehhez műholdvevő beszerelésére van szükség a helyszínen.

A „**portál**” bármilyen jellegű elektronikus bolt, weboldal vagy hasonló környezet, amely elektronikus szolgáltatásokat kínál közvetlenül a felhasználónak anélkül, hogy az ügylet megvalósítása céljából más szolgáltatásnyújtó weboldalára, portáljára, stb. irányítaná át őket. Általános példái az alkalmazásokat kínáló áruházak, elektronikus piacterek és elektronikus szolgáltatásokat értékesítő weboldalak.

A „**felület**” a portált is magában foglalja, de annál tágabb fogalom. Számítástechnikai értelmezése szerint olyan eszköz vagy program, amely lehetővé teszi két független rendszer vagy a rendszer és a végfelhasználó közötti kommunikációt.

A „**wifi hotspot**” egy adott helyszínre vonatkozik, nem pedig wifihozzáférés által lefedett nagyméretű földrajzi területre.

2. TÁVKÖZLÉSI, MŰSOR- ÉS ELEKTRONIKUS SZOLGÁLTATÁSOK (6A., 6B. ÉS 7. CIKK, VALAMINT I. MELLÉKLET)

2.1. Vonatkozó rendelkezések

A vonatkozó rendelkezések a héa végrehajtási rendeletben találhatóak:

Távközlési szolgáltatások:

- [6a. cikk](#)

Műsorszolgáltatások:

- [6b. cikk](#)

Elektronikus szolgáltatások:

- [7. cikk](#)
- [I. melléklet](#)

Amennyiben a héa végrehajtási rendelet valamely cikkére történik hivatkozás, magára a jogi aktusra történő hivatkozást elhagyjuk, és csak a hivatkozott cikk számát említjük meg.

2.2. Miért volt szükség pontosításra?

A legtöbb B2C szolgáltatás nyújtása után a szolgáltatásnyújtó tartózkodási helyén kell adót fizetni. Ha a szolgáltató távközlési, műsor- vagy elektronikus szolgáltatásokat nyújt, 2015. január 1-jétől az adófizetés helye az az ország lesz, ahol az igénybevevő letelepedési vagy tartózkodási helye található.

Ezen szolgáltatások és más szolgáltatások különválasztásához szükséges volt tisztázni a távközlési, műsor- és elektronikus szolgáltatások fogalmát. Ilyen útmutató nélkül a vállalkozások nehezen tudnák bizonyossággal eldönteni, hogy a héafizetési kötelezettség az igénybevevőjük tartózkodási helye szerinti országban keletkezik-e.

A jelenlegi uniós héajogszabályok már tartalmaznak pontosító elemeket, de csak a távközlési és elektronikus szolgáltatásokra vonatkozóan. A műsorszolgáltatásokkal kapcsolatban nincs útmutatás.

Az érintett szolgáltatások minél teljesebb körű leírásához a héa végrehajtási rendeletben új rendelkezések szerepelnek. E rendelkezések beillesztésével a végrehajtási rendelet most már tartalmazza mindhárom szolgáltatástípus meghatározását, és az érintett, valamint a nem érintett szolgáltatások nem kimerítő jellegű, konkrét példákkal alátámasztott felsorolását.

Mindez bizonyosságot és következetességet nyújthat a vállalkozások és a tagállamok számára egyaránt. Bizonyosság és következetesség nélkül fennáll annak veszélye, hogy a héairányelv 58. cikkének alkalmazási körében eltérések adódnak. Ha ugyanazt a szolgáltatást az egyik tagállam a héairányelv hatálya alá tartozónak tekinti, egy másik tagállam viszont nem, ez kettős adófizetéssel vagy az adófizetés elmaradásával járhat.

Ennek elkerüléséhez szükséges volt a szóban forgó három szolgáltatás esetében meghatározásokat adni.

A műsor- és elektronikus szolgáltatások esetében nem beszélhetünk teljes körű fogalom meghatározásokról, hiszen e fogalmak esetében az a jelzés szerepel, hogy a meghatározások „...*magukban foglalják*...”. Ez biztosítja azt a rugalmasságot, amely ahhoz szükséges, hogy a technológiai fejlesztéseket vagy a héabizottság által jóváhagyott új útmutatókat, illetve az Európai Unió Bírósága által meghozott határozatokat figyelembe vegye.

A távközlési, műsor- és elektronikus szolgáltatások esetében példák is felsorolásra kerültek. A jogbiztonság biztosítása céljából a felsorolt szolgáltatásokat inkább pozitív szempontból határozták meg. Ahogyan az 1042/2013/EU rendelet (3) preambulumbekzdése is kiemeli, e lista nem kimerítő, és nem is végleges. Ezt egyértelműen alátámasztja a következő megfogalmazás: „... *különösen az alábbiakra terjed ki: ...*”

A megadott meghatározások valamelyikének megfelelő szolgáltatásokra vonatkozik a héairányelv 58. cikke, és azok után az igénybevevő tartózkodási helyén kell adózni, függetlenül attól, hogy a szolgáltatás szerepel-e a felsorolt példák között. A nyitott listák alkalmazásának megközelítésére azért volt szükség, mert nem minden létező szolgáltatás azonosítható be, és az újonnan felmerülő szolgáltatásokat is figyelembe kell venni.

2.3. Miről szólnak ezek a rendelkezések?

2.3.1. Távközlési szolgáltatások

A távközlési szolgáltatások fogalmát a héairányelv 24. cikkének (2) bekezdése már meghatározta. E fogalom meghatározás nem módosul.

Az e meghatározás körébe tartozó szolgáltatások bemutatása céljából összeállításra került egy sor példa. A nem kimerítő jellegű lista főként a héabizottság által megvitatott és elfogadott példákból állt össze. E példák most a 6a. cikk (1) bekezdésében szerepelnek.

Olyan szolgáltatásokra is szerepelnek példák, amelyek nem minősülnek távközlési szolgáltatásnak. E példák listája a 6a. cikk (2) bekezdésében található. A lista nem kimerítő és nem is végleges.

2.3.2. Műsorszolgáltatások

Az 1042/2013/EU rendelet elfogadása előtt az uniós héajogszabályok nem adtak meghatározást a műsorszolgáltatások fogalmára. E meghatározást jelenleg a 6b. cikk tartalmazza, valamint példákat is hoz arra, hogy mely szolgáltatások minősülnek műsorszolgáltatásnak, és melyek nem.

A műsorszolgáltatások meghatározása nagymértékben az audiovizuális médiaszolgáltatásokról szóló irányelvből⁴ származik, ahogyan arra az 1042/2013/EU rendelet (2) preambulumbekzdése is hivatkozik, de nem célja a szabályozási célokból

⁴ [Az Európai Parlament és a Tanács 2010. március 10-i 2010/13/EU irányelve a tagállamok audiovizuális médiaszolgáltatások nyújtására vonatkozó egyes törvényi, rendeleti vagy közigazgatási rendelkezéseinek összehangolásáról \(Audiovizuális médiaszolgáltatásokról szóló irányelv\) \(HL L 95., 2010.4.15., 1. o.\)](#)

kidolgozott meghatározás megismétlése. Az e területen bekövetkező változások ezért nem érintik a héa végrehajtási rendeletben foglalt meghatározást.

Az uniós jog egyik alapelve, hogy a fogalmakat az összes jogszabályban következetesen kell alkalmazni. Ez azt jelenti, hogy az uniós héajogszabályokban egy adott fogalom, mint például a műsorszolgáltatások fogalma, nem csupán a szolgáltatásnyújtás helyének meghatározása céljából fontos, hanem abból a szempontból is, hogy azt milyen mértékben lehet az adott szolgáltatásnyújtásra alkalmazni.

A Tanács által jóváhagyott meghatározás viszonylag korlátozott, és csupán a médiaszolgáltató által nyújtott, audio- és audiovizuális tartalomról álló szolgáltatásokra terjed ki, amelyekért egy médiaszolgáltató szerkesztői felelősséggel rendelkezik (amennyiben a műsorszámok kiválasztása és összeállítása terén egyaránt tényleges ellenőrzést gyakorol). A szerkesztői felelősség nem eredményezi szükségszerűen a nemzeti jog szerinti jogi felelősséget a nagyközönség számára nyújtott tartalom vagy szolgáltatás tekintetében.

A gyakorlatban ez azt jelenti, hogy az a műsorszolgáltató, aki például prémium kategóriás sportcsatornákat szolgáltat, amelyek felett szerkesztői felelősséggel rendelkezik, műsorszolgáltatásokat nyújtó szolgáltatónak minősül. E szolgáltatásokra bizonyos tagállamokban csökkentett adókulcs vonatkozik. Ha azonban az ugyanazon csatornához való hozzáférés jogát olyan szolgáltató biztosítja, aki nagyban vásárolja meg a hozzáférési jogot, majd a jelet továbbítja, de nem rendelkezik szerkesztői felelősséggel a szolgáltatott tartalom tekintetében, e szolgáltatót elektronikus szolgáltatásokat nyújtó szolgáltatónak kell tekinteni, és rá a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállamban érvényes általános héamérték vonatkozik.

A meghatározásba beletartozik az rádiós és televíziós műsorszámok elektronikus hálózatokon, például az Interneten keresztül, kizárólag egyidejű megtekintés vagy meghallgatás céljából történő terjesztése. Amennyiben az audio- vagy audiovizuális tartalom terjesztése nem egyidejűleg történik az igénybevevők (nyilvánosság) számára, akkor az jellemzően az elektronikus szolgáltatások meghatározása alá tartozik.

Ugyanakkor helyénvalónak tűnik a műsorszolgáltatás meghatározása céljából az egyidejű hallgatás vagy megtekintés koncepciójába belevenni a közel egyidejű meghallgatást vagy megtekintést. E szolgáltatások általában további díj megfizetésének szükségessége nélkül állnak az igénybevevő rendelkezésére.

A közel egyidejű meghallgatás vagy megtekintés körébe a következők tartoznak:

- (1) Olyan helyzetek, amelyekben a közvetítés és műsorszolgáltatás vétele közötti, a közvetítés folyamatához kapcsolódó technikai okokra visszavezethető vagy a kapcsolódásból adódó rövid időeltolódás következik be;
- (2) Olyan helyzetek, amelyekben az igénybevevő későbbi meghallgatás vagy megtekintés céljából képes a jelet/műsorszámot felvenni, megállítani, visszatekerni vagy előretekerni;
- (3) Olyan helyzetek, amelyekben az igénybevevő előre beprogramozhatja, hogy az adott audio- vagy audiovizuális tartalmat olyan időpontban rögzítse, amikor azt egyidejű meghallgatás vagy megtekintés céljából leadják. A felvett műsorszámot így az igénybevevő később meghallgathatja vagy megtekintheti.

Mindenesetre a közel egyidejű meghallgatás vagy megtekintés fogalmába csak azok a helyzetek tartozhatnak, amikor az igénybevevő bizonyos kereteken belül befolyásolhatja, hogy mikor hallgatja vagy tekinti meg az adott műorszámot, de maga a jel továbbításának befolyásolása nélkül.

A közel egyidejű meghallgatás vagy megtekintés körébe nem tartozhatnak azok az esetek, amikor az igénybevevő egy listáról lekérheti a megtekinteni kívánt műorszámot, és e szolgáltatásért különdíjat fizet.

2.3.3. Elektronikus szolgáltatások

Az elektronikus szolgáltatások meghatározását a 7. cikk tartalmazza, amely példákat is említ arra, hogy mely szolgáltatások minősülnek elektronikus szolgáltatásnak és melyek nem. Ezen kívül a héairányelv II. mellékletében⁵ foglalt elektronikus szolgáltatásnak minősülő szolgáltatások tájékoztató jellegű listája is nyújt némi útmutatást, amelyet az I. melléklet tárgyal részletesebben.

A 7. cikkben és az I. mellékletben foglalt változások célja, hogy a szöveget a távközlési és műorszolgáltatások vonatkozásában megfogalmazott meghatározásokkal és listával összhangba hozza. Más szóval a bevezetett változások célja annak biztosítása, hogy ne legyenek átfedések vagy ismétlések a 6a., 6b. és 7. cikkben foglalt listákban. Továbbá e módosítások azt is biztosították, hogy amikor csak lehetséges, pozitív listákat (azaz a távközlési, műsor- vagy elektronikus szolgáltatások felsorolását) alkalmazzanak negatív listák helyett.

Ez az oka annak, hogy a videotelefonos szolgáltatásokat, az internethez és a világhálózathoz való hozzáférést és az interneten keresztül nyújtott telefonos szolgáltatásokat törölték az elektronikus szolgáltatások negatív listájáról, és ehelyett felkerültek a távközlési szolgáltatások pozitív listájára.

Ez megmagyarázza az I. melléklet (4) pontjának módosítását (beleértve a lekérhető szolgáltatásokat és a műorszolgáltatásnak nem minősülő szolgáltatásokat), amely részletesebben meghatározza, hogy mi tartozik a héairányelv II. mellékletének (4) pontjában felsorolt elektronikus szolgáltatások körébe (zenék, filmek és játékok, – beleértve a szerencsejátékokat –, valamint politikai, kulturális, művészeti, sport-, tudományos és szórakoztató műorszolgáltatások és események szolgáltatása).

2.4. Az e rendelkezésekből fakadó részletes kérdések

2.4.1. Távközlési szolgáltatások

2.4.1.1. Távközlési szolgáltatásnak minősül-e az ügyfélszolgálat?

Az ügyfélszolgálat szerepel azon szolgáltatások listáján, amelyek nem minősülnek elektronikus szolgáltatásoknak. Nem szerepelnek a távközlési szolgáltatásnak minősülő szolgáltatások példái között, sem pedig a távközlési szolgáltatásnak nem minősülő szolgáltatások között.

Az ügyfélszolgálati szolgáltatások fő célja a segítségnyújtás. E szolgáltatásokat általánosságban nem lehet olyan szolgáltatásnak tekinteni, amely a jelek, az írás, a képek

⁵ A héairányelv II. melléklete először a 2002/38/EK tanácsi irányelv nyomán keletkezett változással került bele a szövegbe, azt sem a 2008/8 irányelv, sem pedig a 2015-ös változások nem módosították.

és a hangok, illetve bármilyen formájú adat továbbításával, kibocsátásával, illetve vételével kapcsolatos, ezért ha azokat „különálló” szolgáltatásként nyújtják, nem tartoznak a távközlési szolgáltatások meghatározásába.

Ez azonban változhat, ha a felhasználóknak nyújtott támogatás csak arra korlátozódik, hogy távközlési, rádió- vagy televíziós hálózatuk vagy hasonló elektronikus hálózatuk meghibásodása esetén nyújtanak számukra segítséget, amiért a felhasználóknak különdíjat számítanak fel. Az ügyfélszolgálati szolgáltatás ebben az esetben önmagában nem jelent célt, hanem inkább a nyújtott főszolgáltatás jobb igénybevételét szolgáló eszközként jelenik meg.

Ha azt a hálózati szolgáltató nyújtja, a szolgáltatás minősülhet járulékos szolgáltatásnak, amely ugyanazon adóügyi megítélés alá esik, mint a főszolgáltatás, így e körülmények között az ügyfélszolgálati szolgáltatás távközlési szolgáltatásnak minősül.

Amennyiben az igénybevevő egynél több szolgáltatásban is részesül, nevezetesen először a hálózati szolgáltatótól hálózati hozzáférést, másodsor pedig egy másik szolgáltatótól ügyfélszolgálati szolgáltatásokat kap, az ügyfélszolgálati szolgáltatás nyújtását nem lehet a hozzáférés járulékos szolgáltatásának tekinteni (kivéve, ha e szolgáltatások gazdasági szempontból szétválaszthatatlanok)⁶.

2.4.2. Műsorszolgáltatások

2.4.2.1. *Mikor tekinthető úgy, hogy a műsorszámot a „nagyközönség számára szolgáltatják”?*

Rádió- vagy televízió-műsorszámok közvetítése vagy továbbközvetítése csak akkor minősül műsorszolgáltatásnak, ha a műsorszámokat a nagyközönség számára nyújtják. Ha a műsorszámok célcsoportja nem a tágabb értelemben vett közönség, a műsorszámok közvetítése vagy továbbközvetítése nem minősül műsorszolgáltatásnak.

E feltétel nem jelenti azt, hogy a műsorszámokat mindenki számára kell szolgáltatni. A közvetítés vagy továbbközvetítés korlátozódhat egyetlen ország, vagy akár az adott ország egy adott régiójának közönségére. Olyan helyzetekben, amikor a műsorszámokhoz való hozzáférés olyan igénybevevőkre korlátozódik, akik fizetnek a szolgáltatásért, a közvetítés vagy újraközvetítés így is a nagyközönség számára nyújtott szolgáltatásnak minősül.

2.4.2.2. *Mikor tekinthető úgy egy műsorszám, hogy azt „egyidejű meghallgatásra vagy megtekintésre” szánták?*

A műsorszolgáltatások csak azon közönség általi egyidejű meghallgatásra vagy megtekintésre szánt műsorszámok közvetítését vagy újraközvetítését (ismétlését) foglalják magukban, amelynek az adott műsorszámot szolgáltatják.

A műsorszámok a közvetítésükhöz vagy újraközvetítésükhöz használt médiára való tekintet nélkül ide tartoznak. Nem számít, hogy hagyományos rádió- vagy televízióhálózatokon, vagy az interneten vagy más elektronikus hálózatokon keresztül történik a közvetítés vagy újraközvetítés.

Az egyidejű meghallgatás vagy megtekintés a közel egyidejű meghallgatásra vagy megtekintésre is vonatkozik (lásd még a [2.3.2. pontot](#)).

⁶ [Lásd különösen a Bíróságnak \(EUB\) a C-366/12. sz. *Klinikum Dortmund* ügyben hozott ítéletét.](#)

2.4.2.3. Mi a különbség a műsorszolgáltatások és a lekérhető műsorszámok között?

A műsorszolgáltatások 6b. cikk (1) bekezdésében foglalt meghatározása számos elemet tartalmaz, például azt a követelményt, hogy a szolgáltatást egyidejű meghallgatás vagy megtekintés céljából kell nyújtani.

A lekérhető műsorszámokhoz a felhasználó fizetés ellenében, egyedi kérés alapján, az általa kiválasztott időpontban juthat hozzá: ebben az esetben nem kerül sor egyidejű meghallgatásra vagy megtekintésre. Ily módon a lekérhető műsorszámok nem műsorszolgáltatásnak, hanem inkább elektronikus szolgáltatásnak minősülnek.

A lekérhető műsorszámokat azonban meg kell különböztetni a „fizetési műsorválasztástól” (pay per view). Az utóbbi esetben a műsorszámot általában a szolgáltatásnyújtó közvetíti vagy újraközvetíti, az igénybevevő pedig azáltal dönt a műsorszám megtekintéséről vagy meg nem tekintéséről, hogy kifizeti a megtekintés díját vagy nem. Ily módon, ha a „fizetési műsorválasztás” rendszerében egyidejű meghallgatásra vagy megtekintésre kerül sor, akkor az műsorszolgáltatásnak minősül.

2.4.3. Elektronikus szolgáltatások

2.4.3.1. Az ár-összehasonlító és hasonló weboldalak minősülhetnek-e elektronikus szolgáltatásoknak?

Az ár-összehasonlító (és hasonló weboldalak által nyújtott) szolgáltatások természetét a 7. cikk (1) bekezdésében foglalt meghatározás figyelembevételével kell értékelni. E szolgáltatásokat az interneten keresztül nyújtják, általában automatizált módon, emberi beavatkozás nélkül. Ezért e szolgáltatások általában elektronikus szolgáltatásnak minősülnek.

Természetesen az arra a kérdésre adandó válasz, hogy az e weboldalak által végső felhasználók számára nyújtott ár-összehasonlító szolgáltatások ilyen szolgáltatásként történő adófizetés alá esnek-e attól függ, hogy ellentételezés fejében nyújtották-e azokat. Ha e szolgáltatásokat ingyenesen bocsátják a felhasználó rendelkezésére, az adott szolgáltatásnyújtás nem héaköteles.

2.4.3.2. Ami nem tartozik az elektronikus szolgáltatások körébe: egyes, online foglalt tárgyi jellegű szolgáltatások

Az „elektronikus úton nyújtott szolgáltatások” kifejezés a 7. cikk (3) bekezdésének t) és u) pontja alapján nem terjed ki a bizonyos eseményekre szóló belépőjegyekre és online foglalt, tárgyi jellegű szolgáltatásokra. Ide tartoznak a kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási, szórakoztató vagy hasonló események, valamint a szálláshely, gépjármű-kölcsönzés, éttermi szolgáltatások, személyszállítás és hasonló szolgáltatások.

A 7. cikk (3) bekezdésének t) pontja említi a kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási, szórakoztató eseményekhez hasonló eseményeket. A „hasonló eseményekre” történő hivatkozás a héairányelv 53. és 54. cikkének alkalmazási körét tükrözi, és annak összefüggésében értelmezendő. Minden bizonnyal vonatkozik a 32. cikk (2) bekezdésében foglalt eseményekre, azaz előadásokra, színházi előadásokra, cirkuszi előadásokra, vásárookra, vidámparkokba, koncertekre, kiállításokra, valamint egyéb hasonló kulturális eseményekre (a) pont), sporteseményekre – például mérkőzésekre vagy versenyekre (b) pont), valamint oktatási és tudományos eseményekre – például konferenciákra és szemináriumokra (c) pont).

A 7. cikk (3) bekezdésének u) pontja kiterjed a szálláshelyekre, gépjármű-kölcsönzésre, éttermi szolgáltatásokra, személyszállításra és hasonló szolgáltatásokra. Ahhoz, hogy ezek hasonló szolgáltatásnak minősüljenek, az szükséges, hogy elsősorban és szokásosan az érintett szektorok valamelyike által folytatott tevékenység részeként nyújtott szolgáltatások legyenek. Ebben az esetben bizonyosan tartalmazzák például a hajóbérlésre vonatkozó szolgáltatást.

2.4.3.3. *Az „online foglalt” hivatkozás bármely eszközön keresztül történt foglalásra vonatkozik?*

Online foglalást bármely olyan eszköz használatával le lehet adni, amely lehetővé teszi az interneten vagy más elektronikus hálózaton keresztül történő foglalást. Ezen eszközök közé tartoznak a számítógépek, okostelefonok, táblagépek, intelligens karórák és intelligens szemüvegek.

2.4.4. *Mindhárom szolgáltatás általában*

2.4.4.1. *Mi történik, ha e szolgáltatások más szolgáltatásokhoz kapcsolódnak?*

E szolgáltatások (távközlési, műsor- vagy elektronikus szolgáltatás) mindegyikét össze lehet kapcsolni más termékekkel vagy szolgáltatásokkal.

A szolgáltatások egymás között történő összekapcsolása, mint például a Triple Play (ahol csomagban kínálják az internet-, televízió- és telefon-előfizetést, például egyetlen szélessávon vagy műholdon keresztül), a szolgáltatás teljesítési helyét illetően semmilyen különösebb problémát nem vet fel.

Amennyiben a csomag olyan termékeket vagy más szolgáltatásokat is tartalmaz, amelyeket nem érintenek a 2015-ös változások, meg kell határozni, hogy a csomag egyetlen szolgáltatás-e és ha igen, hogyan lehet a szolgáltatásnyújtást minősíteni.

A szolgáltatásnyújtás egy vagy több elemből is állhat. Ha több elemről van szó, a gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásnyújtásnak minősülő ügyletet nem szabad mesterségesen felosztani. A szolgáltatásnyújtás lényegi elemeit kell tisztázni annak meghatározásához, hogy az igénybevevő mint tipikus felhasználó több különböző elsődleges szolgáltatásban részesül-e vagy egyetlen szolgáltatásban.

A döntés nagymértékben a tényektől függ, ezért azt eseti alapon kell meghozni, figyelembe véve az Európai Unió Bíróságának vonatkozó ítélkezési gyakorlatát⁷.

⁷ [Lásd például a Bíróság C349/96. sz. Card Protection Plan Ltd. ügyben hozott ítéletét.](#)

3. AZ INTERNETEN, KÖZVETÍTŐN KERESZTÜL NYÚJTOTT ELEKTRONIKUS ÉS TELEFONOS SZOLGÁLTATÁSOK (9A. CIKK)

3.1. Vonatkozó rendelkezés

A vonatkozó rendelkezés a héa végrehajtási rendeletben található:

- [9a. cikk](#)

Amennyiben a héa végrehajtási rendelet valamely cikkére történik hivatkozás, magára a jogi aktusra történő hivatkozást elhagyjuk, és csak a hivatkozott cikk számát említjük meg.

3.2. Háttér

Amennyiben a távközlési és elektronikus szolgáltatásokat végső felhasználó (B2C) részére nyújtják, a szolgáltatásnyújtó felelős a héát az adóhatóságnak megfizetni. Alapvető fontosságú ezért bizonyossággal megállapítani, hogy ki a teljesített szolgáltatás nyújtója, főként ha e szolgáltatásokat nem közvetlenül nyújtják a végső igénybevevőnek, hanem közvetítőkön keresztül.

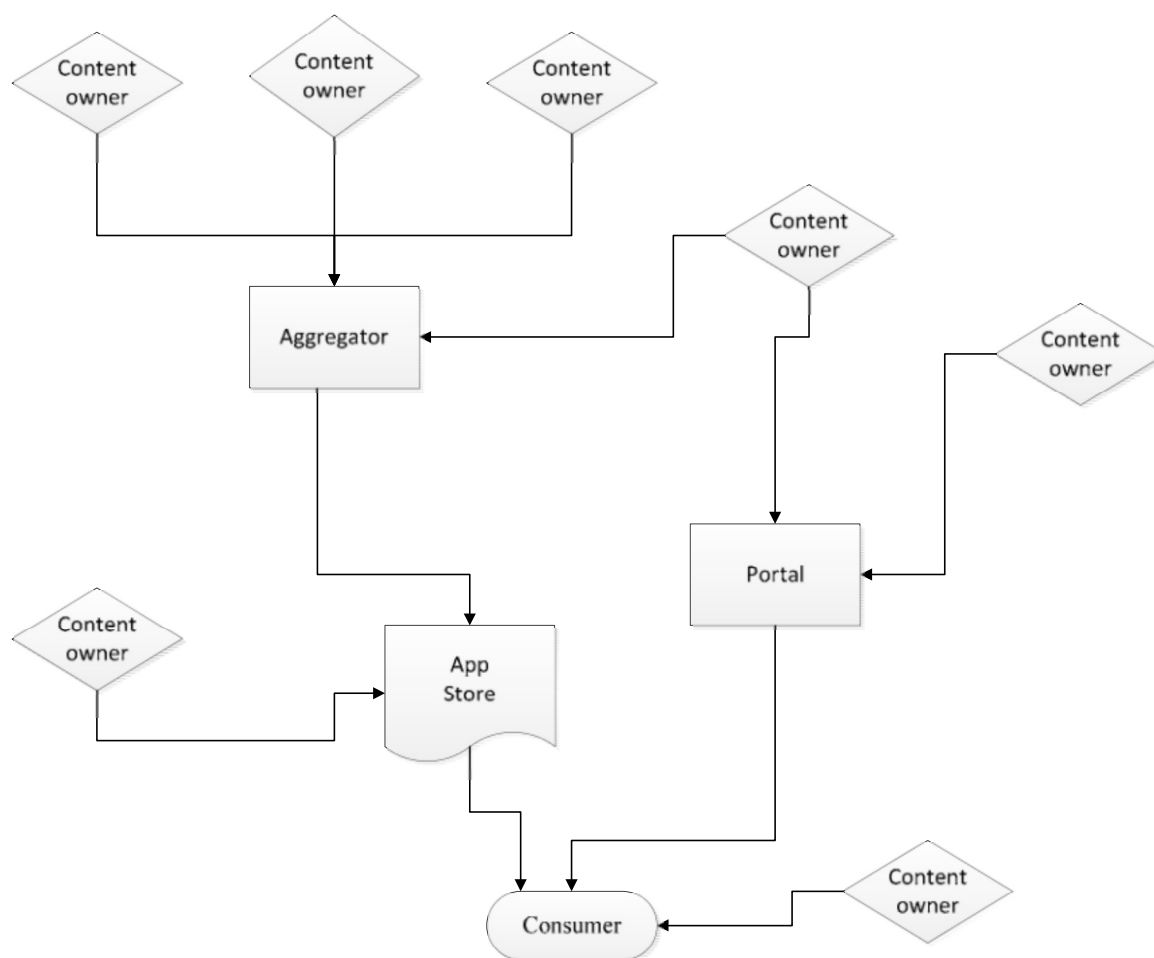
3.3. Miért volt szükség pontosításra?

A távközlési hálózaton, felületen vagy portálon keresztül nyújtott digitális szolgáltatások akár teljes körét nyújthatja a közvetítő a végső felhasználónak. A zenéhez vagy játékokhoz való hozzáférés, illetve ezek mobiltelefonra történő letöltése mellett a szolgáltatások tartalmazhatnak például tudakozói szolgáltatásokat, időjárás-jelentést, versenyeket, szavazást és mindenféle alkalmazást. Néha ezek a szolgáltatások emeldíjas szolgáltatások használatával vehetők igénybe, például a szokásos díjszabásnál magasabb áron, mobiltelefonon elküldhető rövid szöveges üzenetekkel (SMS). A felár a digitális szolgáltatásokért fizetendő árnak minősül. Más alkalmakkor az igénybevevő fiókot hoz létre egy alkalmazásokat értékesítő webáruháznál, platformon vagy más hasonló helyen, és hitelkártyával vagy más fizetési mód alkalmazásával fizet a szolgáltatásokért.

Az e szolgáltatások terjesztésében részt vevő felek száma eltérő lehet. Egyes esetekben a szolgáltatást közvetlenül az elektronikus tartalom tulajdonosa nyújtja a végfelhasználó számára. Ez a helyzet például akkor, ha egy személy közvetlenül egy független előadótól vásárol meg egy zeneszámot az illető weboldalán keresztül. Más helyzetek azonban több közvetítő közötti ügyleteket foglalnak magukban. Például csengőhang esetében a tartalomtulajdonos licencszerződést köthet egy csengőhanggyűjtőhellyel, amely megállapodást köt a mobiltelefon-szolgáltatókkal, akik saját ügyfeleik részére értékesítik a csengőhangokat. Hasonló megállapodások jöhetnek létre akkor, amikor alkalmazások készítői alkalmazásokat értékesítő áruházakkal vagy platformokkal kötnek szerződést, ahol az igénybevevő ezeket a letölthető alkalmazásokat az adott webáruháznak vagy platformnak történő fizetéssel vásárolhatják meg.

Az értékesítési láncok gyakran hosszúak, és határon átnyúló jellegűek. Ha ez a helyzet, nehezen megállapítható, hogy a szolgáltatásokat mikor nyújtják a végső felhasználónak, és e szolgáltatással kapcsolatban ki felel a héa megfizetéséért. Az érintett felek jogbiztonságának garantálása és az adóbeszedés biztosítása érdekében meg kellett határozni, hogy az értékesítési láncban ki minősül a szolgáltatást a végső felhasználó részére nyújtó szolgáltatónak.

Az alábbi ábra olyan jellemző helyzeteket mutat be, amelyeknél a 9a. cikk segíthet tisztázni, hogy ki a szolgáltatásokat a végső felhasználó részére nyújtó szolgáltató.



A nyilak azt mutatják, hogy a tartalom hogyan jut el a végső felhasználóhoz. Az ábra a fizetésfeldolgozási szempontokat nem mutatja be.

3.4. Miről szól ez a rendelkezés?

3.4.1. A megadott vélelem

A 9a. cikk (1) bekezdésének első albekezdése tartalmazza azt a megdönthető vélelmet, amely szerint az elektronikus úton vagy interneten keresztül nyújtott telefonos szolgáltatások nyújtásában részt vevő adóalany saját nevében, de e szolgáltatások nyújtójának megbízásából jár el. E rendelkezés a héairányelv 28. cikkében foglalt jogi helyzetet tükrözi, ha a következő három követelmény teljesül: i. adóalany részvétele a szolgáltatás nyújtásában, ii. saját nevében jár el, iii. de másik adóalany megbízásából.

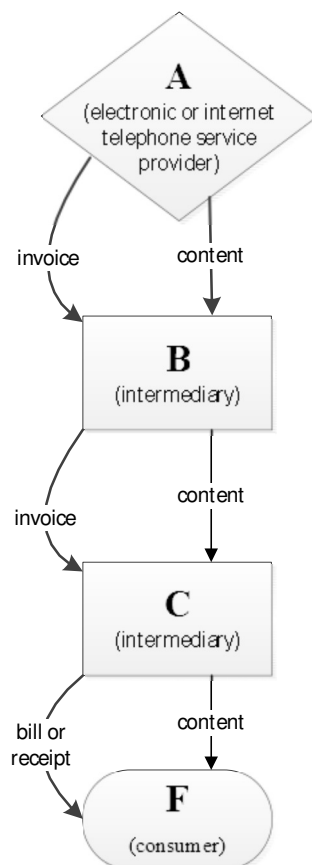
Ez a vélelem azt jelenti, hogy az értékesítési lánc elektronikus szolgáltató és végfelhasználó közötti minden egyes ügyleténél az egyes közvetítőket (mint például a tartalomgyűjtőhely vagy távközlési szolgáltató stb.) úgy kell tekinteni, mint akik saját maguk veszik igénybe és nyújtják az elektronikus (vagy internetes telefon-) szolgáltatást. Ezt példával is alátámasztva: a weboldalon keresztül alkalmazásokat kínáló vállalkozást úgy kell tekinteni, mint amely ezen alkalmazásokat értékesíti a végső igénybevevő

részére, ezért e vállalkozás felel a héáért⁸, nem pedig az alkalmazást birtokló vállalkozás (tartalomtulajdonos).

E vélelem alól vannak kivételek, ezek később e fejezetben kifejtésre kerülnek.

Az alábbi ábra azt a helyzetet mutatja, ahol a vélelem minden közvetítőre vonatkozik. B közvetítőt úgy kell tekinteni, mint aki a szolgáltatást átveszi és úgy továbbítja azt C közvetítő részére, mintha ő volna a szolgáltató. C közvetítőt úgy kell tekinteni, mint aki a szolgáltatást B-től átveszi és úgy továbbítja azt a végső felhasználó részére, mintha ő volna a szolgáltató.

1. eset



3.4.2. A vélelem megdöntése

A 9a. cikk arról is rendelkezik, hogy bizonyos feltételek mellett a közvetítő is megdöntheti ezt a vélelmet. Ez azt jelenti, hogy ha a közvetítő megdönti a vélelmet, többé már nem lehet őt úgy tekinteni, mint aki a szolgáltatást átveszi és továbbítja. A vélelem megdöntéséhez szükséges feltételek a 9a. cikk (1) bekezdése első albekezdésének végén szerepelnek, illetve ugyanazon rendelkezés második és harmadik albekezdésében kerülnek részletesebb kifejtésre.

A rendelkezés úgy lett kialakítva, hogy a vélelem addig áll fenn, amíg a szolgáltatásnyújtásban részt vevő adóalany az alábbi feltételek mellett meg nem dönti:

⁸ Lásd főként a 7–10. esetet a 36–42. oldalon.

- (1) **a szolgáltatás nyújtóját az említett adóalany kifejezetten szolgáltatásnyújtóként jelöli meg**, ami a következőket jelenti:
- a) a szolgáltatások nyújtásában részt vevő minden egyes adóalany által kiállított vagy rendelkezésre bocsátott számlán fel kell tüntetni (azaz kellően egyértelmű jelzés mutat erre) az ilyen szolgáltatásokat és azok nyújtóját (rendes kereskedelmi ügyletekben a héás számla kiállítása két adóalany között történik); és
 - b) az igénybevevő számláján vagy nyugtáján feltüntetik a szóban forgó szolgáltatást és annak nyújtóját (az adóalany köteles a végső felhasználó számára számlát vagy nyugtát kiállítani vagy azt rendelkezésére bocsátani, amelyben megállapítja, hogy milyen szolgáltatások kerültek teljesítésre és megadja a szolgáltatásnyújtó adatait, pl. cégnév, héaazonosító szám); és
 - c) nem a szolgáltatás nyújtásában részt vevő adóalany hagyja jóvá a díjnak az igénybevevő terhére történő felszámítását (ez azt jelenti például, hogy az alkalmazás-áruháznak nem felelős a végső felhasználó és az alkalmazás tartalomtulajdonosa közötti fizetésért); és
 - d) nem a szolgáltatás nyújtásában részt vevő adóalany hagyja jóvá a szolgáltatás teljesítését (ez azt jelenti például, hogy nem az alkalmazásokat értékesítő webáruháznak hagyja jóvá az alkalmazás tartalomtulajdonostól történő leszállítását); és
 - e) nem a szolgáltatás nyújtásában részt vevő adóalany állapítja meg a szolgáltatásnyújtás általános feltételeit (ez azt jelenti például, hogy az alkalmazás alkalmazásokat értékesítő áruházon keresztül történő értékesítésének feltételeit nem az adott áruháznak állapítja meg);

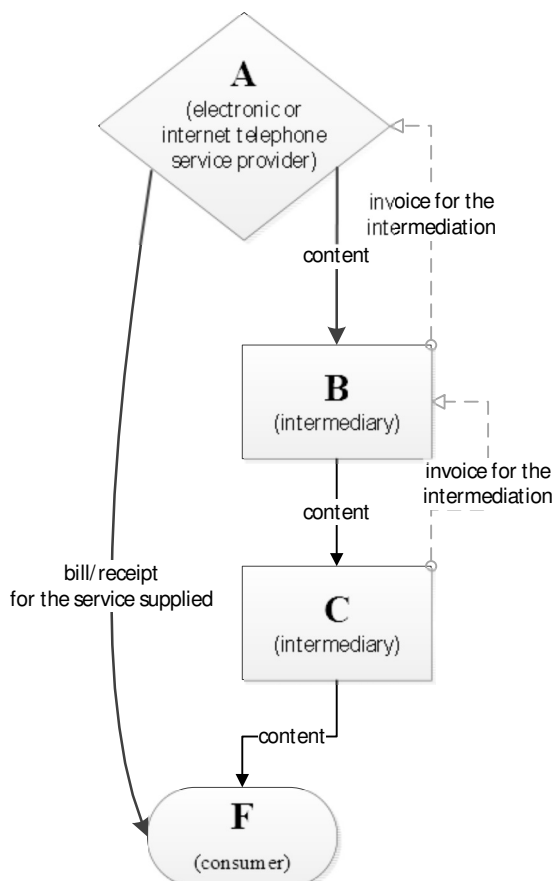
VALAMINT

- (2) **ez a szerződéses megállapodásokból is kitűnik** (például az alkalmazás-áruháznak és az alkalmazás tartalomtulajdonosa közötti szerződéses megállapodásoknak tükrözniük kell az (1)a)–e) pontok mindegyikét. Ha ez nem áll fenn, a vélelem nem dönthető meg.).

Ha az értékesítési láncban részt vevő valamennyi közvetítőnél teljesülnek e feltételek, a 9a. cikkben foglalt vélelem megdőlni, és az elektronikus szolgáltatás nyújtója lesz továbbra is a végfelhasználónak nyújtott szolgáltatások szolgáltatója (függetlenül az értékesítési láncban részt vevő többi közvetítő által lebonyolított ügyletek számától): ez azzal jár, hogy a szolgáltató felel a szolgáltatás teljesítési helyének meghatározásáért, és a végfelhasználónak nyújtott szolgáltatás után fizetendő héáért.

Az alábbi ábra azt a helyzetet mutatja, amikor a vélelmet minden közvetítő megdöntötte. Ebben a helyzetben például az alkalmazás tartalomtulajdonosát minden fél úgy ismeri, mint aki az alkalmazást a végső felhasználónak értékesíti. Ez a számlákon vagy a nyugtán is feltüntetésre kerül, valamint szerepel a szerződéses megállapodásokban is.

2. eset



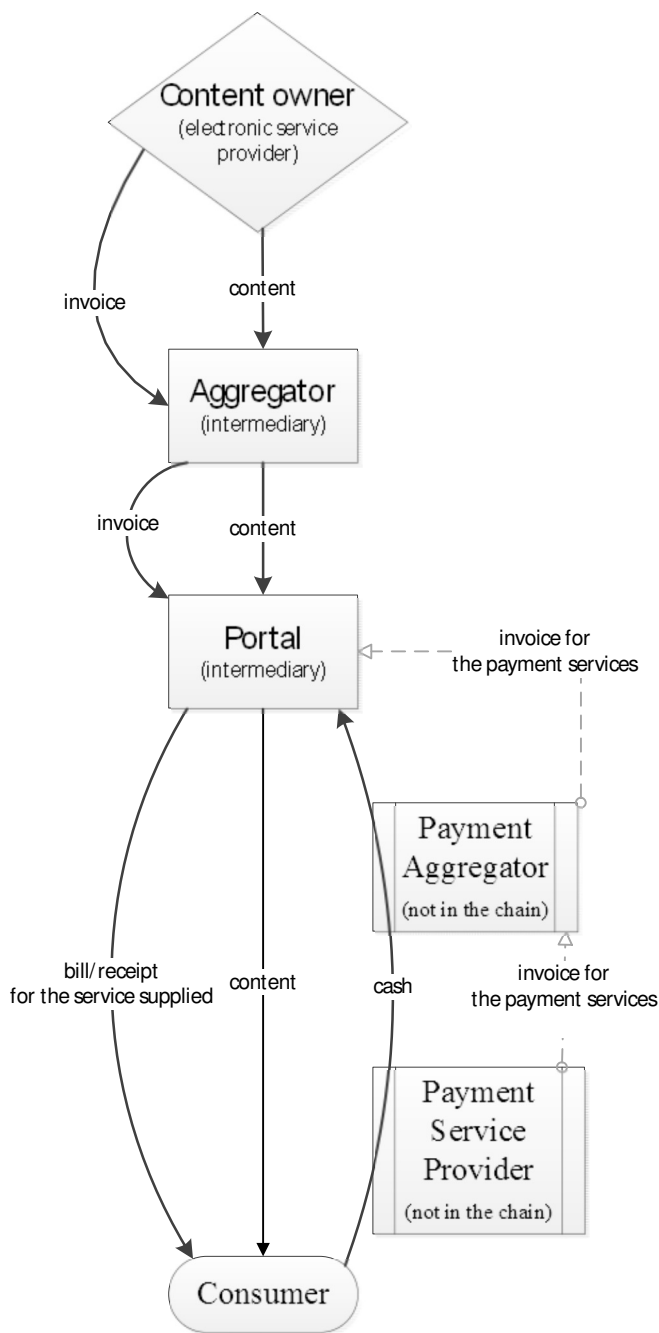
Abban az esetben, ha az értékesítési lánc valamely közvetítője a kifizetést vagy teljesítést jóváhagyja, vagy megállapítja a végfelhasználónak történő szolgáltatásnyújtás feltételeit, ez a közvetítő nem döntheti meg a 9a. cikkben foglalt vélelmet, és a héa szempontjából úgy kell őt kezelni, mint aki a szolgáltatást a végső felhasználó részére nyújtja.

Ha bármely szakaszban a több közvetítőből álló értékesítési láncban a közvetítő nem tudja megdönteni vagy nem döntötte meg a vélelmet, az értékesítési lánc alsóbb szakaszain elhelyezkedő közvetítők nem jelölhetik meg az (eredeti) szolgáltatót a szolgáltatások nyújtójaként. Ebben az esetben csak arra lesz lehetőségük, hogy lánc felsőbb szakaszán visszatérjenek a vélelem által érintett (első) közvetítőhöz (lásd még a [3.4.7. pontot](#)).

Másrészt az adóalany, aki csupán a szolgáltatásokkal kapcsolatos fizetések feldolgozását végzi (pl. hitelkártya-társaság), a fizetés feldolgozása alapján nem tekinthető a szolgáltatás nyújtásában részt vevő félnek. Ennek megfelelően erre az adóalanyra nem vonatkozik a vélelem, következésképpen ezen adóalanyt nem lehet úgy tekinteni, mint aki a szolgáltatást teljesíti a végső igénybevevő részére, kivéve, ha bármely más módon részt vesz a szolgáltatás nyújtásában.

Az alábbi ábrán a szolgáltatás teljesítésében részt vevő közvetítők mindegyikére érvényes a vélelem (a gyűjtőhely és a portál igénybe veszi és továbbszolgáltatja a szolgáltatást). A fizetési szolgáltatásokat nyújtó vállalkozások nem vesznek részt a szolgáltatásnyújtásban, így rájuk nem vonatkozik a vélelem.

3. eset



3.4.3. A vélelem alkalmazása – részletes jelzések

A 9a. cikkben foglalt vélelem akkor érvényes, ha az adóalany részt vesz a szolgáltatásnyújtásban (ennél fogva pedig úgy kell rá tekinteni, mint aki saját nevében, de a szolgáltatásnyújtó megbízásából jár el).

Ahhoz, hogy az adófizető vagy az adóhatóság meg tudja ítélni, hogy az adóalany részt vesz-e a szolgáltatások távközlési hálózaton, felületen vagy portálon keresztül történő nyújtásában, a tényeket értékelni kell **és** meg kell vizsgálni a szerződéses viszonyokat. Ha ellentmondás áll fenn a szerződéses megállapodások és a tényleges gazdasági valóság között, az utóbbit kell előtérbe helyezni.

A 9a. cikkben foglalt, a „szolgáltatás nyújtásában részt vevő” adóalanyra való hivatkozásnak nem tulajdonítható a héairányelv 28. cikkében foglalt jelentéstől eltérő jelentés, amely szerint arról az adóalanyról van szó, aki „a szolgáltatások nyújtásakor [...] jár el”. A héairányelv 28. cikkét minden esetben az uniós jog, nem pedig a nemzeti jog alapján kell értelmezni.

Általában az adóalany részt vesz a szolgáltatás teljesítésében, ha a szerződéses vagy jogi megállapodások világosan kimondják, hogy ezen adóalany saját nevében, de e szolgáltatások nyújtójának megbízásából jár el, és ez a valóságnak (a szolgáltatásnyújtás tényszerű jellemzőinek) megfelel.

Az is előfordulhat azonban, hogy a szerződéses vagy jogi megállapodások meghatározása e tekintetben nem elég pontos. Ebben a helyzetben a szóban forgó szolgáltatásnyújtás kiinduló értékelése az ügylet valamennyi jellemzőjének elemzését teszi szükségessé.

Összefoglalásképpen: mind a tényeket, mind pedig a jogviszonyokat figyelembe kell venni annak megállapításához, hogy az adóalany részt vesz-e a szolgáltatásnyújtásban vagy sem. Ezért az adóalanyt (mint a szolgáltatásnyújtásban részt nem vevő felet) az ügyletek láncolatából kizáró szerződési záradék (függetlenül attól, hogy 2015. január 1-je előtt vagy után került sor az aláírásra) nem elégséges, ha azt a gazdasági valóság nem tükrözi.

Ami a konkrét jelzéseket illeti, kétség nem fér hozzá, hogy a szolgáltatás díjának az igénybevevő részére történő felszámítását és/vagy a szolgáltatás teljesítését jóváhagyó, és/vagy a szolgáltatásnyújtás általános feltételeit megállapító adóalany valóban részt vesz a szolgáltatásnyújtásban. E témával részletesebben foglalkozik a 3.4.6. pont.

Számos egyéb elem jelezheti, hogy az adóalany részt vesz a szolgáltatás teljesítésében, akire ily módon a 9a. cikk (1) bekezdésének első albekezdésében foglalt szabály értelmében vonatkozik a vélelem. Azonban mielőtt ennek kapcsán levonnánk a végkövetkeztetést, a szolgáltatásnyújtás valamennyi jellemzőjét figyelembe kell venni.

Az alábbiakban olvasható azon jelzések felsorolása, amelyek alapján feltételezhető, hogy az adóalany részt vesz a szolgáltatásnyújtásban:

- A szolgáltatások nyújtásához szolgáló műszaki platform tulajdonosa vagy kezelője;
- A tényleges teljesítésre vonatkozóan felelősség terheli;
- Felelősség terheli a fizetések beszedéséért, kivéve, ha az adóalany egyetlen feladata a fizetések feldolgozása;
- Az árképzést felügyeli vagy arra befolyása van;
- Jogilag köteles héás számlát, nyugtát vagy számlát kiállítani a végfelhasználó részére a szolgáltatás teljesítéséről;
- Ügyfélszolgálati szolgáltatásokat nyújt a szolgáltatással kapcsolatban felmerülő kérdések vagy problémák esetén;
- A virtuális piactér (mint például alkalmazás-áruházak vagy weboldalak) megjelenésével és formátumával kapcsolatban ellenőrzéssel vagy befolyással rendelkezik oly módon, hogy az adóalany márkája és identitása lényegesen nagyobb

hangsúllyal jelenik meg, mint a szolgáltatás teljesítésében részt vevő egyéb személyeké;

- A nyújtott szolgáltatásokkal kapcsolatban jogi kötelezettségek és felelősség terheli;
- A szóban forgó szolgáltatásnyújtással kapcsolatos felhasználói adatok tulajdonosa;
- A szolgáltatás elégtelen teljesítése esetén a szolgáltatásnyújtó engedélye vagy előzetes jóváhagyása nélkül visszatérítheti a szolgáltatás ellenértékét.

Az elektronikus vagy internetes telefonos szolgáltatások nyújtásában részt vevő adóalanyok közül nem mindegyik tekinthető úgy, mint aki a 9a. cikk előírásai szerint részt vesz a szolgáltatások nyújtásában. Az alábbiakban öt különböző helyzetet mutatunk be erre vonatkozóan. Az első három olyan esetekre vonatkozik, ahol a közvetítő nem minősül a szolgáltatás nyújtásában a 9a. cikkben foglaltak szerint részt vevő félnek. Az utolsó két (a negyedik és az ötödik) eset olyan helyzetekre vonatkozik, ahol a közvetítő a 9a. cikk értelmében részt vesz a szolgáltatás nyújtásában.

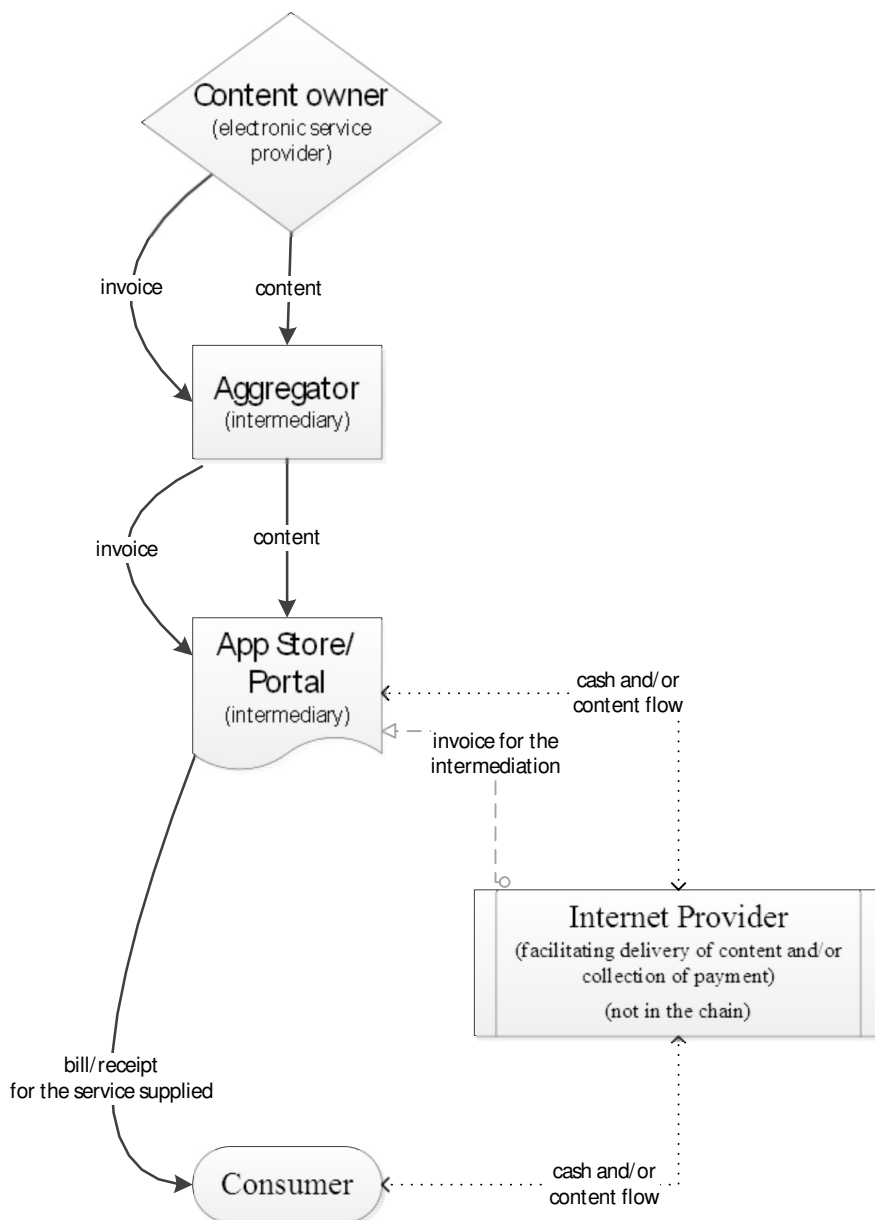
1) A 3. eset szerint a fizetési szolgáltatások nyújtója (azaz a hitelkártya-társaság) nem minősül a szolgáltatások végső igénybevevő részére történő nyújtásában részt vevőnek, ha a szóban forgó szolgáltató csupán a fizetés feldolgozását végzi (lásd a 3.4.4. pontot).

2) Az internetszolgáltató nem vesz részt a szolgáltatás nyújtásában, ha csupán rendelkezésre bocsátja az internethálózatot a tartalom hordozására és/vagy a fizetések beszedésére (wifin, kábelon, műholdon keresztül, vagy más módon). Ebben a helyzetben szerepét nem lehet úgy tekinteni, mint aki részt vesz a szolgáltatás nyújtásában.

3) Ha a mobilszolgáltató a fenti leírás szerint csupán a tartalom hordozására és/vagy a fizetés feldolgozására irányuló feladatokat látja el (ugyanúgy, ahogy az internetszolgáltató rendelkezésre bocsátja az internetes hálózatot), e mobilszolgáltatót ugyanúgy kell kezelni, és nem tekinthető úgy, mint aki részt vesz a szolgáltatás nyújtásában.

Az alábbi ábra olyan esetet mutat be, amelyben az internetszolgáltató vagy mobilszolgáltató a készpénz és/vagy tartalom mozgását segíti elő.

4. eset



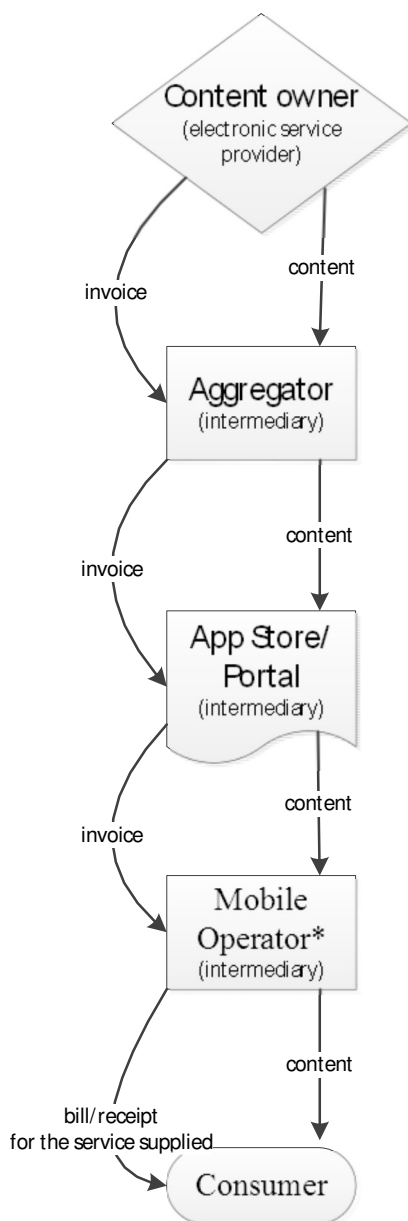
4) Ha a mobilszolgáltató a fentiekől (a tartalom hordozása vagy a fizetések feldolgozása) eltérő bármely más módon vesz részt a szolgáltatás teljesítésében, részvételét nem lehet figyelmen kívül hagyni. Más szóval a szolgáltatásnyújtásban történő szerepvállalása kellően dominánssá válik, ezért úgy tekinthető, mint aki a 9a. cikk értelmében részt vesz a szolgáltatásnyújtásban. Segíthet annak megállapításában, hogy a mobilszolgáltató részt vesz-e a szolgáltatásnyújtásban, ha leellenőrizzük, hogy a hálózat elengedhetetlen-e a szolgáltatás teljesítése szempontjából. Másik lehetőség annak ellenőrzése, hogy a fizetések beszedése csupán egyszerű számlaterhelést jelent-e.

5) Kétségtelenül ha az alkalmazásokat értékesítő webáruház vagy portál elektronikus szolgáltatást kínál értékesítésre, azt úgy kell tekinteni, mint aki elsődlegesen részt vesz a szolgáltatás nyújtásában, ezért úgy kell tekinteni, mint aki a 9a. cikk értelmében részt vesz a szolgáltatásnyújtásban. Az a tény, hogy másik közvetítő is részt vesz a szolgáltatás nyújtásában, aki az alkalmazásokat kínáló webáruház vagy portál és a végső igénybevevő

között helyezkedik el (pl. mobilszolgáltató), nem változtatja meg automatikusan az alkalmazásokat kínáló webáruház vagy portál helyzetét.

Az alábbi ábra azt a helyzetet mutatja be, amikor a mobilszolgáltató, alkalmazásokat kínáló webáruház vagy portál részt vesz a szolgáltatásnyújtásban, ezért tehát vonatkozik rá a vélelem.

5. eset



* A mobilszolgáltató nem csupán fizetési szolgáltatásokat nyújtó szolgáltatóként vagy internetszolgáltatóként jár el

Részt vesz a szolgáltatásnyújtásban vagy sem? További példák

Az alábbi három helyzet olyan eseteket mutat be, amelyek arra világítanak rá, hogy ki vesz részt a szolgáltatásnyújtásban és ki nem.

1. helyzet

Amennyiben

- (1) az alkalmazásokat értékesítő webáruház igénybevevője elektronikus szolgáltatást (elektronikusújság-előfizetést, játékot, játékkalkalmazáson belüli szolgáltatást) vásárol egy tartalomtulajdonostól;
- (2) az elektronikus szolgáltatás nyújtására vonatkozó szerződés közvetlenül a tartalomtulajdonos és az igénybevevő között jön létre;
- (3) a díjat közvetlenül az alkalmazásokat értékesítő webáruház szedi be, de az elektronikus szolgáltatást (azaz az adatok műszaki továbbítását) a mobilszolgáltató hálózatán keresztül teljesítik az igénybevevő telefonjára;

a mobilszolgáltatót nem lehet úgy tekinteni, mint aki részt vesz a szolgáltatásnyújtásban.

2. helyzet

Ha az 1. helyzettel összevetve eltérnek a körülmények a (3) pont tekintetében, és a díjat szintén a mobilszolgáltató szedi be, a mobilszolgáltatót még ekkor sem lehet úgy tekinteni, mint aki a szolgáltatás nyújtásában részt vesz.

3. helyzet

Ha azonban a mobilszolgáltató a fizetések beszedését nem csupán egyszerű számlaterheléssel végzi (ahogyan azt a 2. helyzetnél leírtuk), és így az más elemeket is tartalmaz, a mobilszolgáltatót úgy kell tekinteni, mint aki a szolgáltatás nyújtásában részt vesz. A további elemek közé tartozhat az emeldíjas SMS-szolgáltatás, ha azt nem csupán a fizetés feldolgozására használják.

Nem szabad azonban figyelmen kívül hagyni, hogy az elektronikus és távközlési szolgáltatások piaca gyorsan fejlődik, ezért egyrészt nem lehetséges, másrészt nem is tanácsos az összes gyakorlatban lehetséges helyzetet ezen magyarázó megjegyzésekben kifejtteni. Az egyes esetek megítélésekor mindenképpen figyelembe kell venni a fent említett elemeket.

3.4.4. Mikor zárható ki a vélelem alkalmazása? – A fizetés feldolgozása

A 9a. cikk (3) bekezdése kizárja azokat az adóalanyokat, akik kizárólag fizetések feldolgozásában vesznek részt, az érintett szolgáltatások nyújtásában (az ügyletek fő láncában) azonban nem. Ide tartozna például a hitelkártya-társaság általi fizetés.

Annak megítéléséhez, hogy az adóalany csupán a fizetések feldolgozását végzi-e, döntő jelentőséggel bír a gazdasági valóság és a szerződéses megállapodások (amennyiben ezeket a tények nem cáfolják meg).

A fizetési mód biztosításán túl az adóalany a fizetések feldolgozásához közvetlenül kapcsolódó egyéb tevékenységeket is végezhet, amelyek nem kapcsolódnak a fő szolgáltatás nyújtásához. Ide tartozhat például a behajthatatlan követelések kockázatának vállalása vagy a kiemelt ügyfélszolgálati szolgáltatások nyújtása, ami lényegében a szolgáltatásnyújtóhoz történő átirányítást jelentené, a kifizetések feldolgozásával

kapcsolatos helyzetek kivételével. E tevékenységek még nem elegendőek ahhoz, hogy az adóalany a szolgáltatásban részt vevőnek minősüljön.

3.4.5. A vélelem megdöntésének feltételei

Az elektronikus vagy internetes telefonszolgáltatót úgy kell tekinteni, ahogyan azt kifejezetten megjelölik, ha egyértelműen bebizonyosodik mind a szerződéses megállapodások, mind pedig a szolgáltatásnyújtásban részt vevő **minden** egyes adóalany által megadott, és a végső igénybevevőnek továbbított információk tekintetében, hogy ő az az adóalany, akinek részéről a szolgáltatás teljesítése megvalósul.

A 9a. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében említett mindkét feltételnek egyidejűleg kell teljesülnie ahhoz, hogy kifejezetten megjelölhető legyen a szolgáltató (azaz az alkalmazás tartalomtulajdonosa mint a szolgáltatások nyújtója). Az értékesítési láncban az első feltétel (a) pont – héás számla kiállítása) a B2B ügyletekre vonatkozik, míg a második feltétel (b) pont – számla vagy nyugta kiállítása, bár ez B2C számla kiállításának kötelezettsége esetén héás számla is lehet) a lánc végső B2C ügyletére vonatkozik.

Ahhoz, hogy kifejezett megjelölés mutasson (az elektronikus szolgáltatások vagy interneten keresztül nyújtott telefonos szolgáltatások) szolgáltatásnyújtójára, kellő egyértelműséggel kell őt azonosítani a szolgáltatások nyújtásában részt vevő minden egyes adóalany által kiállított vagy rendelkezésre bocsátott héás számlán, és a végső igénybevevő számára kiállított vagy rendelkezésre bocsátott számlán vagy nyugtán (ha nem kötelező a héás számla kiállítása). Ha ezt az információt a szolgáltatásnyújtásban részt vevő adóalanyok közül nem mindenki adta meg és közölte (számla vagy nyugta vagy héás számla kiállításával vagy rendelkezésre bocsátásával) a végső igénybevevővel, a szolgáltatásnyújtó, azaz az alkalmazás tartalomtulajdonosa nem tekinthető úgy, mint akit kifejezetten a szolgáltatás nyújtójaként jelöltek meg.

Ugyanakkor, ha az adóalany teljesíti is a 9a. cikkben foglalt vélelem megdöntéséhez szükséges valamennyi feltételt, ez nem azt jelenti, hogy nem tekinthető úgy, mint aki a szolgáltatás nyújtásában részt vesz (a héairányelv 28. cikkével összhangban).

A szolgáltatásnyújtó, valamint a szolgáltatás azonosításakor teljes mértékben vagy konkrét és egyedi hivatkozással, kóddal vagy hasonló azonosítóval lehet rá hivatkozni, amennyiben a használt hivatkozás az összes érintett fél számára eléggé egyértelmű. A szolgáltatásnyújtó leírása legyen kellően egyértelmű a szolgáltató bármely ügyfél általi azonosításához, de nem szükséges teljes körű információkat megadni, mint például a szolgáltatásnyújtó teljes neve, címe vagy héaazonosító száma. Nincs olyan azonosítási módszer, amely kötelező vagy előnyben részesítendő, hiszen ez a külön megszorításokat jelentene az eltérő kereskedelmi gyakorlatokat alkalmazó vállalkozások számára.

A B2B számlának a rendes héaszabályoknak kell megfelelnie⁹.

Ha az igénybevevő részére kiállított vagy rendelkezésére bocsátott „számlára vagy nyugtára” történik hivatkozás, az a fent kifejtettek szerint a B2C ügyletekre vonatkozik. Ez olyan minimumfeltételnek minősül, amely a 9a. cikkből származó egyéb elemekkel együtt szükséges ahhoz, hogy az adóalany szolgáltatásnyújtóként kifejezetten a szolgáltatót jelölje meg. Ez semmilyen módon nem módosítja a héairányelvben foglalt számlázási szabályokat és azok nemzeti szinten történő alkalmazását. E feltétel különösen nem jelent arra irányuló kötelezettséget, hogy olyan tagállamokban tartózkodó végső felhasználóknak nyújtott szolgáltatásokról állítsanak ki számlát, ahol erre vonatkozóan nincs előírás, és nem zárja ki annak kötelezettségét, hogy számlát állítsanak ki olyan tagállamokban, ahol a B2C szolgáltatásokról is kötelező számlát kiállítani. Ha B2C szolgáltatásokról is kötelező számlát kiállítani, a számlaadatok között fel kell tüntetni a héairányelv 226. cikkében foglaltakat, amelyek több információt tartalmaznak, mint az egyszerű számla vagy nyugta¹⁰.

3.4.6. Ha a vélelem nem megdönthető

Azt az adóalanyt, aki a díj igénybevevő részére történő felszámítását jóváhagyja, a szolgáltatás teljesítését jóváhagyja vagy az általános szolgáltatási feltételeket megállapítja, mindig úgy kell tekinteni, mint aki saját nevében, de másik adóalany megbízásából jár el. Elég e három feltétel közül **csak egynek** teljesülnie ahhoz, hogy ezen adóalanyt kizárják a másik adóalanyok számára a végső felhasználó számára szolgáltatást nyújtóként való kifejezett megjelöléséből.

Elegendő, ha az értékesítési láncban egyetlen adóalany a három feltétel egyikét teljesíti ahhoz, hogy az értékesítési lánc többi szereplőjét megakadályozza abban, hogy a végső felhasználó számára szolgáltatást nyújtóként kifejezetten az eredeti szolgáltatót jelölje meg. Így például ha egy telefonos hálózat teljesíti a három feltétel valamelyikét a fizetés, szolgáltatás vagy szerződési feltételek megállapításával kapcsolatban, az alkalmazás tartalomtulajdonosa nem tekinthető úgy, mint aki a végső igénybevevőnek nyújtja a szolgáltatást.

Így ha az értékesítési lánc több részes fele hagyja jóvá a díj felszámítását és/vagy a szolgáltatás teljesítését és/vagy állapítja meg a szolgáltatás teljesítésének általános feltételeit, egyikük sem jelölheti meg kifejezetten az eredeti szolgáltatót a szolgáltatás végső felhasználó részére történő nyújtójaként. Az értékesítési láncban részt vevő közvetítők helyes azonosítása során figyelembe kell venni a felek közötti szerződéses viszonyokat. Továbbá azt sem szabad figyelmen kívül hagyni, hogy a végső felhasználó

⁹ A számlázásról szóló magyarázó megjegyzések, dokumentum száma: A-2, tárgy: Az e-számla meghatározása: „Egy számla akkor tekinthető kibocsátottnak, ha a termékértékesítő, illetve a szolgáltatásnyújtó vagy a nevében fellépő harmadik fél, vagy önszámlázás esetében a termék beszerzője, illetve a szolgáltatás igénybevevője a számlát úgy bocsátja rendelkezésre, hogy azt a termék beszerzője, illetve a szolgáltatás igénybevevője megkaphassa. Ez azt jelentheti, hogy a termék beszerzőjének, illetve a szolgáltatás igénybevevőjének az elektronikus számlát például e-mailen vagy biztonságos kapcsolaton keresztül közvetlenül, vagy például egy vagy több szolgáltatón keresztül közvetve továbbítják, vagy, hogy egy internetes portálon keresztül vagy más módszerrel bocsátják a termék beszerzőjének, illetve a szolgáltatás igénybevevőjének rendelkezésére, és teszik számára hozzáférhetővé.”

¹⁰ A Bizottság weboldalán a tagállamok számlázási szabályaira vonatkozó információk is közzétételre kerülnek.

kit tekint a szolgáltatás nyújtójának (lásd még a [3.4.7. pontot](#), ahol további pontosítással szolgálunk).

A díj igénybevevő terhére történő felszámításának jóváhagyása

A „jóváhagyja a díjnak az igénybevevő terhére történő felszámítását” meghatározás nem ugyanazt jelenti, mint a fizetés fogadása vagy a fizetés behajtása. Arra a helyzetre vonatkozik, amikor az adóalanynak befolyása van arra, hogy hogyan, mikor és milyen feltételek mellett fizet az igénybevevő. Az adóalany akkor hagyja jóvá a fizetést, amikor arról dönt, hogy az igénybevevő számláját, hitel- vagy bankkártyáját, vagy hasonló eszközt a szolgáltatás ellenértékének teljesítése céljából meg lehet terhelni. A gyakorlatban a fizetést jóváhagyó adóalany valószínűleg az az adóalany, aki felügyeli a szolgáltatás nyújtásához vagy teljesítéséhez szükséges műszaki platformot (pl. alkalmazásokat értékesítő webáruház, portál).

A szolgáltatás nyújtásának jóváhagyása

A „jóváhagyja a szolgáltatások nyújtását” meghatározás tágabb fogalom, mint a szolgáltatás teljesítése. Arra a helyzetre vonatkozik, amikor az adóalanynak befolyása van arra, hogy a szolgáltatás hogyan, mikor és milyen feltételek mellett kerül teljesítésre. Az adóalany akkor hagyja jóvá a szolgáltatások nyújtását, amikor jóváhagyást küld a szolgáltatás teljesítésének megkezdéséhez, ő maga teljesíti a szolgáltatást vagy harmadik felet utasít a szolgáltatás teljesítésére. A gyakorlatban a szolgáltatásnyújtást jóváhagyó személy valószínűleg az a személy, aki felügyeli a szolgáltatás nyújtásához vagy teljesítéséhez szükséges műszaki platformot (pl. alkalmazásokat értékesítő webáruház, portál).

Az általános szolgáltatási feltételek megállapítása

A 9a. cikk alkalmazásának összefüggésében a „megállapítja az általános szolgáltatási feltételeket” meghatározás vonatkozik bármely olyan általános feltételre, amelyet a szolgáltatásnyújtásban részt vevő adóalany állapít meg, és amelyet a végső igénybevevőnek a szolgáltatás igénybevétele előtt el kell fogadnia. Ide tartoznak például a piachelyek és hasonló platformok által megállapított feltételek, amelyek előírják a felhasználók számára az adott weboldal vagy platform használatára vonatkozó általános feltételek elfogadását, valamint azok az általános feltételek (a licenciamegállapodásokat is ideértve), amelyeket a végső igénybevevőnek az alkalmazáshoz vagy tartalomhoz való hozzáférés előtt el kell fogadnia.

Ami pedig az általános szolgáltatási feltételek „megállapítását” illeti, ez azokra a helyzetekre vonatkozik, ahol az adóalany dönt az általános és konkrét feltételekről (pl. jogok és kötelezettségek, mint például ár, fizetési feltételek, teljesítési feltételek, garanciaszabályok stb.), és azokat más résztvevők számára kötelezővé teheti (például e feltételek hivatalos módon történő elfogadásával).

3.4.7. *Hogyan kell eljárni akkor, ha az értékesítési lánc legalább egy közvetítője megdönti a vélelmet?*

A szolgáltatásnyújtásban részt vevő közvetítőre normál esetben vonatkozik a 9a. cikkben foglalt vélelem. Ez azonban megdönthető, ha az összes szükséges feltétel teljesül.

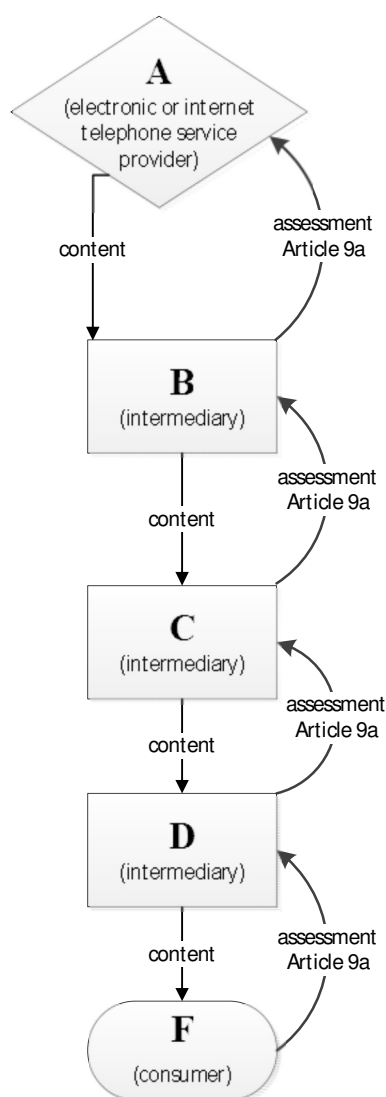
Az értékesítési lánc bármely közvetítőjére, aki nem teljesíti a 9a. cikkben foglalt vélelem megdöntéséhez szükséges feltételeket, vonatkozik a vélelem, ezért úgy kell őt tekinteni,

mint aki a szolgáltatást igénybe vette és azt az értékesítési lánc következő közvetítőjének vagy a végső felhasználónak nyújtotta. Tehát ez alapján úgy kell őt tekinteni, mint aki a szolgáltatás nyújtója.

Az egyes közvetítők helyzetének helyes elemzése érdekében **a szolgáltatásnyújtási lánc vizsgálatát a végső felhasználó szintjén kell kezdeni, majd a lánc mentén felfelé kell haladni**, ahogyan azt az alábbi ábra mutatja (6. eset). E megközelítés szorosan összefügg a 9a. cikk céljával, amely szerint az adóztatásnak a végső felhasználóhoz lehető legközelebb kell történnie, hacsaknem elegendő információ áll rendelkezésre ahhoz, hogy a végső felhasználó számára szolgáltatást nyújtó adóalany a lánc korábbi pontján azonosításra kerüljön.

Az alábbi ábra az ügyleteknek a 9a. cikk alkalmazása céljából történő vizsgálata során alkalmazandó helyes sorrendet mutatja be.

6. eset

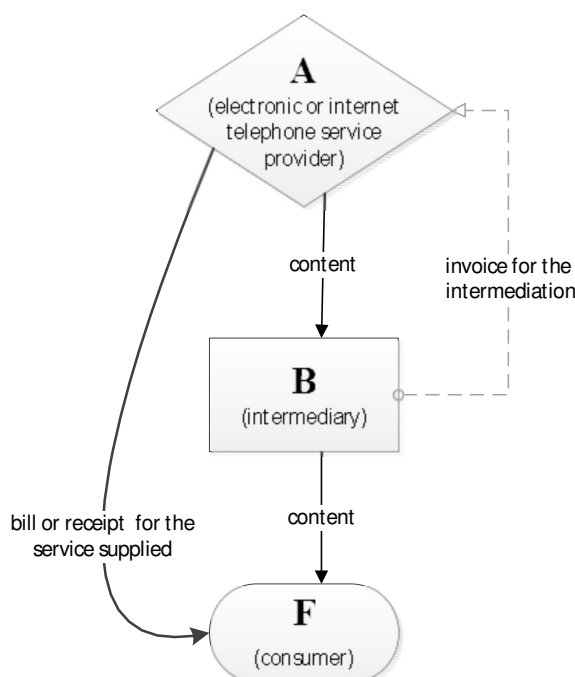


Az alábbi négy ábra (7–10. eset) olyan általános eseteket mutat be a 9a. cikkben foglalt vélelem alkalmazására, amely esetekben a lánc legalább egy közvetítője megdönti a vélelmet.

A 7–10. eset a 9a. cikk alapján lehetséges **helyzetek legalapvetőbb típusaival** foglalkozik. Ezen ábrák célja, hogy további útmutatást nyújtsanak **a leggyakoribb általános helyzetekben**. A valós életben tapasztalt helyzetek gyakran részleteikben eltérnek az ábrákon bemutatottaktól. Érdemes ezt mindig szem előtt tartani, ha a jelen magyarázó megjegyzésekben foglalt ábrák információit valós élethelyzetekre próbálják alkalmazni.

Mivel az ügyletek helyes megítéléséhez mindig a végső felhasználó szintjéről kell kiindulni, és úgy haladni felfelé az értékesítési láncban, a vélelem megdöntésének legegyszerűbb helyzete a következő:

7. eset



Megjegyzések a 7. esettel kapcsolatban

B közvetítő megdönti a vélelmet.

B ezt megteheti, hiszen teljesítette a szükséges feltételeket: a B által A részére kiállított számlán kellően egyértelmű hivatkozás van a főszolgáltatásra és a szolgáltatásnyújtóra (tehát a 9a. cikk (1) bekezdése második albekezdésének a) pontjában foglalt követelmény teljesül); az A által F felhasználó részére kiállított számlán vagy nyugtán feltüntették a szolgáltatást és a szolgáltatásnyújtót (a 9a. cikk (1) bekezdése második albekezdésének b) pontjában foglalt követelmény teljesül); a szerződéses megállapodás megerősíti, hogy B csak bizonyos közvetítői szolgáltatásokat teljesít, a főszolgáltatást A nyújtja.

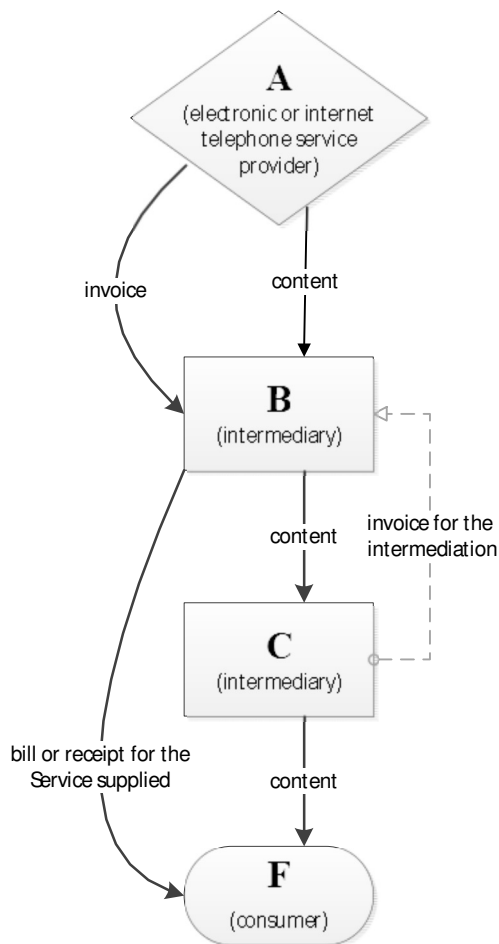
Ugyanakkor B nincs kizárva a vélelem megdöntésének lehetőségéből, mivel **nem** B hagyja jóvá a díjnak az igénybevevő részére történő felszámítását, **nem** ő hagyja jóvá a szolgáltatás teljesítését sem, és **nem** ő állapítja meg az általános szolgáltatási feltételeket.

A-t (a tartalom tulajdonosa/fejlesztője/az eredeti szolgáltatás nyújtója) ebben az esetben úgy kell tekinteni, mint a végső felhasználó számára szolgáltatást nyújtó szolgáltatót. Ő

állítja ki a számlát vagy nyugtát F végső felhasználó részére. Általában A felelős a héáért a végső felhasználó részére nyújtott szolgáltatás tekintetében.

A 8. és 9. eset némiképp összetettebb helyzeteket mutat be.

8. eset



Megjegyzések a 8. esettel kapcsolatban

C közvetítő megdönti a vélelmet.

C ezt megteheti, hiszen teljesítette a szükséges feltételeket: a C által B részére kiállított számlán kellően egyértelmű hivatkozás van a főszolgáltatásra és a szolgáltatásnyújtóra (tehát a 9a. cikk (1) bekezdése második albekezdésének a) pontjában foglalt követelmény teljesül); a B által F felhasználó részére kiállított számlán vagy nyugtán feltüntették a szolgáltatást és a szolgáltatásnyújtót (a 9a. cikk (1) bekezdése második albekezdésének b) pontjában foglalt követelmény teljesül); a szerződéses megállapodás megerősíti, hogy C csak bizonyos közvetítői szolgáltatásokat teljesít, a főszolgáltatást B nyújtja.

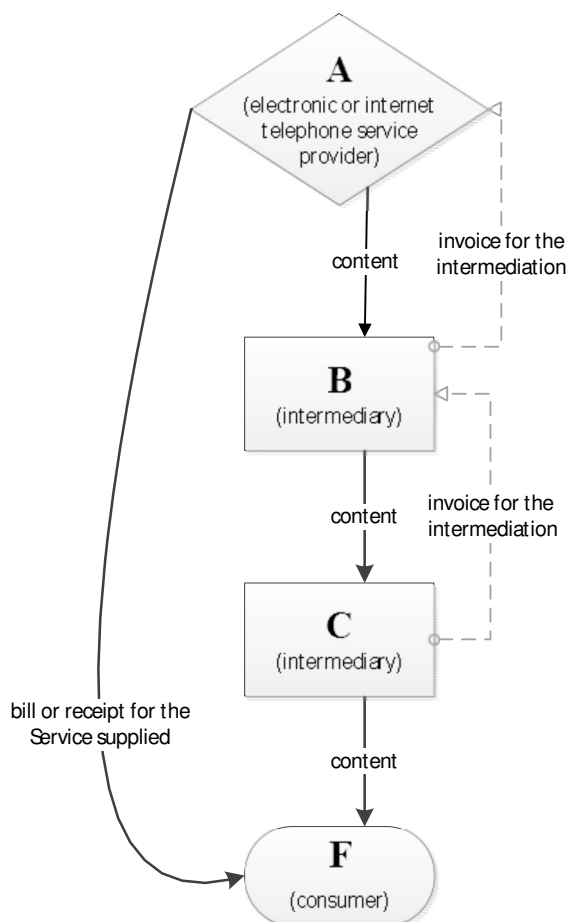
Ugyanakkor C nincs kizárva a vélelem megdöntésének lehetőségéből, mivel **nem** ő hagyja jóvá a díjnak az igénybevevő részére történő felszámítását, **nem** ő hagyja jóvá a szolgáltatás teljesítését sem, és **nem** ő állapítja meg az általános szolgáltatási feltételeket.

B közvetítő nem tudja (nem teljesíti a feltételeket) vagy nem kívánja megdönteni a vélelmet, azaz úgy kell rá tekinteni, hogy a szolgáltatást A-tól veszi igénybe, és azt

továbbítja F végső felhasználó részére (és ezzel szolgáltatásnyújtónak minősül). Általában B felelős a héáért a végső felhasználó részére nyújtott szolgáltatás tekintetében.

A (a tartalom tulajdonosa/fejlesztője/az eredeti szolgáltatás nyújtója) teljesíti B részére a szolgáltatást, és erről rendes B2B számlát állít ki. Nincs közvetlen kapcsolata a végső felhasználóval.

9. eset



Megjegyzések a 9. esettel kapcsolatban

C közvetítő megdönti a vélelmet.

C ezt megteheti, hiszen teljesítette a szükséges feltételeket: a C által B részére kiállított számlán egyértelmű hivatkozás van a főszolgáltatásra és a szolgáltatásnyújtóra (tehát a 9a. cikk (1) bekezdése második albekezdésének a) pontjában foglalt követelmény teljesül); az A által F felhasználó részére kiállított számlán vagy nyugtán feltüntették a szolgáltatást és a szolgáltatásnyújtót (a 9a. cikk (1) bekezdése második albekezdésének b) pontjában foglalt követelmény teljesül); a szerződéses megállapodás megerősíti, hogy C csak bizonyos közvetítői szolgáltatásokat teljesít, és a főszolgáltatás nyújtásának felelőssége B-re száll.

Ugyanakkor C nincs kizárva a vélelem megdöntésének lehetőségéből, mivel **nem** ő hagyja jóvá a díjnak az igénybevevő részére történő felszámítását, **nem** ő hagyja jóvá a szolgáltatás teljesítését sem, és **nem** ő állapítja meg az általános szolgáltatási feltételeket.

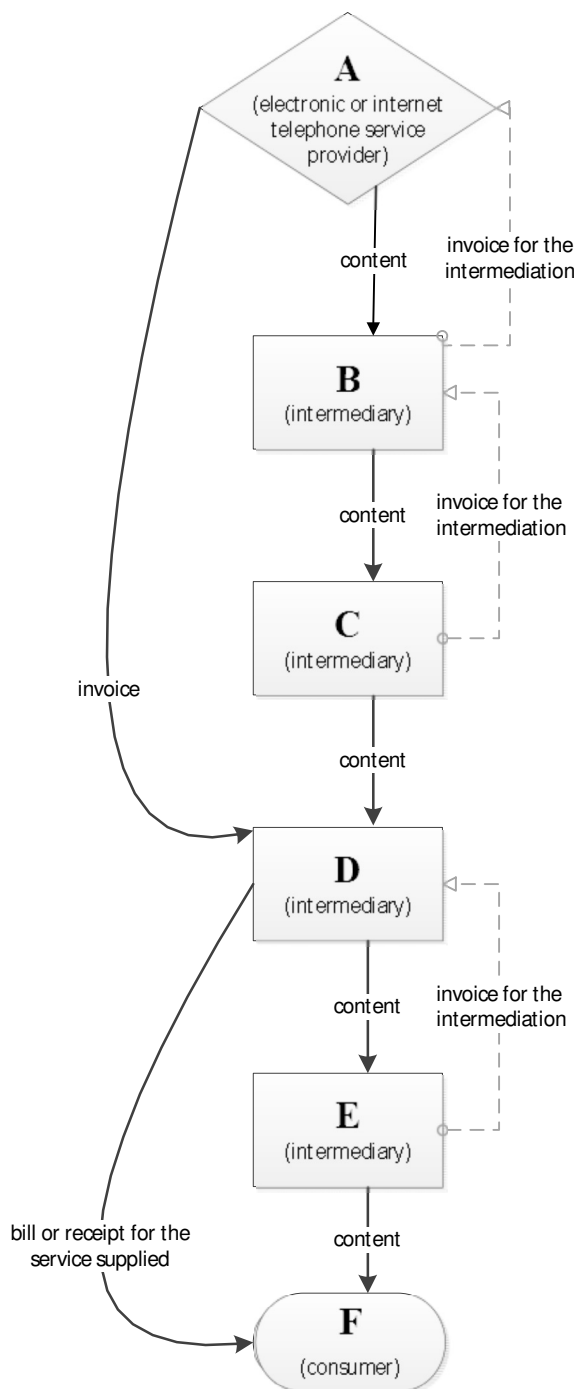
B közvetítő szintén megdönti a vélelmet. B ezt megteheti, hiszen teljesítette a szükséges feltételeket: a B által A részére kiállított számlán egyértelmű hivatkozás van a főszolgáltatásra és a szolgáltatásnyújtóra (tehát a 9a. cikk (1) bekezdése második albekezdésének a) pontjában foglalt követelmény teljesül); az A által F fogyasztó részére kiállított számlán vagy nyugtán feltüntették a szolgáltatást és a szolgáltatásnyújtót (a 9a. cikk (1) bekezdése második albekezdésének b) pontjában foglalt követelmény teljesül); a szerződéses megállapodás megerősíti, hogy B csak bizonyos közvetítői szolgáltatásokat teljesít, és a főszolgáltatás nyújtásának felelőssége A-ra száll.

Ugyanakkor B nincs kizárva a vélelem megdöntésének lehetőségéből, mivel **nem** ő hagyja jóvá a díjnak az igénybevevő részére történő felszámítását, **nem** ő hagyja jóvá a szolgáltatás teljesítését sem, és **nem** ő állapítja meg az általános szolgáltatási feltételeket.

A-t (a tartalom tulajdonosa/fejlesztője/az eredeti szolgáltatás nyújtója) ebben az esetben úgy kell tekinteni, mint a végső felhasználó számára szolgáltatást nyújtó szolgáltatót. Ő állítja ki a számlát vagy nyugtát F végső felhasználó részére. Általában A felelős a héáért a végső felhasználó részére nyújtott szolgáltatás tekintetében.

Az utolsó, 10. esetben – a 8. esettel összehasonlítva – összetettebb helyzet kerül bemutatásra, ahol nem minden közvetítő döntötte meg a 9a. cikkben foglalt vélelmet.

10. eset



Megjegyzések a 10. esettel kapcsolatban:

E közvetítő megdönti a vélelmet.

E ezt megteheti, hiszen teljesítette a szükséges feltételeket: az E által D részére kiállított számlán kellően egyértelmű hivatkozás van a főszolgáltatásra és a szolgáltatásnyújtóra (tehát a 9a. cikk (1) bekezdése második albekezdésének a) pontjában foglalt követelmény teljesül); a D által F felhasználó részére kiállított számlán vagy nyugtán feltüntették a szolgáltatást és a szolgáltatásnyújtót (a 9a. cikk (1) bekezdése második albekezdésének b) pontjában foglalt követelmény teljesül); a szerződéses megállapodás megerősíti, hogy E csak bizonyos közvetítői szolgáltatásokat teljesít, a főszolgáltatást D nyújtja.

Ugyanakkor E nincs kizárva a vélelem megdöntésének lehetőségéből, mivel **nem** ő hagyja jóvá a díjnak az igénybevevő részére történő felszámítását, **nem** ő hagyja jóvá a szolgáltatás teljesítését sem, és **nem** ő állapítja meg az általános szolgáltatási feltételeket.

D közvetítő nem tudja (nem teljesíti a feltételeket) vagy nem kívánja megdönteni a vélelmet, azaz úgy kell rá tekinteni, hogy a szolgáltatást A-tól veszi igénybe, és azt továbbítja F végső felhasználó részére (és ezzel szolgáltatásnyújtónak minősül). Általában D felelős a héáért a végső felhasználó részére nyújtott szolgáltatás tekintetében.

C közvetítő megdönti a vélelmet.

C ezt megteheti, hiszen teljesítette a szükséges feltételeket: a C által B részére (a közvetítői szolgáltatásról) kiállított számlán kellően egyértelmű hivatkozás van a főszolgáltatásra és a szolgáltatásnyújtóra (az értékesítési lánc ezen „felső” szakaszában A az azonosított szolgáltató) (a 9a. cikk (1) bekezdése második albekezdésének a) pontjában foglalt követelmény teljesül); a szerződéses megállapodás megerősíti, hogy C csak bizonyos közvetítői szolgáltatásokat teljesít B részére, és hogy a főszolgáltatás teljesítésének felelőssége B-re száll. A 9a. cikk (1) bekezdése második albekezdésének b) pontjában foglalt követelményt D teljesíti, aki számlát vagy nyugtát állít ki F felhasználó részére, amelyen feltüntette a szolgáltatást és a szolgáltatásnyújtót (az értékesítési lánc ezen „alsó szakaszában” a szolgáltatásnyújtó D).

Ugyanakkor C nincs kizárva a vélelem megdöntésének lehetőségéből, mivel **nem** ő hagyja jóvá a díjnak az igénybevevő részére történő felszámítását, **nem** ő hagyja jóvá a szolgáltatás teljesítését sem, és **nem** ő állapítja meg az általános szolgáltatási feltételeket.

Megjegyzendő, hogy a 9a. cikkben foglalt követelmények teljesítéséhez C-nek elegendő információval kell rendelkeznie a főszolgáltatásról és a szolgáltatóról. Normál esetben C-nek a B által nyújtott információkra kellene hagyatkoznia, akinek ezen információkat A-tól kell megkapnia (aki a tartalom tulajdonosa/fejlesztője/az eredeti szolgáltatás nyújtója).

Ha C nem rendelkezik elegendő információval, a rá vonatkozó vélelem érvénybe lép.

B közvetítő megdönti a vélelmet.

B ezt megteheti, hiszen teljesítette a szükséges feltételeket: a B által A részére (a közvetítői szolgáltatásról) kiállított számlán kellően egyértelmű hivatkozás van a főszolgáltatásra és a szolgáltatásnyújtóra (az értékesítési lánc ezen „felső” szakaszában A az azonosított szolgáltató) (a 9a. cikk (1) bekezdése második albekezdésének a) pontjában foglalt követelmény teljesül); a szerződéses megállapodás megerősíti, hogy B csak bizonyos közvetítői szolgáltatásokat teljesít, és a főszolgáltatást A nyújtja. A 9a. cikk (1) bekezdése második albekezdésének b) pontjában foglalt követelményt D teljesíti, aki számlát vagy nyugtát állít ki F felhasználó részére, amelyen feltüntette a szolgáltatást és a szolgáltatásnyújtót (az értékesítési lánc ezen „alsó szakaszában” a szolgáltatásnyújtó D).

Ugyanakkor B nincs kizárva a vélelem megdöntésének lehetőségéből, mivel **nem** ő hagyja jóvá a díjnak az igénybevevő részére történő felszámítását, **nem** ő hagyja jóvá a szolgáltatás teljesítését sem, és **nem** ő állapítja meg az általános szolgáltatási feltételeket.

Megjegyzendő, hogy a 9a. cikkben foglalt követelmények teljesítéséhez B-nek elegendő információval kell rendelkeznie a főszolgáltatásról és a szolgáltatóról. Normál esetben B-nek az A-tól kapott információkra kellene hagyatkoznia.

Ha B nem rendelkezik elegendő információval, a rá vonatkozó vélelem érvénybe lép.

A (a tartalom tulajdonosa/fejlesztője/az eredeti szolgáltatás nyújtója) teljesíti D részére a szolgáltatást, és erről rendes B2B számlát állít ki. Nincs közvetlen kapcsolata a végső felhasználóval.

3.4.8. Hogyan alkalmazható a vélelem az interneten keresztül nyújtott telefonos szolgáltatások esetében?

A 9a. cikk (2) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az (1) bekezdés alkalmazandó akkor is, ha az interneten keresztül nyújtott telefonos szolgáltatásokat távközlési hálózaton, felületen vagy portálon keresztül, és az (1) bekezdésben foglalt feltételek mellett nyújtják.

Mivel a telefonos szolgáltatások nyújtása közvetítőkön keresztül is történhet, szükséges vélelmet felállítani arra vonatkozóan, hogy a végső felhasználónak ki nyújtja ténylegesen a szolgáltatást. Az interneten keresztül nyújtott telefonos szolgáltatásokat – ideértve az internetprotokollon keresztüli hangtovábbítást (VoIP) is – a 9a. cikk összefüggésében ugyanúgy kell kezelni, mint az elektronikus szolgáltatásokat.

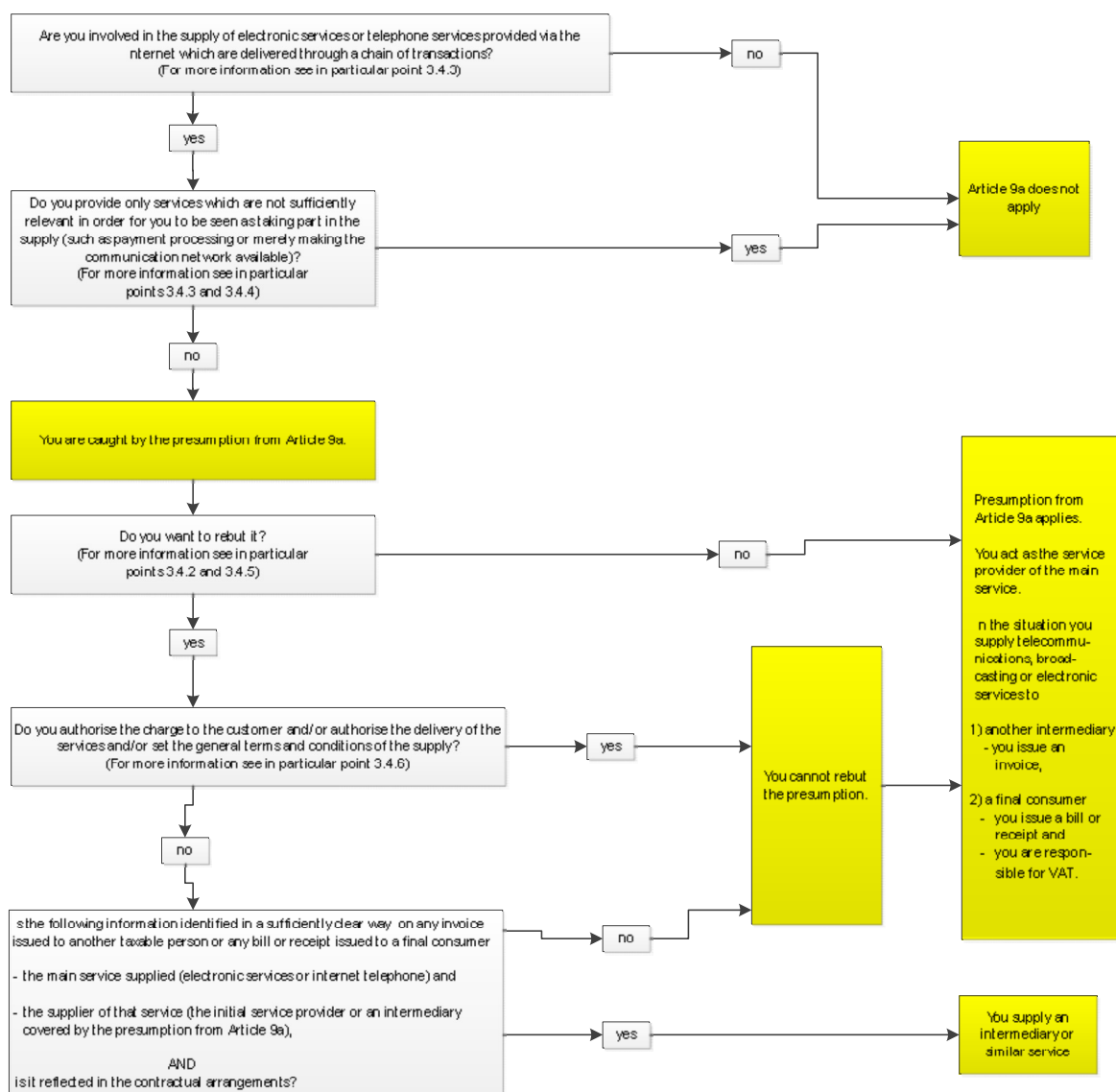
3.5. Az e rendelkezésből fakadó részletes kérdések

3.5.1. Mikor kell a 9a. cikket alkalmazni? – Ábra

Az alábbi ábra a 9a. cikk alkalmazásának magas szintű bemutatását tartalmazza.

Részletes információért olvassa el a teljes 3. fejezetet. Az elektronikus és távközlési szolgáltatások fogalommeghatározásai a 2. fejezetben találhatók.

Magyarázó megjegyzések – megjelenés: 2014. április 3.



3.5.2. Ez a vélelem miért nem a többi vélelemmel együtt került feltüntetésre?

E rendelkezéshez vélelem tartozik, ahogyan a 3a. alszakasz rendelkezéseihez is. Megjegyzendő azonban, hogy a 3a. alszakasz az *igénybevevő tartózkodási helyére* összpontosít, míg a 9a. cikk arról ad vélelmet, hogy *ki a szolgáltatások nyújtója*. A megfelelő megközelítés a héairányelv logikájával összhangban annak helyes megállapítása, hogy ki a szolgáltatás nyújtója. A következő lépés ezután a szolgáltatás jellegének helyes megállapítása, és csak ez után lehet meghatározni az igénybevevő tartózkodási helyét. Ezért a 9a. cikket nem lehet a többi vélelemmel együtt vizsgálni.

3.5.3. E vélelem miért nem foglalkozik a műsorszolgáltatásokkal?

A 2.4.2. pontban foglalt magyarázat szerint a műsorszolgáltatások 6b. cikk szerinti fogalom meghatározása meglehetősen szűk, és előírja, hogy a szolgáltatásnyújtónak „szerkesztői felelősséggel” kell rendelkeznie a szolgáltatott tartalom tekintetében.

A 9a. cikk szerint, a vonatkozó vélelemmel összhangban a műsorszolgáltatás „közvetítője” válik a szolgáltatást nyújtó szolgáltatóvá (műsorszolgáltató), hiszen nem

zárhatja ki magát e pozícióból a rendelkezésben foglalt egyéb feltételek miatt (az (1) bekezdés harmadik albekezdésének eredményeként).

Ezért (mivel nem lehetséges az (1) bekezdés első albekezdésében foglalt vélelem alkalmazását kizárni) nem bizonyult helyesnek a műsorszolgáltatásokat belevenni a 9a. cikkbe.

3.5.4. *Mi a távközlési hálózat?*

Lásd az 1.6. pontban foglalt szöveget.

3.5.5. *Mit jelent a felület vagy portál megnevezés?*

Lásd az 1.6. pontban foglalt szöveget.

4. NEM ADÓALANY JOGI SZEMÉLY LETELEPEDÉSI HELYE (13A. CIKK)

4.1. Vonatkozó rendelkezés

A vonatkozó rendelkezés a héa végrehajtási rendeletben található:

- [13a. cikk](#)

Amennyiben a héa végrehajtási rendelet valamely cikkére történik hivatkozás, magára a jogi aktusra történő hivatkozást elhagyjuk, és csak a hivatkozott cikk számát említjük meg.

4.2. Háttér

A héarendszerben a végső felhasználó (másként nem adóalany) lehet természetes személy (azaz magánszemély) vagy jogi személy (például hatóság).

Ha a távközlési, műsor- vagy elektronikus szolgáltatások nyújtása magánszemély részére történik, alapszabályként a héát (2015-től) ott kell majd megfizetni, ahol a magánszemély állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.

Ha e szolgáltatások esetében az igénybevevő (nem adóalany) jogi személy, a meghatározó tényező a személy letelepedési helye.

E tekintetben a szolgáltatás teljesítési helyére vonatkozó szabályok alkalmazásához fontos figyelembe venni, hogy a héairányelv 43. cikkének (2) bekezdésével összhangban a héa céljából azonosított nem adóalany jogi személyt adóalannak kell tekinteni.

Ha a héafizetési kötelezettség keletkezési helye az a hely, ahol a végső felhasználó „**letelepedési helye**” (ha jogi személyről van szó) vagy „**állandó lakóhelye**” vagy „**szokásos tartózkodási helye**” (ha az igénybevevő természetes személy) található, szükséges tisztázni e három kifejezés jelentését.

A 12. és 13. cikk már tartalmaz útmutatást az állandó lakóhely és szokásos tartózkodási hely fogalmával kapcsolatban. Az állandó lakóhely a természetes személynek az a lakcíme, amelyet bejegyeztek a népesség-nyilvántartásba vagy hasonló nyilvántartásba, vagy az említett személy által a hatáskörrel rendelkező adóhatóságoknak megadott lakcím. Az is egyértelmű, hogy valamely természetes személy szokásos tartózkodási helye az a hely, ahol a természetes személy személyes és szakmai kötődései miatt rendszerint tartózkodik. Ha ezek a kötődések különböző országokhoz kapcsolódnak, a szokásos tartózkodási helyet azok a személyes kötődések határozzák meg, amelyek szoros kapcsolatra utalnak az adott személy és azon hely között, ahol él.

4.3. Miért volt szükség pontosításra?

A jogi személy tartózkodási helye a székhelye. A gazdasági tevékenységet folytató jogi személyek (adóalanyok) esetében a 10. és a 11. cikk ad útmutatást a székhelyre vonatkozóan, azonban a gazdasági tevékenységet nem folytató jogi személyek (nem adóalany jogi személyek) esetében nincs ilyen útmutatás.

Ebben az összefüggésben a „letelepedési hely” kifejezés pontosításra szorult, ezt most a 13a. cikk tartalmazza.

4.4. Miről szól ez a rendelkezés?

A 13a. cikk meghatározza, hol található a nem adóalany jogi személyek letelepedési helye vagy telephelye.

Ez a központi ügyvezetés helye; vagy bármely olyan egyéb telephely, amely a személyi és a tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik a szükségleteinek kielégítésére igénybe vett szolgáltatások igénybe vételéhez és használatához (az a hely, ahonnan tevékenységeit irányítja).

Az adóalanyokkal szemben a nem adóalany jogi személy általában nem végez gazdasági tevékenységet. Szükség volt ezért külön útmutatást nyújtani a nem adóalany jogi személy letelepedési helyére vonatkozóan.

A meghatározás és az alkalmazandó tesztek azonban az adóalany gazdasági tevékenysége székhelyének (10. cikk), valamint esetleges állandó telephelyének (11. cikk (1) bekezdés) megállapítására vonatkozó meglévő elveket tükrözik.

A felhasznált elemek hasonlítanak az adóalany esetében alkalmazottakhoz, azonban a gazdasági tevékenységet nem végző nem adóalanyokra vonatkoztatás céljából némileg módosultak.

5. A HÉAAZONOSÍTÓ SZÁMÁT NEM KÖZLŐ IGÉNYBEVEVŐ JOGÁLLÁSA (18. CIKK)

5.1. Vonatkozó rendelkezés

A vonatkozó rendelkezés a héa végrehajtási rendeletben található:

- [18. cikk \(2\) bekezdés második albekezdés](#)

Amennyiben a héa végrehajtási rendelet valamely cikkére történik hivatkozás, magára a jogi aktusra történő hivatkozást elhagyjuk, és csak a hivatkozott cikk számát említjük meg.

5.2. Háttér

2015. január 1-jétől a távközlési, műsor- és elektronikus szolgáltatások teljesítésének adóztatási helye ugyanaz lesz a B2B (vállalkozások közötti) és a B2C (vállalkozás és a végső felhasználó közötti) szolgáltatásnyújtás esetén.

E változástól függetlenül a szolgáltatásnyújtónak továbbra is meg kell állapítania az igénybevevő jogállását (tehát hogy vállalkozás vagy végső felhasználó), hiszen ez befolyással lesz a szolgáltatásnyújtó héakötelezettségére. Ha a szolgáltatás teljesítése végső felhasználó részére történik, vagy ha az igénybevevő ugyanabban a tagállamban rendelkezik letelepedési hellyel, mint a szolgáltatásnyújtó, a szolgáltatásnyújtót terheli az adóbevallás. Azokban az esetekben, amikor a szolgáltatást olyan adóalany számára teljesítik, aki a szolgáltatásnyújtótól eltérő tagállamban rendelkezik letelepedési hellyel, a szolgáltatásnyújtó nem számíthat fel héát, hiszen a fordított adózási eljárás értelmében az igénybevevőnek kell az adót bevallania.

5.3. Miért volt szükség pontosításra?

A 18. cikk¹¹ akkor alkalmazandó, ha a szolgáltatások teljesítési helyére vonatkozó szabályok helyes alkalmazásához meg kell állapítani az igénybevevő jogállását. Az igénybevevő jogállásának és tartózkodási helyének ellenőrzéséhez a szolgáltatásnyújtónak gyakran az igénybevevő által közölt héaazonosító számra kell hagyatkoznia.

Az (1) bekezdés kimondja, hogy a szolgáltatásnyújtó az Európai Unióban tartózkodó igénybevevőt mikor tekintheti adóalannak. Ez a helyzet áll fenn, ha az igénybevevő közli vele az egyedi héaazonosító számát, vagy igazolja, hogy már kérelmezte azt.

Ha az igénybevevő a szolgáltatásnyújtóval nem közölte héaazonosító számát, a (2) bekezdés első albekezdése kimondja, hogy a szolgáltatásnyújtó nem adóalannak tekintheti az igénybevevőt, de csak akkor, ha ennek ellenkezőjéről nincs tudomása.

2015-től a távközlési, műsor- és elektronikus szolgáltatások kapcsán az igénybevevő jogállása nem befolyásolja a szolgáltatás teljesítési helyének megállapítását. Így tehát attól függetlenül, hogy az igénybevevő adóalany vagy végső felhasználó, a jövedelem ugyanabban a tagállamban keletkezik.

¹¹ A 18. cikk segíti a szolgáltatásnyújtót az igénybevevő jogállásának megállapításában, de a rendelkezés nem változtatja meg azt. Fontos észben tartani, hogy adóalannak minősül az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. Az adóalannyá váláshoz nyilvántartásba vétel nem szükséges. Más szóval az a tény, hogy az adóalany nem rendelkezik héaazonosító számmal, nem változtat jogállásán.

E szolgáltatások esetében gyakran nagy mennyiségben fordul elő csekély értékű szolgáltatásnyújtás, ezért különösen fontos, hogy a vállalkozás gyorsan és bizonyossággal meg tudja állapítani az igénybevevők jogállását. Más szóval a vállalkozás számára fontos a nagyobb bizonyosság a héakötelezettség megállapításához. Ezen okokból került bevezetésre a 18. cikk (2) bekezdésének második albekezdése. Célja a szabályoknak a távközlési, műsor- és elektronikus szolgáltatások tekintetében történő alkalmazásának egyszerűsítése.

5.4. Miről szól ez a rendelkezés?

A 18. cikk (2) bekezdésének második albekezdése megkönnyíti a vállalkozások számára, hogy megkülönböztessék a gazdasági tevékenységet végző igénybevevőket a végső felhasználóktól. Fő célja, hogy a héaazonosító számtól eltérő információk figyelmen kívül hagyásával nagyobb jogbiztonságot biztosítson a szolgáltatásnyújtó számára az igénybevevő jogállását illetően.

A távközlési, rádió- és televízióműsor- és elektronikus úton nyújtott szolgáltatások szolgáltatásnyújtója a héaazonosító számot nem közlő igénybevevőket **tekintheti** nem adóalanyoknak. Ez lehetővé teszi a szolgáltatásnyújtó számára, hogy haladéktalanul és bizonyossággal megállapítsa, hogy a héa befizetése rá hárul-e (ahogyan a nem adóalanyoknak vagy az azonos tagállamban tartózkodó adóalanyoknak nyújtott szolgáltatások esetében) vagy, hogy az adó befizetéséért az igénybevevő felel-e (mivel a szolgáltatásnyújtás egy másik tagállamban tartózkodó adóalany részére történik).

A szolgáltatásnyújtó eldöntheti, hogy kivonja-e magát e rendelkezés alól.

A szolgáltatásnyújtó a héaazonosító számmal nem rendelkező igénybevevőket végső felhasználóként is kezelheti. Ezzel a szolgáltatásnyújtó megvédi magát a későbbi felelősségre vonástól, ha az igénybevevő nem közli vele héaazonosító számát, ezt ugyanis valóban lehet úgy tekinteni, mint arra vonatkozó jelzést, hogy az igénybevevő valóban **nem** adóalanyként járt el.

Azonban a szolgáltatásnyújtó nem köteles az adóalanyként eljáró, adóalanyként minősülő igénybevevőt végső felhasználóként kezelni: ha adóalanyként kívánja kezelni az igénybevevőt annak ellenére, hogy az még nem adta meg neki héaazonosító számát, ezt megteheti. A bizonyítási teher ez esetben őt sújtja, és a felelősségre vonás elkerüléséhez elegendő információra lesz szüksége, hogy igazolja az igénybevevő jogállását.

Ami az igénybevevőt illeti, amint megkapta héaazonosító számát, az 55. cikk értelmében nyilvánvalóan köteles azt haladéktalanul közölni a szolgáltatásnyújtóval az előírt összesítő nyilatkozat benyújtásához.

Ez a lehetőség **mindaddig** a szolgáltatásnyújtó rendelkezésére áll, amíg az igénybevevő nem közölte vele héaazonosító számát. Amennyiben az igénybevevőt adóalanyi jogállása ellenére végső felhasználóként kezelik, az igénybevevő a héát nem igényelheti vissza, ami így végső költségként jelenik meg nála. Az igénybevevő jogfosztottságának elkerülése végett biztosítani kell számára a lehetőséget arra, hogy a szolgáltatásnyújtóval a helyzetet tisztázza. A szolgáltatásnyújtó lehetősége tehát csak addig áll fenn, amíg az igénybevevő nem közli vele héaazonosító számát. Ebben az esetben a szolgáltatásnyújtónak meg kell tennie a szükséges kiigazításokat a rendes szabályokkal összhangban. Ez jelentheti azt, hogy vissza kell térítenie az igénybevevőtől korábban beszedett héát, és el kell végeznie a szükséges helyesbítéseket a héabevallásában (MOSS).

Az igénybevevő a szolgáltatás teljesítését követő ésszerű időn belül köteles héaazonosító számát közölni. Ha az igénybevevő ezt jelentős késedelemmel teszi, általában azt kell feltételezni, hogy a szolgáltatás megvásárlásakor nem adóalanyként járt el.

Konkrét esetekben nem szabad elfelejteni, hogy e könnyítő intézkedés az igénybevevő szerinti tagállam számára semmilyen bevételi kihatással nem jár.

5.5. Az e rendelkezésből fakadó részletes kérdések

5.5.1. Köteles a szolgáltatásnyújtó a héaazonosító számmal nem rendelkező igénybevevőt végső felhasználóként kezelni?

Tekintet nélkül arra, hogy tudomása van-e az ellenkezőjéről, a szolgáltatásnyújtó jogállását illetően nem adóalanyként „tekintheti” az igénybevevőt mindaddig, amíg az érintett igénybevevő nem közölte vele az egyedi héaazonosító számát. A 18. cikk (2) bekezdésének második albekezdése azonban nem kötelezi őt erre. Ha egyéb információval alá tudja támasztani az igénybevevő adóalanyi jogállását, a szolgáltatásnyújtó kezelheti őt adóalanyként, de ekkor vállalja annak kockázatát, ha esetleg az igénybevevővel rosszul alakulnak a dolgok.

5.5.2. Hogyan kell a szolgáltatásnyújtónak kezelnie az EU-n kívüli igénybevevőt?

Amennyiben a távközlési, rádió- és televízióműsor- és elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat az EU-n kívüli letelepedési vagy tartózkodási hellyel rendelkező igénybevevők számára nyújtják, a szolgáltatás az uniós héa hatályán kívül esik. Ez az igénybevevő jogállásától függetlenül érvényes.

A héairányelv 59a. cikkében megállapított tényleges használat és igénybevétel szabályának alkalmazását kivéve, a szolgáltatásnyújtónak nem kell tudnia az igénybevevő jogállását, hanem csak az igénybevevő tartózkodási helyét kell meghatározni. Ezt a 3. cikk is megerősíti.

5.5.3. A 18. cikk (2) bekezdésében miért a „tekintheti” szó szerepel, és nem a „tekinti”?

A 18. cikk (2) bekezdésének második albekezdésében a „tekintheti” szó a szolgáltatásnyújtóra bízta e rendelkezés alkalmazását.

A „tekinti” szó használata arra készítette volna a szolgáltatásnyújtót, hogy a héaazonosító számot nem megadó igénybevevőt nem adóalanyként kezelje. Azonban az sem kizárt, hogy a szolgáltatásnyújtó még a héaazonosító szám hiányában is tudja, hogy igénybevevője valóban adóalany, és a „tekintheti” szó lehetővé teszi számára, hogy tartózkodjon az igénybevevő nem adóalanyként kezelésétől.

Ha a szolgáltatásnyújtó elegendő információ birtokában van, és igazolni tudja, hogy az igénybevevő valóban adóalany, nem köteles ezen igénybevevőt nem adóalanyként kezelni, és héamentes számlát állíthat ki részére, amennyiben a héairányelv 196. cikke értelmében a héafizetési kötelezettség az igénybevevő adóalanyra vonatkozik.

5.5.4. Milyen következményekkel jár, ha a szolgáltatásnyújtó nem él a 18. cikk (2) bekezdésének második albekezdésében foglalt lehetőséggel?

Héaazonosító szám hiányában, ha a szolgáltatásnyújtó nem használja ki a 18. cikk (2) bekezdésének második albekezdésében kínált lehetőséget, igazolnia kell, hogy az

igénybevevő valóban adóalany. Ha ez nem megoldható, a szolgáltatásnyújtót kötelezhetik arra, hogy a nem adóalany igénybevevő helyett befizesse a héát.

5.5.5. Mit kell tennie a szolgáltatásnyújtónak, ha az igénybevevő később közli vele héaazonosító számát?

Ha az igénybevevő nem adta meg héaazonosító számát, és a szolgáltatásnyújtónak kételyei vannak az igénybevevő jogállását illetően, a szolgáltatásnyújtó védheti magát azáltal, hogy az igénybevevőt nem adóalanyként kezeli mindaddig, amíg tudomására nem jut az igénybevevő héaazonosító száma (adott esetben).

Ezt az első értékelést azonban felül kell vizsgálni és ki kell igazítani, ha az igénybevevő a későbbiekben közli héaazonosító számát a szolgáltatásnyújtóval. E helyütt érdemes felidézni a 25. cikket, amely kimondja, hogy **a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó szabályok alkalmazásához kizárólag az adóztatandó tényállás teljesítésének időpontjában fennálló körülményeket kell figyelembe venni.**

Amint az igénybevevő közli héaazonosító számát, a szolgáltatásnyújtónak meg kell tennie a szükséges kiigazításokat (javított számla kiállítása, az igénybevevőnek felszámított héa visszatérítése, saját héabevallásának (MOSS) helyesbítése...).

5.5.6. Mikor kell az igénybevevőnek megadnia héaazonosító számát?

A szolgáltatásnyújtó nem adóalanyként kezelheti azt az igénybevevőt, akinek a héanyilvántartásba vétele vásárláskor folyamatban van, és így a héaazonosító számot vásárláskor még nem tudja közölni a szolgáltatásnyújtóval. A nyilvántartásba vétel megtörténte után az igénybevevő azonban már közölheti héaazonosító számát a szolgáltatásnyújtóval. Ha ezt megteszi, a szolgáltatásnyújtó többé már nem hagyatkozhat a 18. cikk (2) bekezdésének második albekezdésében foglalt lehetőségre.

A héaazonosító közlésének kellő időben és következőképpen ésszerű időn belül kell megtörténnie. A szolgáltatásnyújtók a szerződéses megállapodásaikban lefektethetik, hogy mit tekintenek „ésszerű időnek”. A nemzeti jog is megállapíthatja, hogy a közlést bizonyos időn belül kell megtenni.

5.5.7. Ha az igénybevevő adóalany, akit a szolgáltatásnyújtó nem adóalanyként kezelt, visszakaphatja a szolgáltatásnyújtó által neki felszámított héát?

Ha az igénybevevő nem közli a szolgáltatásnyújtóval héaazonosító számát, a szolgáltatásnyújtó dönthet úgy, hogy végső felhasználóként kezeli és héát számíthat fel. A héát rendes körülmények között a szolgáltatásnyújtó nem számíthatja fel. Ha ez a helyzet, a felszámított héát vissza lehet ugyan igényelni, de nem az adóhatóságtól a rendes levonási/visszatérítési eljárás segítségével. Az igénybevevőnek ehelyett a szolgáltatásnyújtóval kell kapcsolatba lépnie, hogy tisztázzák a helyzetet.

5.5.8. Mit kell tenni akkor, ha az igénybevevő közli a héaazonosító számát, de a szolgáltatásnyújtónak kétségei vannak az igénybevevő jogállását vagy eljárási minőségét illetően?

A 18. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében a szolgáltatásnyújtó az igénybevevőt adóalanyként tekintheti, amennyiben az igénybevevő közölte vele az egyedi héaazonosító számát, megtörtént az azonosítószám sikeres ellenőrzése a VIES (Közösségi adószám-megerősítés) rendszerén keresztül, és nincs arra utaló információ, hogy az igénybevevő

nem adóalany. Abban az esetben tehát, ha egyéb, rendelkezésre álló információ alapján a szolgáltatásnyújtónak kétségei vannak az igénybevevő jogállását vagy eljárási minőségét illetően, dönthet úgy, hogy a héaazonosító szám közlése önmagában nem elegendő ahhoz, hogy az igénybevevőt adóalanyként kezelje. Döntése során a szolgáltatásnyújtó köteles figyelembe venni a 19. cikkben foglaltakat.

5.5.9. Ellentmondás van-e a 18. cikk (2) bekezdésének második albekezdése, valamint az egyes tagállamokban fennálló azon követelmény között, amely szerint a számlán fel kell tüntetni a héaazonosító számot, hogy a szolgáltatásnyújtó ne számolhasson fel héát a határokon átnyúló szolgáltatásnyújtás esetében?

Nem, e két elem között nincs ellentmondás. A 18. cikk (2) bekezdésének második albekezdése választási lehetőséget ad a szolgáltatásnyújtó számára arra az esetre, ha az igénybevevő nem közölte vele héaazonosító számát. Azonban azokban az esetekben, amikor a tagállamok szigorúbb követelményeket fogalmaznak meg annak indokoltságára vonatkozóan, hogy a szolgáltatásnyújtó az ügyfél héaazonosító számának hiányában ne számítson fel héát a határokon átnyúló szolgáltatásnyújtás után, a szolgáltatásnyújtónak a gyakorlatban korlátozott lesz azon lehetősége, hogy ezt a választási lehetőséget (hogy az igénybevevőt végső felhasználóként kezelje) ne használja ki.

6. EGYNÉL TÖBB ORSZÁGBAN LETELEPEDETT VAGY ÁLLANDÓ TARTÓZKODÁSI HELLYEL RENDELKEZŐ IGÉNYBEVEVŐ (24. CIKK)

6.1. Vonatkozó rendelkezés

A vonatkozó rendelkezés a héa végrehajtási rendeletben található:

- [24. cikk](#)

Amennyiben a héa végrehajtási rendelet valamely cikkére történik hivatkozás, magára a jogi aktusra történő hivatkozást elhagyjuk, és csak a hivatkozott cikk számát említjük meg.

6.2. Háttér

A B2C szolgáltatások esetében az adóztatás helye attól függ, hogy hol van a végső felhasználó letelepedési helye vagy telephelye (ha nem adóalany jogi személyről van szó), vagy állandó lakóhelye vagy tartózkodási helye (természetes személy esetén).

6.3. Miért volt szükség pontosításra?

Ha az igénybevevő letelepedési helye vagy tartózkodási helye egynél több országban található, a tagállamok között joghatósági összeütközés merülhet fel az adóztatás jogával kapcsolatban. Ez akár kettős adóztatáshoz is vezethet.

Elsőbbséget élvez az a hely, amely leginkább biztosítja a nyújtott szolgáltatások tényleges igénybevételének helyén az adóztatást. E koncepció pontosításához azonban további útmutatás volt szükséges.

6.4. Miről szól ez a rendelkezés?

A 24. cikk tartalmazza a szükséges útmutatást ahhoz, hogy elkerülhető legyen a tagállamok közötti esetleges ütközés, ami miatt a szolgáltatásnyújtót akár kettős adóztatás is sújthatná, amennyiben a végső felhasználó egynél több tagállamban rendelkezik letelepedési vagy tartózkodási hellyel.

Ez azokban a helyzetekben releváns, amikor a végső felhasználónak nyújtott szolgáltatásokat a végső felhasználó tartózkodási helye szerinti tagállamban adóztatják, mint például a távközlési, műsor- és elektronikus szolgáltatások esetében (a héairányelv 58. cikke).

Amennyiben a szóban forgó szolgáltatásokat nem adóalany jogi személynek nyújtják, elsőbbséget élvez a központi ügyvezetésének helye (a) pont). Ez akkor érvényes, ha nincs bizonyíték arra, hogy a szolgáltatásokat a nem adóalany jogi személy másik telephelyén vették igénybe.

Ha a szolgáltatást természetes személynek nyújtják, az adott személy szokásos tartózkodási helye élvez elsőbbséget (b) pont). Az állandó lakcímet csak akkor lehet felhasználni, ha van bizonyíték arra, hogy a szolgáltatásokat ott vették igénybe.

Ahogy az 1042/2013/EU rendelet (7) preambulumbekzdése is rámutat, a cél elsőbbséget biztosítani annak a helynek, amely a leginkább biztosítja a szolgáltatások tényleges igénybevételének helyén történő adózást.

6.5. Az e rendelkezésből fakadó részletes kérdések

6.5.1. Hogyan kell alkalmazni a 24a. és 24b. cikkben foglalt vélelmeket, ha az igénybevevő több mint egy országban rendelkezik letelepedési vagy tartózkodási hellyel?

E rendelkezés célja az adóztatási jogosultsággal kapcsolatos, tagállamok közötti joghatósági összeütközések elkerülése.

Amennyiben a 24a. cikkben vagy a 24b. cikk a), b) vagy c) pontjában megállapított különös vélelmeket kell alkalmazni, a szolgáltatás teljesítésének helyét bizonyos jelzésekre való hivatkozással lehet megállapítani, amelyek az igénybevevő letelepedési vagy tartózkodási helyére utalnak¹². Ily módon csak akkor merülhetne fel összeütközés két letelepedési vagy tartózkodási hely között, ha az adóhatóság megdöntené az egyik különös vélelmet, mivel feltételezhető, hogy a szolgáltatásnyújtó visszaélést vagy szabálytalanságot követ el. Ha ezen vélelmek közül az egyik megdöntése után, a rendelkezésre álló információk alapján megállapítást nyer, hogy az igénybevevő több mint egy tagállamban rendelkezik letelepedési vagy tartózkodási hellyel, a 24. cikket kell figyelembe venni.

Ha a különös vélelmek közül egyik sem áll fenn, a 24b. cikk d) pontja alapján azt kell vélelmezni, hogy az igénybevevő azon a helyen telepedett le, illetve állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye ott található, amely helyet a szolgáltatásnyújtó két, egymásnak nem ellentmondó bizonyíték alapján ilyenként meghatároz. Ilyen esetben, azaz ha a rendelkezésre álló információk alapján megállapítható, hogy az igénybevevő több mint egy tagállamban rendelkezik letelepedési vagy tartózkodási hellyel, különösen fontos a 24. cikkben foglalt útmutatást figyelembe venni.

6.5.2. Hogyan kell alkalmazni a 24f. cikkben foglalt bizonyítékokat, ha az igénybevevő több mint egy országban rendelkezik letelepedési vagy tartózkodási hellyel?

A 24f. cikk tartalmazza azon bizonyítékok nem kimerítő listáját, amelyeket a szolgáltatásnyújtó a végső igénybevevő letelepedési helyének, állandó lakóhelyének vagy szokásos tartózkodási helyének megállapításához felhasználhat. Ha a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján a szolgáltatásnyújtó megállapítja, hogy az igénybevevő letelepedési vagy tartózkodási helye két országban található, az adóztatás szerinti országot a 24. cikkel összhangban kell kiválasztania (lásd még a [6.4. pontot](#)).

¹² A 24a. cikkben és a 24b. cikk a)–c) pontjában foglalt különös vélelmek alkalmazási körének részletes leírását a 7. fejezet tartalmazza.

7. **AZ IGÉNYBEVEVŐ TARTÓZKODÁSI HELYÉRE VONATKOZÓ VÉLELMEK (24A. ÉS 24B. CIKK)**

7.1. Vonatkozó rendelkezések

A vonatkozó rendelkezések a héa végrehajtási rendeletben találhatóak:

A szolgáltatásnyújtó fizikai helyszínén teljesített digitális szolgáltatások:

- [24a. cikk](#)

Vezetékes telefonvonalon keresztül nyújtott digitális szolgáltatások:

- [24b. cikk, a\) pont](#)

Mobilhálózatokon keresztül nyújtott digitális szolgáltatások:

- [24b. cikk, b\) pont](#)

Dekóderen keresztül nyújtott digitális szolgáltatások:

- [24b. cikk, c\) pont](#)

Egyéb digitális szolgáltatások:

- [24b. cikk, d\) pont](#)

Amennyiben a héa végrehajtási rendelet valamely cikkére történik hivatkozás, magára a jogi aktusra történő hivatkozást elhagyjuk, és csak a hivatkozott cikk számát említjük meg.

7.2. Háttér

2015. január 1-jétől a héairányelv 44. és 58. cikkével összhangban a távközlési, műsor- és elektronikus szolgáltatások adóztatása minden esetben az igénybevevő tartózkodási helyén történik. Ez pedig teljesen független attól, hogy a szóban forgó szolgáltatásokat uniós vagy nem uniós illetőségű vállalkozás nyújtja, valamint az igénybevevő jogállásától (adóalany vagy nem adóalany).

7.3. Miért volt szükség pontosításra?

A távközlési, műsor- és elektronikus szolgáltatások (digitális szolgáltatások) teljesítése általában bizonyos távolságból történik, és a szolgáltatásnyújtónak könnyen meg kell tudnia állapítani az igénybevevő tartózkodási helyét, hogy a szolgáltatásnyújtás adóügyi megítélése automatizáltan, a lehető legkisebb adminisztratív teherrel valósuljon meg.

Amennyiben az egyes szolgáltatások értéke alacsony, azonban nagyszámú ügyletről van szó, a 2015-től érvényes szabályok gyakorlati alkalmazásának megkönnyítése érdekében vélelmek felállítása szükséges. Adódhatnak olyan helyzetek, amikor a digitális szolgáltatás teljesítésének különleges körülményei miatt nem csupán az igénybevevő tartózkodási helye állapítható meg nehezen, hanem a jogállása is. Ilyen esetekben is vélelmek felállítása szükséges. E vélelmeknek természetesen összhangban kell állniuk a héairányelv szabályaival.

A vélelmek célja, hogy a jövőbeli IT-fejlesztések tekintetében bizonyos rugalmasságot biztosítsanak. A technológia folyamatosan változik, ezért valószínűsíthető, hogy új távközlési, rádió- és televízióműsor- és elektronikus úton nyújtott szolgáltatások jelennek meg a piacon. Ha a vélelmek túlságosan szigorúak, fennállhat annak a veszélye, hogy nem érik el a kívánt célt.

7.4. Miről szólnak ezek a rendelkezések?

A 3a. alszakaszban leírt rendelkezések vélelmek alkalmazását írják elő, ha rendkívül nehéz vagy akár gyakorlatilag lehetetlen a szolgáltatásnyújtó számára annak megállapítása, hogy hol található az igénybevevő letelepedési helye, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye. Az alkalmazás megkönnyítése érdekében a vélelmek az igénybevevő illetőségére vonatkoznak.

A legtöbb vélelem a 2015. január 1-jétől érvényes szabályok alkalmazására vonatkozik (24a. és 24b. cikk)¹³. E vélelmek felállításakor figyelembe kell venni a vállalkozások számára jelenleg is elérhető műszaki IT-megoldásokat.

Egy adott vélelem alkalmazhatóságához a szolgáltatást bizonyos előírt körülmények között kell teljesíteni. Nem szabad elfelejteni, hogy a 3a. szakaszban foglalt vélelmek mindegyike megdönthető.

A 3a. alszakasz szorosan összefügg a 3b. és 3c. alszakasszal. A 3b. alszakasz a vélelmek szolgáltatásnyújtó vagy adóhatóság általi megdöntésével foglalkozik (az utóbbi esetben csak akkor, ha feltételezhető, hogy a szolgáltatásnyújtó visszaélést vagy szabálytalanságot követett el). A 3c. alszakasz az igénybevevő illetőségének meghatározására és a vélelem megdöntésére vonatkozó bizonyítékokra összpontosít. A 3b. és 3c. alszakaszcikkéről további magyarázat a 8. és 9. fejezetben található.

7.4.1. A B2B és B2C szolgáltatásokra egyaránt alkalmazandó vélelmek

A 24a. cikk a héairányelv 44., 58. és 59a. cikke alkalmazásában megdönthető vélelemről rendelkezik. Ez azt jelenti, hogy a vélelem mind B2B, mind a B2C szolgáltatásokat érinti. Ha nem így lenne, a vélelem eredeti célja megszűnne, hiszen a szolgáltatásnyújtónak minden egyes ügyletet ellenőriznie kellene, hogy ellenőrizze, hogy igénybevevője cég vagy magánszemély.

Ez a vélelem vonatkozik a bizonyos fizikai helyszíneken nyújtott digitális szolgáltatásokra (1. bekezdés). Ugyanez a helyzet, ha a fizikai helyszín hajó, repülő vagy vonat fedélzetén található, amely személyszállítási műveletet valósít meg (2. bekezdés).

Nem terjed ki azonban az „over the top” szolgáltatásokra. Ezek olyan szolgáltatások, amelyeket kommunikációs hálózatokon keresztül létesített csatlakozásnak köszönhetően lehet csak teljesíteni, azonban nem igénylik a szolgáltatás teljesítésének helyén az igénybevevő fizikai jelenlétét. Az „over the top” szolgáltatás teljesítését lehetővé tevő kapcsolódó szolgáltatás (amelyre bizonyos feltételek mellett a 24a. cikk is vonatkozhat) általában távközlési szolgáltatás.

¹³ A 3a. alszakasz tartalmazza a 24c. cikket is, amely a héairányelv 56. cikke (2) bekezdésének alkalmazásával kapcsolatban nyújt vélelmet, amely szerint amennyiben nem adóalany részére közlekedési eszköz nem rövid távú bérbeadását nyújtják, azt kell vélelmezni, hogy a szolgáltatás adóztatása az igénybevevő tartózkodási helyén történik. A közlekedési eszközök hosszú távú bérbeadása esetén a szolgáltatás teljesítési helyére vonatkozó héaszabályok 2013-ban érvénybe lépett változásairól külön magyarázó megjegyzések készülnek.

Az egyes vélelmek alkalmazhatóságát a szolgáltatásnyújtónak kell értékelnie a rendelkezésre álló információk alapján (azaz bármely olyan információ alapján, amely a szolgáltatásnyújtó birtokában van vagy amelynek birtokában kellene lennie).

7.4.1.1. A szolgáltatásnyújtó fizikai helyszínén teljesített digitális szolgáltatások

A 24a. cikk (1) bekezdésében említett vélelem lehetővé teszi a szolgáltatásnyújtó számára annak feltételezését, hogy az igénybevevő a szolgáltatás teljesítésének helyén telepedett le, illetve állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye ott található, és ahol az igénybevevő személyesen is jelen van, mivel a szolgáltatás igénybevételéhez fizikai jelenléte szükséges. Ez tehát az a hely, ahol az adott szolgáltató által nyújtott szolgáltatás után adózni kell.

A helyszínek példáinak felsorolása (telefonfülke, wifi hotspot, internetkávézó, étterem, szálloda hallja) csupán tájékoztató jellegű, ezért a vélelem is érvényes, amennyiben a szolgáltatást más, hasonló helyszínen teljesítik. Ehhez azonban az szükséges, hogy teljesüljenek a vélelem alapfeltételei.

E vélelem csupán a szolgáltatásnyújtó által saját helyszínén nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik, más szolgáltatók által nyújtottakra nem. Ide tartozik tehát az az eset, amikor az igénybevevő díjfizetés ellenében 1 órán át használhatja az internetet egy internetkávézóban, de nem vonatkozik az igénybevevő letöltéseire. Ez utóbbi szolgáltatásokat (amelyekre lehet „over the top” szolgáltatásként hivatkozni) nem kell a szolgáltatásnyújtó fizikai helyszínén nyújtani, így azokra a 24a. cikk (1) bekezdésében említett vélelem nem vonatkozik.

Például ha egy egyesült királyságbeli igénybevevő Spanyolországba utazik nyaralni, és két órás internethozzáférésre jogosító kupont vásárol, hogy a nyaralóhely internetkávézójában internetezni tudjon. A 24a. cikk (1) bekezdése értelmében e kuponra a Spanyolországban érvényes hÉa vonatkozik. Az internethasználat közben az igénybevevő által vásárolt egyéb (over the top) szolgáltatások nem tartoznak ide.

Ha ugyanez az igénybevevő online értékesítési felületről MP3-felvételeket vásárol és tölt le, de **nem** az internetkávézó által szolgáltatott wifin keresztül, hanem egyesült királyságbeli mobilszolgáltatója hálózatán keresztül, erre az esetre a 24a. cikk nem vonatkozik. Először is a távközlési szolgáltatás az adott pillanatban nem kívánja meg az igénybevevő fizikai jelenlétét az internetkávézóban. Másodsorban az MP3-felvételek letöltése minden esetben „over the top” szolgáltatásnak minősül. E második helyzetben tehát, ha az igénybevevő saját brit mobiltelefonját használja (azaz a SIM kártya mobil országkódja UK), a távközlési szolgáltatásra és az MP3-felvétel értékesítésére az egyesült királyságbeli hÉa vonatkozik.

A vélelem mindhárom szolgáltatástípusra vonatkozik, így megfelel azonos körülmények között, hasonló jellemzőkkel nyújtott szolgáltatásoknak (a szolgáltatásnyújtó fizikai helyszínén tartózkodó igénybevevőnek nyújtott szolgáltatás, az igénybevevő pontos tartózkodási helyének – azaz letelepedési helyének, állandó lakóhelyének vagy szokásos tartózkodási helyének – ismerete nélkül).

Ez elsősorban a távközlési szolgáltatások szempontjából releváns, hiszen a leginkább érintett szolgáltatások a telefonhívások (telefonfülkében vagy kioszkban) vagy az internethozzáférés (wifi hotspoton vagy internetkávézóban). Vonatkozhat azonban bizonyos műsor- és elektronikus szolgáltatásokra is, például akkor, ha játékgépek üzemeltetéséről

van szó (játékteremben, kocsákban, bárókban) vagy szórakoztató szolgáltatásokat kínálnak (helyi szervereken kínált játéklehetőség, például kávézóban vagy telefonfülkében).

Mivel a szolgáltatás igénybevételéhez az igénybevevő fizikai jelenléte szükséges, vélemezni kell, hogy e szolgáltatásokat azon a helyszínen ténylegesen használja és igénybe veszi. Csak olyan szolgáltatásokat lehet ténylegesen máshol használni és igénybe venni, amelyeknél nem szükséges az igénybevevő fizikai jelenléte a szolgáltatásnyújtó helyszínen.

7.4.1.2. *Digitális szolgáltatások a szolgáltatásnyújtó fizikai helyszínén valamely közlekedési eszköz fedélzetén*

Komplikációk merülhetnek fel, ha a távközlési, műsor- vagy elektronikus szolgáltatásokat mozgó helyszínen nyújtják. Amennyiben a helyszín az EU-n belül személyszállítási műveletet végrehajtó hajó, repülő fedélzetén vagy vonaton található, a szolgáltatás illetőségét a személyszállítás indulási országa határozza meg. Ez a 24a. cikk (2) bekezdéséből következik.

Ebben hivatkozás történik „*a héairányelv 37. és 57. cikke értelmében vett Közösségen belüli személyszállításra*”. Ez azt jelenti, hogy a 24a. cikk (2) bekezdésében foglalt egyenértékűségi rendelkezés a héairányelv 37. cikke (2) bekezdésének és az 57. cikke (2) bekezdésének meghatározásának megfelelően kizárólag **a személyszállítás Közösségen belül lebonyolított részére** vonatkozik. Ily módon az említett rendelkezés a személyszállítás egyéb részeire (tehát az EU-n kívüli utazásokra) nem vonatkozik.

A héairányelv 37. cikkének (2) bekezdése (valamint az 57. cikk (2) bekezdése) **a személyszállítás Közösségen belül lebonyolított részét** úgy határozza meg, hogy az „*a személyszállításnak azon, a Közösségen kívül nem megszakított része, amely a személyszállítás indulási és érkezési helye között történik*”. Pontosítja továbbá azt is, hogy a személyszállítás indulási helye az az Unión belüli első felszállóhely, amelyet az utasok számára az Unióban biztosítanak, adott esetben az Unión kívüli megszakítást követően.

Kiemelendő, hogy a 15. és 35. cikkel összhangban a személyszállításnak az Unió területén belül lebonyolított részét a közlekedési eszköz útvonala, és nem pedig az egyes utasok által megtett utazás határozza meg.

Mivel a vélelem területi hatálya ez esetben közvetlenül ezen meghatározáson alapul, „*az indulási országra*” történő hivatkozást ugyanúgy kell értelmezni, mint a héairányelv 37. és 57. cikkében meghatározott „**indulási helyet**”. A területi hatály kiterjesztésére nincs lehetőség.

Például ha egy Spanyolországból induló hajóút során Portugáliában és Franciaországban kötnek ki, majd a hajóút az Egyesült Királyságban ér véget, és a hajóút üzemeltetője oly módon nyújt távközlési, műsor- vagy elektronikus szolgáltatásokat, hogy ahhoz az igénybevevő fizikai jelenléte szükséges (például személyre szabott hálózaton keresztül), e szolgáltatásokkal kapcsolatban spanyolországi hía megfizetése szükséges.

A 24a. cikk (2) bekezdésében foglalt vélelem alkalmazása nem terjed ki arra a helyzetre, amikor a szolgáltatásnyújtás a személyszállításnak az Unió területén belül lebonyolított részén kívül történik (amely a nemzetközi utakat is magában foglalja), hiszen ez ellentétes lenne a fedélzeti szolgáltatásnyújtásra vonatkozó jelenlegi logikával (amelyet a héairányelv 37. és 57. cikke tartalmaz). Más szóval a (2) bekezdésben foglalt vélelem nem

alkalmazható a személyszállításnak az Unió területén belül lebonyolított részétől eltérő részen nyújtott fedélzeti szolgáltatásokra.

A hajó vagy repülőgép fedélzetén, illetve vonaton a személyszállítás **Közösségen belül lebonyolított részétől eltérő részen** (a fentiekben kifejtettek szerint) nyújtott távközlési, műsor- és elektronikus szolgáltatásokra tehát a 24a. cikk (1) bekezdése vonatkozik, vagy ha e vélelem feltételei nem teljesülnek, akkor a 24b. cikkben foglalt egyéb vélelem (gyakorlatban ez vagy a SIM kártya használatán alapuló különös vélelem vagy az általános vélelem).

Tehát ha a hajóút Spanyolországból indul, megáll Marokkóban és Tunéziában, majd az utat Olaszországban fejezi be, a 24a. cikk (2) bekezdése nem érvényes, hiszen az utazás nem a személyszállítás Közösségen belül lebonyolított részén valósul meg.

Ilyen esetben, ha a fedélzeten nyújtott szolgáltatásokhoz (pl. barangolási/roaming szolgáltatások) az igénybevevő fizikai jelenlétére van szükség, a 24a. cikk (1) bekezdését kell alkalmazni, azaz döntő jelentőségű a hajó fizikai tartózkodási helye a szolgáltatás nyújtásának pillanatában. A gyakorlatban az említett példa (a hajóút Spanyolországból indul, megáll Marokkóban és Tunéziában, majd az utat Olaszországban fejezi be) azt jelenti, hogy a spanyol felségvizeken a spanyolországi héát, olasz felségvizeken az olaszországi héát kell alkalmazni; az unión kívüli felségvizeken pedig nincs uniós héafizetési kötelezettség.

Ha azonban az igénybevevő ilyen szolgáltatásokat szokásos szolgáltatójától vásárolja a mobilszolgáltatás-csomag elemeként, világossá kell tenni, hogy e szolgáltatásokra kizárólag a 24b. cikk b) pontja vonatkozik, és az igénybevevő SIM kártyájának országkódja döntő jelentőségű.

7.4.2. Kizárólag B2C teljesítésekre vonatkozó vélelmek

A 24b. cikk a héairányelv 58. cikkében foglalt egyes szolgáltatások tekintetében rendelkezik megdönthető vélelmekről. A vélelmek azonban csak a B2C szolgáltatásnyújtásra vonatkoznak.

E vélelmek alkalmazási körüket tekintve korlátozottak, így nem terjednek ki a B2B szolgáltatásnyújtásra, beleértve a vegyes felhasználás eseteit, amelyre a héairányelv 44. cikkét kell alkalmazni.

Az egyes vélelmek alkalmazhatóságát a szolgáltatásnyújtónak kell értékelnie a rendelkezésre álló információk alapján (azaz bármely olyan információ alapján, amely a szolgáltatásnyújtó birtokában van vagy amelynek birtokában kellene lennie). Ily módon előfordulhat, hogy egyes szolgáltatásokra nem vonatkoznak e különös vélelmek, mivel nem áll rendelkezésre elegendő információ arról, hogy a szolgáltatások teljesítése hogyan történt. Egyes esetekben ez vonatkozhat bizonyos „over the top” szolgáltatásokra¹⁴, de más szolgáltatások is tartozhatnak ide.

7.4.2.1. Vezetékes telefonvonalon keresztül nyújtott digitális szolgáltatások

A 24b. cikk a) pontja azokkal az esetekkel foglalkozik, amikor a szolgáltatásokat az igénybevevő (nem adóalany) részére valamely épülethez csatlakoztatott vezetékes

¹⁴ Az „over the top” szolgáltatások meghatározását az [1.6. pont](#) tartalmazza.

telefonvonalon keresztül nyújtják. Mivel ez általában a szolgáltatás igénybevételének helye is, vélelmezhető, hogy az igénybevevő ott tartózkodik.

Ez a vélelem alkalmazási körét tekintve korlátlan, és vonatkozik minden, vezetékes telefonvonalon keresztül nyújtott távközlési, rádió- és televízióműsor- és elektronikus úton nyújtott szolgáltatásra. A vélelem érvényességéhez a szolgáltatás teljesítésének az adóalany **saját** vezetékes telefonvonalán keresztül kell történnie. Ily módon kell legyen valamilyen kapcsolat a vezetékes telefonvonal és a szóban forgó igénybevevő között, amely azt jelzi, hogy az igénybevevő ténylegesen a vezetékes vonal beépítésének helyszínén tartózkodik. Ide tartozik az olyan vezetékes vonal, amely lakossági (tehát ahol a beépítés az épület tulajdonosának vagy bérlőjének részére történik) vagy hasonló (ahol a beépítés nem adóalany jogi személy által tevékenységéhez használt épületben történik), de nem vonatkozik arra a helyzetre, amikor a vezetékes vonal beépítésének helyét vállalkozás üzemeltetésére használják.

Ez azt jelenti, hogy ha a szolgáltatásokat az igénybevevő számára saját vezetékes telefonvonalán keresztül nyújtják, vélelmezhető, hogy az igénybevevő ténylegesen ott tartózkodik, és a szolgáltatásnyújtó támaszkodhat erre a vélelemre (függetlenül attól, hogy a vezetékes telefonvonal ezen szolgáltatásnyújtó vagy harmadik fél tulajdona), kivéve, ha ezt a vélelmet három, egymásnak nem ellentmondó bizonyíték alapján meg tudja dönteni. Ha például a szolgáltatásokat egy nyaralóban található vezetékes telefonvonalon keresztül nyújtják, de a szolgáltatásnyújtó birtokában van három, egymásnak nem ellentmondó bizonyíték, amely arra utal, hogy az igénybevevő letelepedési vagy tartózkodási helye máshol található (pl. számlázási cím, banki adatok, és más, kereskedelmi szempontból releváns információ, amely a vezetékes telefonvonal helyétől eltérő tagállamra enged következtetni), a szolgáltatásnyújtó e vélelmet megdöntheti. Amennyiben a szolgáltatásnyújtó megdönti a vélelmet, a szolgáltatást úgy kell tekinteni, mint amelyet a fenti 3 bizonyíték által jelzett helyszínen teljesítenek.

Abban az esetben, ha egy adott helyszínen a vezetékes telefonvonalon kívül dekódert vagy megtekintést lehetővé tevő kártyát is használnak a szolgáltatások nyújtásához, a vezetékes telefonvonal helyén alapuló vélelem lép érvénybe.

7.4.2.2. Mobilhálózatokon keresztül nyújtott digitális szolgáltatások

A 24b. cikk b) pontja kitér azokra az esetekre, amikor az igénybevevő (nem adóalany) SIM kártya használatával veszi igénybe a távközlési, műsor- vagy elektronikus szolgáltatásokat (függetlenül attól, hogy feltöltőkártyás vagy előfizetéses szolgáltatásról van szó).

A SIM kártyát általában a mobil országgóddal (MCC) azonosított országban használják, így a szolgáltatás teljesítési helyének meghatározásához a SIM kártya kibocsátása szerinti ország kiemelt fontosságú az igénybevevő tartózkodási helyének megállapításában. A vélelem szerint az igénybevevő abban országban telepedett le, illetve állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye ott található.

E vélelem különösen a feltöltőkártyás SIM kártyás szolgáltatásoknál lehet hasznos, ugyanis e szolgáltatásokat sokkal több célra lehet használni, mint a telefonhívások vagy

internet-hozzáférés kifizetése¹⁵, és a feltöltőkártyás szolgáltatás nyújtója nem tudhatja előre, hogy az igénybevevő a szolgáltatást mire fogja felhasználni.

Mindkét esetben (feltöltőkártyás szolgáltatás és előfizetés) a szolgáltatásnyújtó 3 egymásnak nem ellentmondó, az igénybevevő ettől eltérő letelepedési helyét igazoló bizonyíték alapján megdöntheti a vélelmet.

7.4.2.3. Dekóderen keresztül nyújtott digitális szolgáltatások

A 24c. cikk c) pontja kimondja, hogy ha dekóder vagy hasonló eszköz vagy a megtekintést lehetővé tevő kártya használata szükséges a szolgáltatás igénybevételéhez, azt kell vélelmezni, hogy az igénybevevő tartózkodási helye ott található, ahol a dekóder vagy hasonló eszköz található, vagy azon a helyen, ahova a megtekintést lehetővé tevő kártyát az ott való használat céljából küldték. A vélelem nem vonatkozik olyan esetekre, amikor az eszközt eladják, és a szolgáltatásnyújtó nem tudja és nem is tudhatja, hogy hol lesz annak a helye, vagy ha a megtekintést lehetővé tevő kártya eladásra került, de azt nem küldték ki az igénybevevőnek. Ha egy adott helyszínen vezetékes telefonvonal és dekóder vagy megtekintést lehetővé tevő kártya együttes használatával lehet a szolgáltatást igénybe venni, a 24b. cikk a) pontjában foglalt vélelem lép érvénybe.

7.4.2.4. Egyéb digitális úton nyújtott szolgáltatások

A különös vélelem körébe nem tartozó távközlési, rádió- és televízióműsor- és elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra (amelyeket a 24a. cikk vagy a 24b. cikk a), b) és c) pontja tartalmaz) a 24b. cikk d) pontja vonatkozik. E rendelkezés szerint azt kell vélelmezni, hogy az igénybevevő tartózkodási helye ott található, amely helyet a szolgáltatásnyújtó két, egymásnak nem ellentmondó bizonyíték alapján ilyenként meghatároz.

Ez az általános védelem csak akkor alkalmazandó, ha különös vélelem használata nem lehetséges. Ha tehát a szolgáltatásnyújtó nem rendelkezik információval vagy bizonyítékkal, és (szokásos kereskedelmi körülmények között) nem is szerezhetett információt vagy bizonyítékot, amely alapján a különös vélelem alkalmazandó, ehelyett az általános vélelmet kell alkalmaznia. Ha például egy adott szolgáltatást legalább két különböző csatornán keresztül lehet nyújtani (vezetékes telefonvonal vagy mobilhálózat), és a szolgáltató nem tudhatja és nem is tudhatta, hogy az igénybevevő a szolgáltatás igénybevételéhez melyiket használta, az általános vélelmet kell alkalmaznia.

Ez az általános vélelem közvetlenül kapcsolódik a 24f. cikkhez, és nagyobb bizonyosságot nyújt a szolgáltatásnyújtónak az adózás helyének megállapításakor. A szolgáltatásnyújtó feladata eldönteni, hogy melyik két, egymásnak nem ellentmondó bizonyítékot tartja a legmegbízhatóbbnak az igénybevevő tartózkodási helyének meghatározásakor (lásd még a [9. fejezetet](#)). Egyensúlyt kell kialakítani a bizonyítás aránytalanul nagy terhének elkerülésére vonatkozó követelmény, valamint a manipuláció és visszaélés elkerülésének szükségessége között. A felfogás az adott érdekelt féltől függően eltérő lehet. Fontos biztosítani a vállalkozások számára, hogy a szabály betartása könnyű és a gyakorlatban megvalósítható legyen. Más részről az is fontos, hogy a tagállamoknak legyen elegendő biztosítékuk a szolgáltatások megfelelő helyen történő adóztatására.

¹⁵ A SIM kártya országkódján alapuló vélelem csak a távközlési, rádió- és televízióműsor- és elektronikus úton nyújtott szolgáltatások adóztatási helyének meghatározása szempontjából releváns, nem pedig egyéb szolgáltatások szempontjából, amelyekre a feltöltőkártyát fizetőeszközként használni lehet.

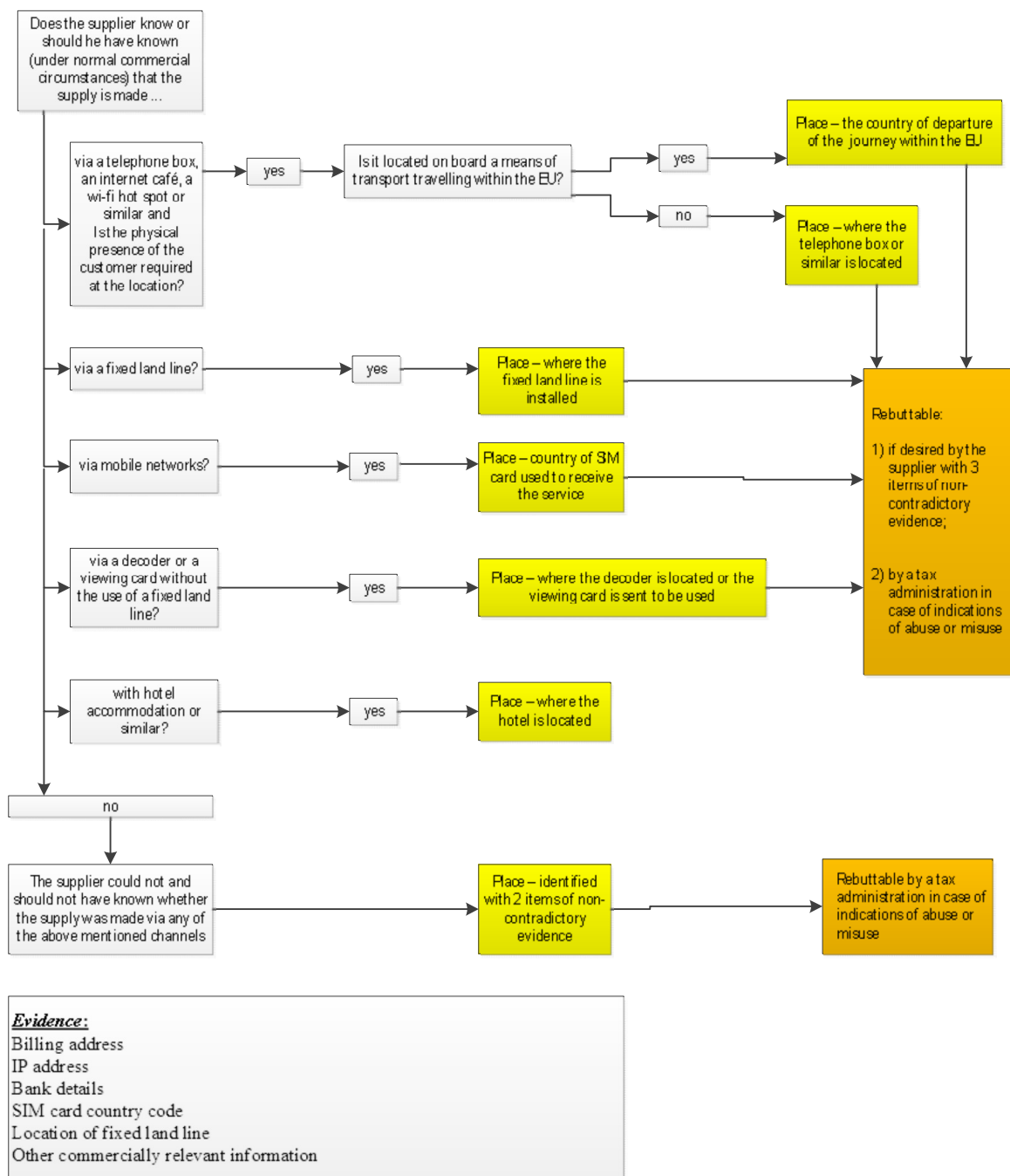
Míg esetenként nehéz a szolgáltatásnyújtó számára egynél több bizonyítékot szerezní, ki kell hangsúlyozni, hogy bármely, kereskedelmi szempontból releváns információ bizonyítékul szolgálhat, ez pedig elegendő rugalmasságot biztosít a szolgáltatásnyújtó számára, hogy helyesen állapítsa meg az igénybevevő tartózkodási helyét. Az adóhatóság a szolgáltatásnyújtó megítélését csak akkor támadhatja meg, ha feltételezhető, hogy a szolgáltatásnyújtó visszaélést vagy szabálytalanságot követett el (lásd még a [8. fejezetet](#)).

E vélelemnél, mivel mindenre kiterjed, fennáll annak az esélye, hogy a jövőre nézve is biztosított legyen, ez pedig garantálhatja az új szolgáltatások és technológiák figyelembe vételét.

7.5. Az e rendelkezésekből fakadó részletes kérdések

7.5.1. Milyen kapcsolat áll fenn az egyes vélelmek között? – Ábra

A kapcsolatot az alábbi döntéshozatali folyamatára mutatja be, amely az egyes szolgáltatástípusokra vonatkozó vélelmeket tartalmazza:



7.5.2. Mit jelent a wifi hotspot?

Lásd az 1.6. pontban foglalt szöszedetet.

7.5.3. A feltöltőkártyás szolgáltatásokra vonatkozik a fizikai helyszínen történő szolgáltatásokra vonatkozó vélelem?

Nem, hiszen általában e szolgáltatások igénybe vételéhez nem szükséges az igénybevevő fizikai jelenléte. Tehát amennyiben a pl. wifi hotspotokhoz való hozzáférés nem egy adott helyszínre korlátozódik, nem tartozik a 24. cikk a) pontjának hatálya alá.

7.5.4. Egymással ütköző vélelmek esetén mely vélelem dominál?

Előfordulhat, hogy a 24a. és 24b. cikkben felsorolt vélelmek ütköznek egymással. Mivel minden vélelem a távközlési, rádió- és televízióműsor- és elektronikus úton nyújtott

szolgáltatásokra vonatkozik, ez megnehezítheti annak eldöntését, hogy mely vélelmet kell alkalmazni.

Mielőtt megválaszoljuk azt a kérdést, hogy ütköznek-e egymással a vélelmek, és ha igen, mely vélelem dominál, első lépésként természetesen meg kell vizsgálni a nyújtott szolgáltatást. E tekintetben a szolgáltatásnyújtónak fel kell használnia a rendelkezésére álló összes információt. E kötelezettség azokra az információkra is kiterjed, amelyeket a szolgáltatásnyújtónak ismernie kellett volna (lásd még a [9. fejezetet](#)).

Ez a probléma csak akkor áll fenn, ha egy és ugyanaz a távközlési, műsor- vagy elektronikus szolgáltatás megfelel két különálló vélelem feltételeinek.

Vezetékes telefonvonalon keresztül nyújtott szolgáltatások esetén (24b. cikk a) pontja), ha a szolgáltatás igénybevételéhez dekóderre is szükség van (24b. cikk c) pontja), a hía végrehajtási rendelet világosan kimondja, hogy a vezetékes telefonvonalra vonatkozó vélelmet kell figyelembe venni.

Olyan helyzetekben továbbá, amikor kétség merül fel valamely különös vélelem (24a. cikk és 24b. cikk a)–c) pontja) vagy az általános vélelem (24b. cikk d) pontja) kapcsán, mindig az előbbit kell figyelembe venni.

Például egy adott alkalmazást a végső fogyasztó megvásárolhat mobiltelefonos előfizetésén keresztül valamely App Store áruházból (az árat a mobiltelefon-számlájára terhelik, vagy levonják a feltöltőkártyája összegéből), és e szolgáltatás után a hía az App Store áruházat terheli. Az áruház ebben az esetben felhasználhatja-e a 24b. cikk b) pontjában foglalt különös vélelmet vagy a 24b. cikk d) pontjában foglalt általános vélelmet kell használnia? Az áruháznak egy adott vélelmet kell alkalmaznia, ha (szokásos kereskedelmi körülmények között) rendelkezik vagy rendelkeznie kellett volna a SIM kártyára vonatkozó információkkal (a gyakorlatban ez azt jelenti, hogy a távközlési szolgáltatónak meg kell osztania vele ezt az információt), és tudja vagy tudnia kellett volna, hogy az adott alkalmazást mobiltelefonos hálózatokon keresztül szolgáltatják. Egyéb esetben az áruház köteles beszerezni – a 24b. cikk d) pontjában foglalt követelménynek megfelelően – két, egymásnak nem ellentmondó bizonyítékot.

Összefoglalva: ha a szolgáltatásnyújtó nem rendelkezik és nem rendelkezhet olyan információval, amely megfelelne a különös vélelem alkalmazásához szükséges feltételeknek, az általános vélelmet kell alkalmaznia (lásd még a [9. fejezetet](#)).

7.5.5. Hogyan kell kezelni a SIM kártyán keresztül nyújtott szolgáltatásokat, ha a mobil országkód az uniós hía alkalmazása alá nem tartozó területekre is vonatkozik?

Az adózás a 24b. cikk b) pontjában leírt vélelemnek megfelelően a SIM kártya országkódjának alapján történik. A héairányelv alkalmazási körén kívül eső területek közül néhánynak külön kódja van, másoknak nincs. Ez utóbbi esetben a vélelem az, hogy az ezeken a területeken felhasznált feltöltőkártyás szolgáltatások az uniós szabályok szerint héakötelesek.

Nehéz megállapítani, hogy ezt a problémát a vélelemmel hogyan lehetne elkerülni, hiszen a feltöltőkártya értékesítésekor nem lehet pontosan tudni, hogy azt hol fogják felhasználni (például Spanyolország kontinentális részén vagy a Kanári-szigeteken).

A vélelmet a szolgáltatásnyújtó megdöntheti, ha három, egymásnak nem ellentmondó bizonyítékkal igazolni tudja, hogy az igénybevevő tartózkodási helye ténylegesen az

Unión kívül található. Erre azonban a héairányelv 59a. cikkében foglalt tényleges használat és igénybevétel szabályát kell alkalmazni.

7.5.6. Hogyan kell értelmezni a „vezetékes telefonvonalra” való hivatkozást?

Az új technológiai fejlődés figyelembe vétele érdekében a „vezetékes telefonvonal” kifejezést nem szabad túl szigorúan értelmezni.

Lásd az 1.6. pontban foglalt szöveget.

8. A VÉLELEM MEGDÖNTÉSE (24D. CIKK)

8.1. Vonatkozó rendelkezés

A vonatkozó rendelkezés a héa végrehajtási rendeletben található:

- [24d. cikk](#) (3b. alszakasz)

Amennyiben a héa végrehajtási rendelet valamely cikkére történik hivatkozás, magára a jogi aktusra történő hivatkozást elhagyjuk, és csak a hivatkozott cikk számát említjük meg.

8.2. Háttér

A távközlési, rádió- és televízióműsor- és elektronikus úton nyújtott szolgáltatások (2015. január 1-jétől) vállalkozások által végső felhasználóknak (B2C) történő nyújtása adóügyi megítélésének pontosítása céljából az igénybevevő tartózkodási helyére vonatkozó vélelmek kerültek megfogalmazásra. Ezeket a 24a. és 24b. cikk tartalmazza a 3a. alszakaszban.

8.3. Miért volt szükség pontosításra?

A 3a. alszakaszban említett valamennyi vélelem megdönthető. A legtöbb vélelem azért került meghatározásra, hogy útmutatót nyújtson a szolgáltatásnyújtóknak azzal kapcsolatban, hogy mi lehet az adóztatás helye akkor, ha az igénybevevő tartózkodási helyét gyakorlatilag lehetetlen meghatározni, vagy nem lehet teljes bizonyossággal meghatározni.

Ez azonban nem változtat azon az alapszabályon, amely szerint e szolgáltatások adóztatása ott történik, ahol az igénybevevő letelepedési helye, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található. Amennyiben elegendő információ áll rendelkezésre az igénybevevő tartózkodási helyének meghatározásához, a lehetőség még akkor is fennáll a vélelem megdöntésére.

Ebben az összefüggésben pontosan kell fogalmazni arra vonatkozóan, hogy mi szükséges a vélelem megdöntéséhez és ki teheti ezt meg.

8.4. Miről szól ez a rendelkezés?

A 24d. cikk pontosítja, hogy a vélelmet megdöntheti a szolgáltatásnyújtó és bizonyos feltételek mellett az adóhatóság. A vélelem igénybevevő általi megdöntés nem lehetséges: az adóztatás tényleges helyének meghatározása a szolgáltatásnyújtó feladata, aki azért felel, hogy a megfelelő adóhatóságnak fizesse be a teljesített szolgáltatásokra kivetett héát. E rendelkezés azt is meghatározza, hogy milyen szintű bizonyíték szükséges a vélelem megdöntéséhez.

8.4.1. A vélelem szolgáltatásnyújtó általi megdöntése

Ha a vélelem még nem kapcsolódik a szolgáltatásnyújtó által az igénybevevőtől bizonyítékok szerzéséhez, a vélelem megdöntése három, egymásnak nem ellentmondó bizonyíték alapján lehetséges. Ez a 24a. cikkben, valamint a 24b. cikk a), b) és c) pontjában foglalt vélelmek szempontjából releváns. Azok ugyanis különös vélelmek.

Ha e vélelmek bármelyike esetén a szolgáltatásnyújtónak elegendő bizonyítéka van annak megállapításához, hogy az igénybevevő más helyen telepedett le, illetve állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye más helyen található, a vélelmet megdöntheti.

A szolgáltatásnyújtó nem köteles a vélelmet megdönteni. Még ha van is bizonyíték a vélelem ellenkezőjére, a szolgáltatásnyújtó az igénybevevő tartózkodási helyének meghatározása céljából dönthet úgy, hogy a vélelemre támaszkodik, és figyelmen kívül hagyja az ennek ellenkezőjére vonatkozó bizonyítékot.

Olyan szolgáltatásoknál, amelyekre egyik különös vélelem sem érvényes, bizonyíték szükséges az igénybevevő tartózkodási helyének megállapításához. Erre vonatkozik a 24b. cikk d) pontjában foglalt általános vélelem.

Ha nem alkalmazható sem a 24a. cikk, sem pedig a 24b. cikk a)–c) pontja, vélelmezhető, hogy az igénybevevő letelepedési helye, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye a szolgáltatásnyújtó által két, egymásnak nem ellentmondó bizonyíték alapján megállapított helyen található. A 24b. cikk d) pontja két bizonyítékot ír elő, így az általános vélelem kettőnél több rendelkezésre álló bizonyíték esetén kiigazításra ad lehetőséget. Így csak a különös vélelem esetén releváns a 24d. cikkben előírt megdöntés.

8.4.2. Vélelem adóhatóság általi megdöntése

A vélelmek alkalmazásának célja azon B2C szolgáltatások adóügyi megítélésének pontosítása, amelyek után ott kell adózni, ahol az igénybevevő letelepedési helye, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található. A szolgáltatásnyújtónak fontos tudni, hogy támaszkodhat-e egy adott vélelemre.

A jogbiztonság biztosítása céljából, az adóhatóság vélelem megdöntésére irányuló hatásköre azokra a helyzetekre korlátozódik, amikor feltételezhető, hogy a **szolgáltatásnyújtó visszaélést vagy szabálytalanságot** követ el. Ide tartozhatnak azok az esetek, amikor a szolgáltatásnyújtó olyan gyakorlatot alkalmaz, amelynek során az igénybevevőinél olyan arányban állapította meg tévesen a szolgáltatás teljesítésének helyét, hogy az már nem elhanyagolható, még akkor sem, ha ez nem feltétlenül eredményezett adókedvezményt a szolgáltatásnyújtó vagy az igénybevevői számára. Ez azonban csak a szolgáltatásnyújtó részéről felmerülő szándékos cselekvésekre vagy hanyagságra vonatkozik, így tényleges tévedések nem tartoznak ide.

Például visszaélésnek vagy szabálytalanságnak minősül, ha az alacsony héamértékkel rendelkező A tagállamban letelepedett virtuális mobilhálózat-üzemeltető¹⁶ magas héamértékkel rendelkező B tagállamban nyújt az igénybevevők részére mobiltelefonos szolgáltatásokat, azonban ezen igénybevevők számára az A tagállam országkódjával ellátott SIM kártyákat bocsát ki és értékesít.

Az adóhatóság bármely vélelmet megdönthet azokban az esetekben, ha feltételezhető, hogy a szolgáltatásnyújtó visszaélést vagy szabálytalanságot követ el. Ide tartozik az az általános vélelem, amely lehetővé teszi a szolgáltatásnyújtó számára, hogy két, egymásnak nem ellentmondó bizonyíték alapján meghatározza az igénybevevő tartózkodási helyét. Ha ezt a bizonyítékot manipulálták, az adóhatóság dönthet a vélelem megdöntése mellett.

¹⁶ A virtuális mobilhálózat-üzemeltető (MVNO) vezeték nélküli kommunikációs szolgáltatást nyújtó szolgáltató, aki nem tulajdonosa annak a vezeték nélküli hálózati infrastruktúrának, amelyen keresztül igénybevevői számára e szolgáltatásokat nyújtja.

Nem történik konkrét említés az adóhatóság által a vélelem megdöntésére használható bizonyítékokról. A 24f. cikk tartalmazza a bizonyítékok listáját, de mivel a vélelem csak akkor megdönthető, ha feltételezhető a visszaélés vagy szabálytalanság elkövetése, ez nem korlátozza az adóhatóságot a bizonyíték felhasználásában.

Az igénybevevő tényleges tartózkodási helyének megállapítására vonatkozó bizonyíték nyújtása és ellenőrzése aránytalan terhet jelentene vagy adatvédelmi problémákat okozhatna. A vélelem megdöntését ezért a minimális szintre kell szorítani. Ez főként igaz olyan esetekben, amikor a szolgáltatás eseti jellegű, általában kis összegeket érint és szükségessé teszi az igénybevevő fizikai jelenlétét, mint például a 24a. cikkben foglalt vélelem által érintett szolgáltatások.

8.5. Az e rendelkezésből fakadó részletes kérdések

8.5.1. Vélelmezés esetén a szolgáltatás nyújtójának a feladata, hogy további bizonyítékot keressen?

A 24a. és 24b. cikk rendelkezik az igénybevevő tartózkodási helyére vonatkozó vélelmekről. A szolgáltatásnyújtó támaszkodhat az igénybevevő tartózkodási helyének meghatározásakor a releváns vélelemre, kivéve, ha a vélelemnek a 24d. cikk értelmében történő megdöntése mellett dönt.

A szolgáltatásnyújtó nem köteles más bizonyítékot keresni, vagy a már rendelkezésre álló bizonyítékok vizsgálatát kezdeményezni, kivéve, ha ő maga így dönt. A 24d. cikk csak akkor írja elő a három, egymásnak nem ellentmondó bizonyíték használatát, ha a szolgáltatásnyújtó a vélelem megdöntése mellett dönt. Bármely esetben (a vélelem szolgáltatásnyújtó általi felhasználása vagy annak megdöntése) az adóhatóság csak akkor döntheti meg a szolgáltatásnyújtó által készített értékelést, ha feltételezhető, hogy a szolgáltatásnyújtó visszaélést vagy szabálytalanságot követett el.

8.5.2. A vélelmek mindig megdönthetők?

Alapszabályként a 3a. alszakaszban foglalt összes vélelem megdönthető a 24d. cikkel összhangban.

A vélelmek megdöntése azonban korlátozott. Ez különösen igaz a 24a. cikk esetében.

A 24a. cikk úgy rendelkezik, hogy amennyiben a távközlési, műsor- vagy elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat olyan helyszínen nyújtják, ahol rendkívül nehéz a szolgáltatás nyújtója számára megállapítani, hogy ki a szolgáltatás igénybevevője, vagy hogy a szolgáltatás igénybevevőjének mi a tartózkodási helye, úgy kell vélelmezni, hogy az igénybevevő tartózkodási helye ugyanezen a helyszínen található.

A 24a. cikk az 1042/2013/EU rendelet (10) preambulumbekzdésével együtt értelmezendő, amely szerint ez aránytalan terhet jelentene vagy adatvédelmi problémákat okozhatna olyan esetekben, amikor a szolgáltatás eseti jellegű, általában kis összegeket érint és szükségessé teszi az igénybevevő fizikai jelenlétét.

A 24a. cikkben foglalt esetek nagy részében az azokon a helyszíneken nyújtott szolgáltatások a gyakorlatban eseti jellegűek és értékük is csekély. Megállapodás született

tehát, hogy ezekben az esetekben általában a „de minimis”¹⁷ szabályt kell alkalmazni. Ez biztosítja, hogy a vállalkozásokat ne sújtsa aránytalan teher, amelyeknek egyéb esetben az azokon a helyeken nyújtott minden egyes szolgáltatásnál ellenőrizniük kellene, hogy van-e elegendő bizonyíték a vélelem megdöntéséhez.

8.5.3. Lehetséges a 24a. cikkben említett vélelem megdöntése, ha a szolgáltatás teljesítése adóalany számára történik?

Az adóalany részére nyújtott távközlési, műsor- vagy elektronikus szolgáltatások adóztatása az adóalany letelepedési helyén történik. Ha a szolgáltatásnyújtó saját tartózkodási helyén nyújtja ezeket a szolgáltatásokat, és amennyiben az adóalany az azon a helyen való fizikai jelenléte szükséges ahhoz, hogy részére az adott szolgáltató szolgáltatást nyújthasson, a 24a. cikkben említett vélelem ezzel együtt is érvényes, és a szolgáltatásnyújtónak fel kell tudnia azt használni.

E vélelem megdöntéséhez a rendelkezést a 24d. cikk (1) bekezdésével összefüggésben kell értelmezni.

A 24d. cikk (1) bekezdése csak annyiban hivatkozik a héairányelv 58. cikkére, hogy felsorolja a három vonatkozó szolgáltatástípust – távközlési, rádió- és televízióműsor- és elektronikus úton nyújtott szolgáltatások. Mivel ez a hivatkozás az alkalmazást nem csak a nem adóalanyokra (végső fogyasztókra) korlátozza, a 24a. cikk tekintetében az adóalanyokra is vonatkozik.

A vélelem tehát megdönthető, ha az igénybevevő a szolgáltatásnyújtó által elfogadott elegendő bizonyítékot nyújt, bár a vélelem ilyen jellegű megdöntése korlátozott, hiszen e vélelmet csak „de minimis” szabályként lehet tekinteni (lásd még a [8.5.2. pontot](#)).

8.5.4. Megdönthető-e a 24a. cikkben említett vélelem, ha valamely tagállam a héairányelv 59a. cikkében foglalt tényleges használat és az igénybevétel szabályát alkalmazza?

A tényleges használat és igénybevétel szabálya (a héairányelv 59a. cikkéből) eltér az általános szabálytól, amely szerint a szolgáltatások teljesítési helyét a héairányelv 44., 45., 56., 58. és 59. cikke alapján kell meghatározni (az 58. cikk esetében ez a szabály 2015. január 1-jétől lép életbe).

A héairányelv 59a. cikke kimondja, hogy a kettős adóztatás, a nem adóztatás, illetve a verseny torzulásának elkerülése érdekében a tagállamok dönthetnek úgy, hogy megváltoztatják a szolgáltatások teljesítési helyét. A tagállamoknak ezért az ezen szolgáltatások valamelyikének vagy mindegyikének teljesítési helyét – ha az saját területükön belül található – úgy kell tekinteniük, mintha az Unión kívül lenne, ha e szolgáltatások tényleges használata és igénybevétele az Unión kívül történik, és viszont.

A 24a. cikkben említett vélelem lehetővé teszi a szolgáltatásnyújtó számára annak vélelmezését, hogy az igénybevevő a szolgáltatás teljesítésének helyén telepedett le, illetve állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye ott található, és ahol az igénybevevő személyesen is jelen van, mivel a szolgáltatás igénybevételéhez fizikai jelenléte szükséges.

¹⁷ A „de minimis” kifejezést általában egy csekély értékű vagy jelentőségű dolog leírására használják. A kifejezés a latin „de minimis non curat lex” mondatból ered, amelynek jelentése: kicsire nem néz a törvény.

Mivel a szolgáltatás igénybevételéhez az igénybevevő fizikai jelenléte szükséges, vélelmezni kell, hogy e szolgáltatásokat azon a helyszínen ténylegesen használja és igénybe veszi. A máshol használt és igénybe vett szolgáltatások vélhetően további szolgáltatások, amelyeket a fizikai helyszínen teljesített szolgáltatások nyújtójától eltérő szolgáltató nyújt. Ezen, „over the top” szolgáltatásként (lásd az [1.6. pontban](#) található szöveget) említett további szolgáltatásokra (például interneten keresztül történő letöltések) nem vonatkozik a vélelem.

Figyelembe véve a szolgáltatásoknak a teljesítésük helyszínén történő tényleges használatára és igénybevételére vonatkozó mögöttes feltételezést, erősen korlátozott azon helyzetek száma, amikor a szolgáltatások máshol történő tényleges használatának és igénybevételének eredményeként e vélelem megdőnhet.

9. AZ IGÉNYBEVEVŐ HELYÉNEK MEGÁLLAPÍTÁSÁHOZ SZÜKSÉGES BIZONYÍTÉKOK ÉS A VÉLELEM MEGDÖNTÉSE (24F. CIKK)

9.1. Vonatkozó rendelkezések

A vonatkozó rendelkezés a héa végrehajtási rendeletben található:

- [24f. cikk](#) (3c. alszakasz)

Amennyiben a héa végrehajtási rendelet valamely cikkére történik hivatkozás, magára a jogi aktusra történő hivatkozást elhagyjuk, és csak a hivatkozott cikk számát említjük meg.

9.2. Háttér

2015. január 1-jétől a távközlési, rádió- és televízióműsor- és elektronikus úton nyújtott szolgáltatások teljesítése után minden esetben ott keletkezik adófizetési kötelezettség, ahol az igénybevevő letelepedett, illetve állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.

A B2C szolgáltatásnyújtás adóügyi megítélésének pontosításához az igénybevevő tartózkodási helyével kapcsolatban megdönthető vélelemről kell rendelkezni.

9.3. Miért volt szükség pontosításra?

Útmutatással kiegészített különös vélelmek kerültek meghatározásra azzal kapcsolatban, hogy mi lehet az adóztatás helye akkor, ha az igénybevevő tartózkodási helyét gyakorlatilag lehetetlen meghatározni, vagy nem lehet teljes bizonyossággal meghatározni. A szolgáltatásnyújtó a vélelmet három, arra vonatkozó, egymásnak nem ellentmondó bizonyíték alapján megdöntheti.

Ha nem áll fenn különös vélelem, azt kell vélelmezni, hogy az igénybevevő azon a helyen telepedett le, illetve állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye ott található, amely helyet a szolgáltatásnyújtó két, egymásnak nem ellentmondó bizonyíték alapján ilyenként meghatároz.

Ebben az összefüggésben pontosítani kellett, hogy az igénybevevő tartózkodási helyének megállapításához vagy a vélelem megdöntéséhez milyen bizonyíték használható fel.

9.4. Miről szól ez a rendelkezés?

A távközlési, műsor- vagy elektronikus szolgáltatások esetében a 24f. cikk felsorolja azokat a kiemelt bizonyítékokat, amelyeket a szolgáltatásnyújtó az igénybevevő tényleges letelepedési helyének, állandó lakóhelyének vagy szokásos tartózkodási helyének meghatározásához köteles felhasználni, vagy az igénybevevő tényleges tartózkodási helyének meghatározásához felhasználhat.

E rendelkezés akkor jelentős, ha – a 24b. cikk d) pontja szerint – azt kell vélelmezni, hogy az igénybevevő tartózkodási helye ott található, amely helyet a szolgáltatásnyújtó két, egymásnak nem ellentmondó bizonyíték alapján ilyenként meghatároz. Akkor is ezt a rendelkezést kell alkalmazni, ha a szolgáltatásnyújtó három, egymásnak nem ellentmondó bizonyíték alapján meg kívánja dönteni a különös vélelmek valamelyikét.

A bizonyítékok felsorolása tájékoztató jellegű, a „különösen” szó azért került be, hogy a tagállamok és üzleti vállalkozások tisztában legyenek azzal, hogy ez indikatív, nem kimerítő lista. A vállalkozások különböző üzleti modellek alapján működnek, így az igénybevevőkkel kapcsolatban gyűjtött bizonyítékok is eltérhetnek.

Ezért a lista tartalmaz a „kereskedelmi szempontból releváns egyéb információkra” történő utalást. Ez a kitétel lehetővé teszi, hogy a listán külön nem szereplő információt is felhasználhassa a szolgáltatás nyújtója az igénybevevő tartózkodási helyének meghatározására és a vélelmek megdöntésére.

Nincs olyan információ, amely minden vállalkozásra alkalmazható lenne, és nem is feltétlenül helyes ugyanazokat az információkat használni minden körülményre. Ezért a listán szereplő bizonyítékok közül egyiket sem kell előnyben részesíteni a többi bizonyítékhoz képest. Ez elegendő rugalmasságot biztosít a vállalkozások számára, és így a 2015 előtti időszakban bevezetendő változások korlátozottabbak lesznek.

9.5. Az e rendelkezésből fakadó kérdések részletesen

9.5.1. Mi tekinthető „kereskedelmi szempontból releváns egyéb információnak”?

A bizonyítékok 24f. cikkben foglalt listája hivatkozik a kereskedelmi szempontból releváns egyéb információkra is. Ez a pont figyelembe veszi azt a tényt, hogy a vállalkozások nagyon eltérő üzleti modellel működnek, és e rendelkezések gyakorlati alkalmazásához biztosítja a kellő rugalmasságot.

Nem zárható ki, hogy lesznek olyan esetek, amelyeknél csak azokat a bizonyítékokat lehet figyelembe venni, amelyekre „kereskedelmi szempontból releváns információként” hivatkoznak. Ez nem azt jelenti, hogy önmagában egy bizonyíték elég lesz az igénybevevő tartózkodási helyének meghatározásához. A kereskedelmi szempontból releváns információk összességükben (két vagy annál több információ esetén) és együttesen elegendő bizonyítékot nyújtanak az igénybevevő tartózkodási helyének meghatározásához.

Ilyen helyzetben a szolgáltatásnyújtónak döntése során figyelembe kell vennie a rendelkezésre álló információ megbízhatóságát. A szolgáltatásnyújtónak meg kell indokolnia, hogy miért tartja ezt az információt relevánsnak.

A „kereskedelmi szempontból releváns információk” címen figyelembe vehető összes információt lehetetlenség felsorolni. Ahogyan már elhangzott, az üzleti modellek nagyon eltérőek lehetnek, és az egyik vállalkozás számára megbízható információ egy másik számára teljességgel megbízhatatlan lehet.

Az adott vállalkozás működését jellemző körülményektől függően az alábbi információkat fel lehet használni „kereskedelmi szempontból releváns egyéb információként”:

(1) Egyedi fizetési mechanizmusok – Ha az igénybevevő az adott tagállamra jellemző egyedi fizetési módok valamelyikét használja, ez pontos információt ad a szolgáltatás teljesítési helye szerint tagállamra vonatkozóan. Ezt pedig az igénybevevő tartózkodási helyére vonatkozó jelzéseként is lehet értelmezni.

(2) Fogyasztói kereskedési előzmények – Ha az igénybevevőnek már kialakult üzleti kapcsolata van egy adott vállalkozással, a korábbi ügyletekből származó információk megbízható jelzést adhatnak a jövőbeli ügyletekre vonatkozóan. Ez az információ

tartalmazza az igénybevevő IP-cím-előzményét, számlázási címét, az elsődleges igénybevétel helyét *stb.*

(3) Ajándékkártya értékesítési helye – Amikor ajándékkártyát vásárol egy olyan igénybevevő, aki fizikailag jelen van a kiskereskedelmi létesítményben, valószínűsíthető, hogy az igénybevevő abban az országban él, amelyben a létesítmény található.

(4) Kizárólag egy adott országban felhasználható ajándékkártyák – Ha az ajándékkártyákat csak a kibocsátás szerinti országban lehet felhasználni (és ezt a figyelmeztetést a kártyán világosan feltüntetik, az ajándékkártya szerinti tagállam jelzésértékű lehet az igénybevevő tartózkodási helyének meghatározásában, ahogyan nyilvános helyen wifi-hozzáférést kínáló kávéház vagy szálloda is olyan helynek minősül, ahol az igénybevevő tartózkodik.

(5) Harmadik fél általi fizetési szolgáltatást nyújtók által kiállított dokumentáció – Számos országban a fizetési szolgáltatásokat nyújtók az ügylet jóváhagyása előtt az adott fizetési módnál használt számlázási címnek legalább egy részét ellenőrzik. Általában ezt az információt adatvédelmi és biztonsági okokból nem osztják meg a fizetési szolgáltatást nyújtó igénybevevőjével (azaz az elektronikus szolgáltatások értékesítőivel). Ha azonban a fizetési szolgáltatás nyújtója az információt megosztja az igénybe vett szolgáltatás nyújtójával, az információt „kereskedelmi szempontból releváns információként” fel lehet használni.

(6) Az igénybevevő által megadott információk – Amikor az előfizető (pl. az online rendelés során) megerősítést ad a tartózkodási helye szerinti országra, banki adataira (főként bankszámlájának vezetési helyére) és hitelkártya-információira vonatkozóan, ez tekinthető „kereskedelmi szempontból releváns információknak”.

9.5.2. Mi minősül „számlázási címnek”, és mi nem tekinthető annak?

A 24f. cikk szerint a számlázási cím bizonyítékként szolgálhat az igénybevevő tényleges tartózkodási helyének meghatározásakor vagy a releváns vélelem megdöntésekor. Célja, hogy segítse a szolgáltatásnyújtót annak megállapításában, hogy az igénybevevőnek hol van a letelepedési helye, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye.

Ezen okokból az az elektronikus cím, amelyre az elektronikus számlát kiküldik, és amelyet sokan számlázási címnek tekintenek, e tekintetben nem szolgálhat bizonyítékként. A távközlési, műsor- és elektronikus szolgáltatások esetében bár az IP-cím nem tekinthető számlázási címnek, érvényes bizonyítéknak minősül, amelyet a szolgáltatásnyújtó felhasználhat az igénybevevő azonosítására.

Ezen kívül a postai cím (postafiók) nem tekinthető elégségesnek a nem adóalany igénybevevő tartózkodási helyének meghatározásához. Ez az adóalanyokkal kapcsolatban a 10. cikk (3) bekezdésében foglalt megközelítést tükrözi.

9.5.3. Mi a kapcsolat a 24f. cikk (bizonyítékok listája) és a 24d. cikk (1) bekezdése (egy adott vélelem szolgáltatásnyújtó általi megdöntése) között?

A 24f. cikkben felsorolt bizonyítékoknak csak akkor van jelentősége, ha a szolgáltatásnyújtó az igénybevevő tartózkodási helyének meghatározására vonatkozó, a 24a. cikkben és a 24b. cikk a)–c)¹⁸ bekezdésében foglalt különös vélelmet kívánja

¹⁸ A 24a. cikkben és a 24b. cikk a)–c) pontjában foglalt különös vélelmek alkalmazási körének részletes leírását a [7. fejezet](#) tartalmazza.

megdönteni. Csak ezen körülmények között lehet a 24f. cikkben felsorolt bizonyítékokat a vélelem megdöntésére felhasználni.

9.5.4. Mennyi információra van a szolgáltatásnyújtónak szüksége a bizonyítékok ellenőrzéséhez?

A 23. cikk kimondja, hogy az igénybevevő tartózkodási helyének megállapításakor a szolgáltatásnyújtónak az igénybevevő által nyújtott tárgyi információkra kell támaszkodnia, és azokat a rendes kereskedelmi biztonsági eljárásokkal – mint például a személyazonosság vagy a fizetések ellenőrzésével kapcsolatos eljárásokkal – ellenőrizni.

El kell ismerni, hogy a „rendes kereskedelmi biztonsági eljárásokkal” számos esetben nem lehet 100 %-os pontossággal meghatározni minden egyes igénybevevő tartózkodási helyét.

Az igénybevevő gyakran rendszeres kapcsolatban áll a szolgáltatásnyújtóval. Ezekben az esetekben ésszerűnek tűnik, hogy az igénybevevő által megadott információk szolgáltatásnyújtó általi részletes első ellenőrzését (cím, hitelkártya stb. ellenőrzése, főként a vállalkozásnál történő első regisztrációkor) követően a szolgáltatásnyújtónak nem kell minden egyes ügyletnél ellenőriznie ezeket az információkat. A későbbi vásárlásoknál (főként a gyakoriaknál) az igénybevevőnek csak a rendelést kell leadnia, a szolgáltatásnyújtó pedig felhasználhatja a korábbiakban megadott és ellenőrzött tartózkodási helyet és fizetési információt.

Rendszeresen kell azonban saját kezdeményezésű ellenőrzéseket végezni (a rendes kereskedelmi gyakorlattal összhangban), azonban ezt nem szabad minden vásárlás esetén előírni.

9.5.5. Mikor van szükség két vagy három, egymásnak nem ellentmondó bizonyítékra?

Két bizonyítékra van szükség minden olyan esetben, amikor a távközlési, rádió- és televízióműsor- és elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó különös vélelmek (amelyeket a 24a. cikk és a 24b. cikk a)–c) bekezdése tartalmaz¹⁹⁾) közül egyet sem lehet alkalmazni.

A héairányelv 58. cikkében foglalt minden egyéb szolgáltatásra vonatkozik a 24b. cikk d) pontja, amely az igénybevevő tartózkodási helyének meghatározásához két, egymásnak nem ellentmondó bizonyíték alkalmazását írja elő.

Csak akkor van szükség három, egymásnak nem ellentmondó bizonyítékra, ha a szolgáltatásnyújtó meg kívánja dönteni a 24a. cikkben és a 24b. cikk a)–c) pontjában foglalt különös vélelmek valamelyikét.

Így tehát ha a 24a. cikkben és a 24b. cikk a)–c) pontjában foglalt vélelmek valamelyikét alkalmazni lehet, az igénybevevő tartózkodási helyét a releváns vélelem alapján kell meghatározni, kivéve, ha a szolgáltatásnyújtó ezt három, egymásnak nem ellentmondó bizonyítékkal meg kívánja dönteni.

Ha nem alkalmazható egyetlen különös vélelem sem, az igénybevevő tartózkodási helyét két, egymásnak nem ellentmondó bizonyíték használatával kell meghatározni.

¹⁹⁾ A 24a. cikkben és a 24b. cikk a)–c) pontjában foglalt különös vélelmek alkalmazási körének részletes leírását a [7. fejezet](#) tartalmazza.

Mindenesetre szem előtt kell tartani, hogy a bizonyítékoknak különbözniük kell, és nem ismétlődhetnek. Például ha az igénybevevő megad egy számlázási címet és később ugyanezt a címet önellenőrzés útján megerősíti, ezt egyetlen bizonyítéknak kell tekinteni. Ugyanez a helyzet akkor, ha az igénybevevő megadja banki adatait, amelyek viszont egy egyedi fizetési mechanizmusra utalnak, vagy amelyeket a fizetési szolgáltatás nyújtója megerősít, vagy ha az IP-cím és földrajzi helymeghatározási pont ugyanarra a helyre vonatkozik. Ezekben az esetekben a szolgáltatásnyújtót úgy kell tekinteni, hogy csak egy bizonyítékkal rendelkezik.

9.5.6. Mi történik akkor, ha a bizonyítékok ellentmondásosak?

Előfordulhat, hogy valamely vállalkozás négy vagy akár több olyan információt szerez, amely két (vagy több) különálló, egymásnak nem ellentmondó bizonyítékot gyűjt, amelyek viszont az igénybevevőnél eltérő tartózkodási helyeket jelölnek. Kiemelendő, hogy a szolgáltatásnyújtó dönti el, milyen bizonyítékokat gyűjt, továbbá ha az összegyűjtött információ egymásnak ellentmond, mely elemeket tartja kereskedelmi szempontból a leginkább relevánsnak az igénybevevő tartózkodási helyének legpontosabb meghatározásához.

E tekintetben az igénybevevő tartózkodási helyének meghatározására szolgáló kritériumokat a 24. cikk tartalmazza. Amennyiben a szóban forgó szolgáltatásokat nem adóalany jogi személynek nyújtják, elsőbbséget élvez a központi ügyvezetésének helye (a) pont). Ez akkor érvényes, ha nincs bizonyíték arra, hogy a szolgáltatásokat a nem adóalany jogi személy másik telephelyén vették igénybe.

Ha a szolgáltatást természetes személynek nyújtják, az adott személy szokásos tartózkodási helye élvez elsőbbséget (b) pont). Az állandó lakcímet csak akkor lehet felhasználni, ha van bizonyíték arra, hogy a szolgáltatásokat ott vették igénybe.

A szolgáltatásnyújtónak kell eldöntenie, hogy mely bizonyítékokat tartja a leginkább megbízhatónak az adott vállalkozás esetében az igénybevevő tartózkodási helyének meghatározásához. Például egyetemes árképzési politika alkalmazásakor, azaz ha az igénybevevő országától függetlenül ugyanazt az árat számítják fel, az igénybevevőnek nem áll érdekében adóügyi okokból eltitkolni tartózkodási helyét. Ebben az esetben az igénybevevő által megadott számlázási cím eléggé megbízható jelzésnek tekintendő. Az igénybevevő kereskedési előzményei hasznosak lehetnek olyankor, ha az utazás (nyaralás, üzleti út) során történt vásárlások miatt eltérnek a bizonyítékok.

Összefoglalva: konfliktus esetén a cél elsőbbségben részesíteni azt a helyet, amely a legjobban biztosítja a szolgáltatások tényleges igénybevételének helyén történő adózást.

Egymásnak ellentmondó bizonyítékok esetén nagyobb szükség van a szolgáltatásnyújtó általi rendszeres ellenőrzésekre.

9.5.7. Mi történik akkor, ha a 24b. cikk d) pontjával összefüggésben a szolgáltatásnyújtónak nincs két, egymásnak nem ellentmondó bizonyítéka?

Ha a szolgáltatásnyújtónak nehézségei adódtak az igénybevevő tartózkodási helyének meghatározásához szükséges két, egymásnak nem ellentmondó bizonyíték megszerzését illetően, további bizonyítékokat kell keresnie, mint például a releváns kereskedelmi információk.

Kétség esetén elsőbbséget élvez az a hely, amely leginkább biztosítja a nyújtott szolgáltatás tényleges igénybevételének helyén történő adózást.

9.5.8. Mi utalhat arra, hogy a szolgáltatásnyújtó visszaélést vagy szabálytalanságot követ el (24d. cikk (2) bekezdés)?

Lehetetlen felsorolni az összes olyan jelet, amely arra utal, hogy a szolgáltatásnyújtó visszaélést vagy szabálytalanságot követ el. A lehetőségek köre túl nagy.

Alapszabályként a vállalkozásokat nem terheli felelősség az igénybevevők által elkövetett visszaélést vagy szabálytalanságot. Nem lehet azonban kizárni a 24d. cikk (2) bekezdésének alkalmazásából azokat a helyzeteket, amikor a szolgáltatásnyújtó valamely vélelmet (kizárólag) az igénybevevő érdekében alkalmaz, vagy ha a szolgáltatásnyújtó a vélelmet az igénybevevő által megadott téves információ alapján alkalmazza annak ellenére, hogy tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az információ téves.

Az adóhatóság szintén megdöntheti a felállított vélelmet, ha feltételezhető, hogy a szolgáltatásnyújtó visszaélést vagy szabálytalanságot követett el, azaz például preferenciális elbánás elérése céljából igyekezett manipulálni a vélelmet. Ezek közé tartozhat egyéb mellett az alacsonyabb adómérték.

9.5.9. Milyen mértékben támaszkodhat a szolgáltatásnyújtó harmadik fél (főként fizetési szolgáltatásokat nyújtó) által nyújtott információkra?

Számos esetben az adófizetőknek teljes mértékben harmadik fél kereskedési partnerek, például fizetési szolgáltatásokat nyújtók és más közvetítők által végzett ellenőrzésekre kell támaszkodniuk. Fontos kiemelni, hogy a szolgáltatás teljesítési helyének helyes meghatározása ebben az esetben is a szolgáltatásnyújtó feladata. Ezért tehát az a tény, hogy az ellenőrzést harmadik fél végezte, visszaélés vagy szabálytalanság esetén nem mentesíti a szolgáltatásnyújtót a felelősség alól.

9.5.10. Adatvédelmi szabályok alkalmazása a 2015-ben életbe lépő változások tekintetében

Az 1042/2013/EU rendelet (17) preambulumbekzdése kimondja, hogy „*e rendelet alkalmazásában helyénvaló lehet, ha a tagállamok jogalkotási intézkedéseket fogadnak el a 95/46/EK európai parlamenti és tanácsi irányelvben²⁰ rögzített egyes jogok és kötelezettségek korlátozására valamely tagállam vagy az Európai Unió fontos gazdasági vagy pénzügyi érdekének biztosítása céljából – beleértve a monetáris, a költségvetési és az adózási kérdéseket –, amennyiben az ilyen intézkedések az adott tagállamban az adócsalás és az adókikerülés kockázatára, valamint az e rendelet hatálya alá tartozó hea helyes beszédésének biztosítására tekintettel szükségesek és arányosak*”.

Az adatfeldolgozás tehát lehet „az adatkezelőre vonatkozó jogi kötelezettségnek teljesítéséhez szükséges”²¹ (95/46/EK irányelv 7. cikkének (c) bekezdése) vagy „ az

²⁰ [Az Európai Parlament és a Tanács 1995. október 24-i 95/46/EK irányelve a személyes adatok feldolgozása vonatkozásában az egyének védelméről és az ilyen adatok szabad áramlásáról \(HL L 281., 1995.11.23., 31. o.\)](#)

²¹ A 95/46/EK irányelv 2. cikkének (d) bekezdésével összhangban „adatkezelő” az a természetes vagy jogi személy, hatóság, intézmény vagy bármely más szerv, amely önállóan vagy másokkal együtt meghatározza a személyes adatok feldolgozásának céljait és módját; ha a célokat és módokat egy adott nemzeti vagy közösségi jogszabály határozza meg, az adatkezelőt vagy a kinevezését a jogszabály jelöli ki.”

adatfeldolgozás az adatkezelő, vagy az adatokat megkapó harmadik fél, vagy felek jogszerű érdekének érvényesítéséhez szükséges [...]” [(95/46/EK irányelv 7. cikkének (f) bekezdése).

Más szóval az adott adóalanyuk képesnek kell lennie az igénybevevők adatainak feldolgozására, hogy igazolhassa az adóhatóság felé, hogy helyesen alkalmazta a teljesítési helyre vonatkozó héaszabályokat.

Mindenesetre, ha az egyes adatfeldolgozási műveletek lehetővé tétele céljából az adatvédelmi jogokat korlátozzák, ezen adatfeldolgozási műveletek jellemzőit és főként célját az európai adatvédelmi biztos szerint a nemzeti jogszabályokban meg kell határozni és egyértelműen rendelkezni kell arról.

10. SZÁLLODÁBAN ÉS MÁS HASONLÓ HELYSZÍNEKEN TÖRTÉNŐ SZOLGÁLTATÁSNYÚJTÁS (31C. CIKK)

10.1. Vonatkozó rendelkezés

A vonatkozó rendelkezés a héa végrehajtási rendeletben található:

- [31c. cikk](#)

Amennyiben a héa végrehajtási rendelet valamely cikkére történik hivatkozás, magára a jogi aktusra történő hivatkozást elhagyjuk, és csak a hivatkozott cikk számát említjük meg.

10.2. Miért volt szükség pontosításra?

Valamennyi távközlési, rádió- és televízióműsor- és elektronikus úton nyújtott szolgáltatás esetében 2015. január 1-jétől a szolgáltatás teljesítésének helye az igénybevevő tartózkodási helye, függetlenül attól, hogy a szolgáltatást adóalany részére (B2B) vagy nem adóalany részére (B2C) nyújtják.

Amennyiben e szolgáltatásokat a szállodaiparban nyújtják, az igénybevevő jogállását, valamint az igénybevevő tartózkodási helyét nehéz pontosan megállapítani. A szállásadó számára mindig fennáll a felelősség kockázata, amelyet enyhíteni kell.

Az érintett üzleti vállalkozásokra rótt terhek enyhítése és a bevételek biztosítása érdekében útmutatásra volt szükség a szolgáltatás teljesítési helyével kapcsolatos kérdések tisztázásához, amelyek akkor merülnek fel, ha e szolgáltatásokat a szállással együtt nyújtják.

10.3. Miről szól ez a rendelkezés?

A 31c. cikk gyakorlatias és pragmatikus megoldást kínál, amikor kimondja, hogy a szállodaiparban vagy hasonló funkciót betöltő ágazatban szállásnyújtással összefüggésben nyújtott távközlési, műsor- vagy elektronikus úton nyújtott szolgáltatások esetében e szolgáltatásokat az adott helyszíneken nyújtott szolgáltatásnak kell tekinteni.

Ez csak akkor érvényes, ha a szolgáltatásokat a szállásadó saját nevében eljárva nyújtja, az általa kínált szállással együtt. Ahhoz, hogy a 31c. cikk erre az esetre is érvényes legyen, egyértelműen el kell különíteni e szolgáltatások teljesítését, amelyekért az igénybevevőnek külön árat számítanak fel.

Olyan szolgáltatások teljesítése tartozik ide, amelyeket a szállodaiparban vagy hasonló funkciót betöltő ágazatban, mint például nyári táborhelyeken vagy kemping céljára kialakított területeken való szállásnyújtással összefüggésben nyújtottak. Ezen ágazatok felsorolása a héairányelv 47. cikkében olvasható.

11. KÖZVETÍTŐ ÁLTAL ÉRTÉKESÍTETT JEGYEK (33A. CIKK)

11.1. Vonatkozó rendelkezés

A vonatkozó rendelkezés a héa végrehajtási rendeletben található:

- [33a. cikk](#)

Amennyiben a héa végrehajtási rendelet valamely cikkére történik hivatkozás, magára a jogi aktusra történő hivatkozást elhagyjuk, és csak a hivatkozott cikk számát említjük meg.

11.2. Háttér

A kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási, szórakoztatási vagy hasonló eseményekre történő belépés után azon a helyen kell adózni, ahol az esemény megrendezésre kerül. Koncert esetében például ez a koncert megrendezésének helyét jelenti.

Az adóztatás helye az egyéb üzleti vállalkozás (B2B) vagy végső fogyasztó (B2C) számára nyújtott szolgáltatások esetében megegyezik.

11.3. Miért volt szükség pontosításra?

Amennyiben az esemény szervezője közvetlenül értékesít jegyeket az eseményen részt venni kívánó igénybevevő számára, egyértelmű, hogy a jegyek árának héatartalmát az esemény megrendezésének helyén kell befizetni.

A szervező által értékesített jegyeket azonban közvetítón keresztül is forgalmazhatják. Előfordulhat, hogy a jegyek értékesítésében közvetítőként részt vevő adóalany ténylegesen megveszi a jegyeket, és azokat saját nevében és saját maga javára értékesíti. A közvetítő azonban eljárhat a szervező nevében és javára, vagy saját nevében, de a szervező javára is.

További útmutatásra volt szükség annak biztosításához, hogy az adófizetési kötelezettséget megállapítását ne akadályozza a jegyek terjesztésének módja.

11.4. Miről szól ez a rendelkezés?

A kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási, szórakoztatási vagy hasonló eseményekre történő belépésre jogosító jegyek adóztatása minden körülmények között azon a helyen történik, ahol az esemény megrendezésre kerül, ahogyan arról a héairányelv 53. és 54. cikke is rendelkezik. Ugyanez vonatkozik azokra az esetekre, amikor a jegyek értékesítése közvetítő útján történik.

Amennyiben a közvetítő az esemény szervezőjének nevében és javára jár el, a jegyek tényleges értékesítését jogi szempontból a szervező végzi.

Ha a közvetítő a jegyek értékesítésében saját nevében és javára vesz részt, a jegyek eladásakor megbízóként lép fel.

A közvetítő azonban saját nevében, de az esemény szervezőjének javára is részt vehet a jegyek értékesítésében. Ebben az esetben a 33a. cikk megállapítja, hogy a jegyeket

értékesítő közvetítőt úgy kell tekinteni, mintha e szolgáltatásokat saját maga vette volna igénybe és nyújtotta volna. Ez pedig megfelel a héairányelv 28. cikkében foglalt jogi feltevésnek.

Mindhárom esetben nyilvánvaló, hogy a jegyek értékesítését ott kell adóztatni, ahol az esemény megrendezésére ténylegesen sor kerül

11.5. Az e rendelkezésből fakadó részletes kérdések

11.5.1. Hol kell az online lefoglalt jegyeket adóztatni?

A kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási, szórakoztatási vagy hasonló eseményekre történő belépésre jogosító jegyek után azon a helyen kell adózni, ahol az esemény megrendezésre kerül. Az adóügyi megítélés a jegyek terjesztésének módjától függetlenül ugyanaz.

Ha a jegyek terjesztése elektronikus úton történik, ez nem változtat a nyújtott szolgáltatás jellegén. Az online foglalt jegyek után azon a helyen kell adózni, ahol az esemény ténylegesen megrendezésre kerül. Ezt a 7. cikk (3) bekezdésének t) pontja is megerősíti, amely ezeket a szolgáltatásokat kizárja az elektronikus szolgáltatások sorából (lásd még a [2.4.3.2. pontot](#)).

12. ÁTMENETI INTÉZKEDÉSEK (AZ 1042/2013/EU RENDELET 2. CIKKE)

12.1. Vonatkozó rendelkezés

- [Az 1042/2013/EU rendelet 2. cikke](#)

12.2. Háttér

2015. január 1-jétől a távközlési, rádió- és televízióműsor- és elektronikus úton nyújtott szolgáltatások teljesítése után minden esetben ott keletkezik adófizetési kötelezettség, ahol az igénybevevő letelepedett, illetve állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.

Már jelenleg is ez érvényes a végső fogyasztó részére nyújtott szolgáltatások (B2C) esetében, de csak akkor, ha a szolgáltatásokat az Európai Unióból vagy az Európai Unió felé teljesítik (habár a távközlési és műsorszolgáltatások esetében ennek alapja a tényleges használat és igénybevétel).

2014 végéig az Európai Unión belül az ilyen jellegű szolgáltatások teljesítése továbbra is abban a tagállamban adóztatandó, ahol a szolgáltató letelepedett. 2015-től kezdve e szolgáltatások teljesítése is az igénybevevő letelepedési helyén adóztatandó.

12.3. Miért volt szükség pontosításra?

A héafizetési kötelezettség keletkezésének időpontját az dönti el, hogy mikor következik be az adóztatandó tényállás (kötelezettség) és válik a héa behajthatóvá (beszedés).

Az adóztatandó tényállást a héairányelv 63. és 64. cikke határozza meg. A 63. cikk szerint az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik. Folyamatos szolgáltatásnyújtás esetén a 64. cikk úgy fogalmaz, hogy az adóztatandó tényállás azon teljesítési időszak lejáratakor valósul meg, amely során egymást követő időszakonkénti elszámolásra vagy fizetésre került sor. Ekkora a szolgáltatásnyújtás már teljesült.

Ha a héairányelv 65. cikkének megfelelően előlegfizetésre kerül sor, vagy ha a tagállam élt a héairányelv 66. cikkében foglalt lehetőséggel, a héafizetési kötelezettség keletkezhetett a szolgáltatás teljesítése előtt vagy röviddel azután, azaz az adóztatandó tényállás bekövetkezése előtt vagy röviddel utána.

Amennyiben a távközlési, rádió- és televízióműsor- és elektronikus úton nyújtott szolgáltatások teljesítése 2015. január 1. közeli időpontban történik, a szolgáltatás teljesítésének helyében bekövetkezett változás kettős adózáshoz vagy az adózás elmaradásához vezethet.

A kettős adózás és az adózás elmaradásának elkerülése és ezen adózással kapcsolatos változás elősegítése érdekében átmeneti rendelkezéseket kellett megállapítani, amelyek közösen meghatározzák, hogy az említett időpont közelében teljesített szolgáltatások közül melyekre vonatkoznak az új szabályok és melyekre nem.

12.4. Miről szól ez a rendelkezés?

Az 1042/2013/EU rendelet 2. cikke világossá teszi, hogy a szolgáltatás teljesítési helyének meghatározása szempontjából döntő pillanat, hogy mikor következnek be az adóztatandó tényállás (és keletkezik adófizetési kötelezettség). Ez vonatkozik a szokásos és a folyamatos szolgáltatásnyújtásra egyaránt.

Amennyiben az adóztatandó tényállás 2015. január 1-jét megelőzően keletkezett, a szolgáltatás teljesítésének helye az a hely, ahol a szolgáltatásnyújtó letelepedett, továbbá ugyanazon adóztatandó tényállással kapcsolatban az igénybevevő tagállamában nem keletkezik adófizetési kötelezettség (2. cikk c) pont). Ez a fizetés napjától és a számla kiállításának napjától függetlenül is érvényes.

Ha az adóztatandó tényállás 2015. január 1-jén vagy azt követően keletkezik, az igénybevevő tartózkodási helye döntő jelentőségű az adófizetési kötelezettség keletkezési helye szempontjából (2. cikk b) pont). E tekintetben a számlakiállítás napjának nincs jelentősége.

Ha azonban a kérdéses szolgáltatásnyújtással kapcsolatban 2015. január 1. előtt történt előlegfizetés, az ezen előlegfizetésre vonatkozó héát a szolgáltató letelepedési helye szerinti tagállamban kell megfizetni a héairányelv 65. cikkében foglalt szabályok szerint (2. cikk a) pontja). A fennmaradó és később (2015. január 1-jén vagy azt követően) megfizetett ellenérték esetében a héafizetési kötelezettség az igénybevevő tartózkodási helyén keletkezik.

12.5. Az e rendelkezésből fakadó részletes kérdések

12.5.1. A szolgáltatás teljesítése előtt történt előlegfizetés

Amennyiben az előlegfizetés 2015. január 1-je előtt történik, a szolgáltató az arra vonatkozó héát a héairányelv 65. cikkével összhangban köteles felszámolni. Mivel még mindig a 2014-es szabályok vannak érvényben, az erre a fizetésre vonatkozó héafizetési kötelezettség a szolgáltató székhelye szerinti tagállamban keletkezik.

Ha a szolgáltatás teljesítésére 2015. január 1-jén vagy azt követően kerül sor, az 1042/2013/EU rendelet 2. cikkének (b) pontjában foglalt szabály azt sugallja, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az igénybevevő letelepedett, illetve állandó lakóhelye található.

Vélelmezhető, hogy mivel a szolgáltatás teljesítési helye az igénybevevő szerinti tagállam, a szolgáltatónak helyesbítenie kell az előlegfizetésről kiállított számlát vagy nyugtát, és visszatérítenie a szolgáltató szerinti tagállamban megfizetett héát, és megfizetni azt az igénybevevő szerinti tagállamban.

Ez azonban óriási terhet jelentene az összes érintett félre: szolgáltatókra, igénybevevőkre és adóhatóságokra egyaránt, ami pedig ellentétes lenne az átmeneti intézkedések céljával.

Ezért aztán a héabizottság szinte egyhangúlag fogadta el az iránymutatásokat²², amelyek célja az 1042/2013/EU rendelet 2. cikkében foglalt, az előlegfizetésre vonatkozó átmeneti intézkedések értelmezésének pontosítása.

Ezen iránymutatásokban egyértelműen megfogalmazásra került, hogy amennyiben az előlegfizetés 2015. január 1-je előtt történik, minden esetben a héairányelv 65. cikkét kell alkalmazni, tehát a héafizetési kötelezettség a szolgáltató szerinti tagállamban keletkezik, az ellenérték átvételének időpontjában és az ellenérték összegének megfelelően.

Amikor a végső teljesítés 2015. január 1-jén vagy azt követően történik, a héafizetési kötelezettség az igénybevevő szerinti tagállamban keletkezik, de csak az előlegfizetés után fennmaradt ellenérték összegének megfelelően.

Tehát ha az igénybevevő a szolgáltatás árát előlegként 2015. január 1-je előtt fizeti ki, a héafizetési kötelezettség a szolgáltató szerinti tagállamban keletkezik, és nem pedig az igénybevevő szerinti tagállamban.

Amennyiben az igénybevevő 2015. január 1-je előtt fizeti ki előlegként a szolgáltatás teljes ellenértékének például 40 százalékát, a héafizetési kötelezettség a szolgáltató szerinti tagállamban keletkezik (az említett 40 százalékra vonatkozóan). A fennmaradó 60 százalékra vonatkozóan az igénybevevő szerinti tagállamban keletkezik héafizetési kötelezettség az adóztatandó tényállás bekövetkezésének időpontjában, vagy ha 2015. január 1-jén vagy az után, de még a szolgáltatás teljesítése előtt újabb előlegfizetés történik.

Az iránymutatások azt is világossá teszik, hogy e szabály csak akkor érvényes, ha az előlegfizetés a szolgáltató szokásos kereskedelmi gyakorlatának megfelelően történik, azaz ha a szolgáltató ugyanezt az eljárást követte korábban más teljesítések esetében is. Ha a szolgáltatás teljesítésének körülményei azt támasztják alá, hogy az előlegfizetésnek az egyetlen célja az igénybevevő szerinti tagállamban befizetendő héa elkerülése (például ha az előlegfizetés nem szerződési előírás volt, vagy meghaladta a szerződésben foglalt összeget), e tagállam követelheti a héa megfizetését az említett ügyletre vonatkozóan az 1042/2013/EU rendelet 2. cikkének (b) pontjában foglalt rendelkezéssel összhangban.

Azt is figyelembe kell venni, hogy az adófizetési kötelezettség két tagállam között oszlik meg, a szolgáltatónak tudnia kell igazolni az igénybevevő szerinti tagállam felé, hogy az előlegfizetés ténylegesen 2015. január 1-je előtt történt, és az arra az összegre vonatkozó héát a szolgáltató szerinti tagállamban befizették. Ezért tehát a szolgáltatás teljesítésekor kiállított számlán vagy nyugtán érdemes lenne hivatkozni az előlegfizetésekor kiállított számlára vagy nyugtára, valamint a fizetés napjára.

12.5.2. A számla kiállítása hogyan befolyásolja a teljesítés helyét?

A számla kiállításának dátuma semmilyen módon nem befolyásolja a szolgáltatások teljesítési helyét.

22

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf

A héafizetési kötelezettség keletkezésének helye (azaz a szolgáltató vagy az igénybevevő szerinti tagállam) attól függ, hogy mikor következik be az adóztatandó tényállás vagy a kifizetés. A számla kiállítása ezt a szabályt nem módosítja.

12.5.3. Milyen szintű igazolásra van szükség, amellyel alátámasztható, hogy az adóztatandó tényállás vagy a fizetés 2015. január 1-je előtt következett be?

Az adóalanyok által szokásos ügyleteik vonatkozásában használt igazolási eszközök megegyeznek azzal, amellyel igazolható, hogy az adóztatandó tényállás 2015. január 1-je előtt vagy az után következett be. E tekintetben tehát nincs szükség külön igazolásra.

12.5.4. Példák

Előre fizetett szolgáltatások

1. példa: Az előlegfizetés 2015. január 1-je előtt történik, és a szolgáltatás teljesítése is ezen időpont előtt történik vagy valósul meg. A héafizetési kötelezettség így a szolgáltató szerinti tagállamban keletkezik, még 2015. január 1-je előtt.

2. példa: Az előlegfizetés 2015. január 1-je előtt történik, de a szolgáltatás teljesítése csak a 2015. év során vagy később történik vagy valósul meg. Ebben az esetben az adófizetési kötelezettség a szolgáltató szerinti tagállamban a kifizetett előleg összegére vonatkozóan, a kifizetés időpontjában keletkezik. A fennmaradó – előlegben nem befizetett összegre vonatkozóan – a héafizetési kötelezettség az igénybevevő szerinti tagállamban keletkezik az adóztatandó tényállás bekövetkezésének időpontjában.

3. példa: Mind az előre fizetés, mind pedig az adóztatandó tényállás 2014. december 31. után következik be. A héafizetési kötelezettség így 2015-ben, az igénybevevő szerinti tagállamban keletkezik.

4. példa: Az ár 20 százalékanak megfelelő előleget fizetnek be 2015. január 1. előtt. A következő, 40 százalékos előlegfizetés 2014. december 31. után történik. A szolgáltatás teljesítése a második előlegfizetés után következik be. A héafizetési kötelezettség 2014-ben a szolgáltató szerinti tagállamban keletkezik az előleg első összegére vonatkozóan (az ár 20 százaléka). A héafizetési kötelezettség 2015-ben az igénybevevő szerinti tagállamban keletkezik az előleg második összegére vonatkozóan (az ár 40 százaléka), valamint a fennmaradó összegre vonatkozóan (az ár 40 százaléka), a szolgáltatás teljesítésekor.

Folyamatos szolgáltatásnyújtás

5. példa: Folyamatos szolgáltatásnyújtás, ahol a teljesítési időszak során egymást követő időszakonkénti elszámolásra vagy fizetésre kerül sor, és e teljesítési időszak 2015. január 1-je előtt jár le. Ebben az esetben az elszámolásra vagy fizetésre vonatkozó héafizetési kötelezettség a szolgáltató szerinti tagállamban keletkezik.

6. példa: Folyamatos szolgáltatásnyújtás, ahol a teljesítési időszak során egymást követő időszakonkénti elszámolásra vagy fizetésre kerül sor, és e teljesítési időszak 2015. január 1-jén vagy az után jár le, habár a szolgáltatás teljesítése 2014-ben kezdődött. Ebben az esetben két lehetséges forgatókönyv van:

- a) A fizetés a teljesítési időszak lejártakor következik be. Ebben az esetben mivel az adóztatandó tényállás 2015. január 1-jén vagy az után következik be, és ezen

időpont előtt semmi nem váltja ki az adófizetési kötelezettséget, a héafizetési kötelezettség az igénybevevő szerinti tagállamban keletkezik.

- b) A szolgáltatás teljes összegének kifizetése előre, 2015. január 1-jén történik. Ebben az esetben a héafizetési kötelezettség a szolgáltató szerinti tagállamban keletkezik, hiszen az összeg kifizetése adófizetési kötelezettséget keletkeztetett.
- c) Előlegfizetés történik 2015. január 1-je előtt. Amint a teljesítési időszak lejárt, az igénybevevő kifizeti a szolgáltatás árának fennmaradó részét. Ebben az esetben az adófizetési kötelezettség a szolgáltató szerinti tagállamban a kifizetett előleg összegére vonatkozóan, a kifizetés időpontjában keletkezik. A fennmaradó – előlegben nem befizetett – összegre vonatkozóan a héafizetési kötelezettség az igénybevevő szerinti tagállamban keletkezik a teljesítési időszak lejártakor.

Olyan szolgáltatások, amelyeknél a számla kiállítása a szolgáltatás teljesítése előtt történik

7. példa: Egyéves (2014-ben kezdődő és 2015-ben lejáró) online újság-előfizetésről szóló számla (vagy nyugta, ha számla kiállítása nem szükséges), a kiállítás napja: 2014. december 20. A számlát az igénybevevő 2014. december 29-én befizeti. Ebben az esetben a héafizetési kötelezettség 2015. január 1-je előtt keletkezik, mivel a fizetés is ezen időpont előtt történt, így a héát a szolgáltató szerinti tagállamban kell befizetni.

8. példa: Egyéves (2014-ben kezdődő és 2015-ben lejáró) online újság-előfizetésről szóló számla (vagy nyugta, ha számla kiállítása nem szükséges), a kiállítás napja: 2014. december 20. A számlát az igénybevevő 2015. január 3-án befizeti. Ebben az esetben az adóztatandó tényállás 2015. január 1-je után következik be. A kifizetés is ez után az időpont után történik. Az héát abban a tagállamban kell kivetni, ahol az igénybevevő tartózkodik, a számla kiállításának napjától függetlenül.

Olyan szolgáltatások, amelyeknél a számla kiállítása a szolgáltatás teljesítése után történik

9. példa: A szolgáltatás teljesítése 2015. január 1-je előtt történik, de a számla kiállítása és a kifizetés csak később következik be. Ebben az esetben az adóztatandó tényállás 2015. január 1-je előtt következett be, így a héát a szolgáltató szerinti tagállamban kell befizetni.

13. VONATKOZÓ JOGI RENDELKEZÉSEK

13.1. Héairányelv

24. cikk (2) bekezdés

....
(2) „Távközlési szolgáltatás” a jelek, az írás, a képek és a hangok, illetve bármilyen formájú adat vezetékes, rádióhullám, optikai vagy egyéb elektromágneses rendszer útján történő továbbításával, kibocsátásával, illetve vételével kapcsolatos szolgáltatások, ideértve az adási, sugárzási vagy vételi kapacitások használati jogának átruházását, illetve átengedését is, beleértve a globális információs hálózatokhoz való hozzáférés biztosítását.

44. cikk

Az adóalany – aki ilyen minőségében jár el – részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének székhelye van. Mindazonáltal, amennyiben ezen szolgáltatásokat az adóalany olyan állandó telephelye részére nyújtották, amely a gazdasági tevékenységének székhelyétől eltérő helyen van, ezen szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található. Ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást igénybe vevő adóalany állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.

45. cikk

Nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye van. Mindazonáltal, amennyiben ezen szolgáltatásokat a szolgáltatást nyújtó olyan állandó telephelyéről nyújtották, amely a gazdasági tevékenységének székhelyétől eltérő helyen van, ezen szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az állandó telephely található. Ilyen székhely vagy állandó telephely hiányában a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.

58. cikk

A nem adóalanyok részére nyújtott alábbi szolgáltatások teljesítési helye az a hely, ahol az adott személy letelepedett, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van:

- a) távközlési szolgáltatások;
- b) rádió- és televízióműsor-szolgáltatások;
- c) elektronikus úton nyújtott szolgáltatások, különösen a II. mellékletben meghatározottak.

Amennyiben a szolgáltatást nyújtó és a szolgáltatás igénybe vevője elektronikus levélben kommunikál egymással, ez önmagában nem jelenti azt, hogy a teljesített szolgáltatás elektronikus úton nyújtott szolgáltatás.

59a. cikk

A kettős adóztatás, a nem adóztatás, illetve a verseny torzulásának elkerülése érdekében a tagállamok – azon szolgáltatások nyújtása esetén, amelyek teljesítési helyét a 44., 45., 56. és 59. cikk szabályozza – a következőképpen rendelkezhetnek:

- a) egyes vagy az összes ilyen szolgáltatás területükre eső teljesítési helyét úgy tekinthetik, mintha az a Közösségen kívül lenne, ha a tényleges használat és a szolgáltatás igénybevétele a Közösségen kívül történik;*
- b) egyes vagy az összes ilyen szolgáltatás Közösségen kívüli teljesítési helyét úgy tekinthetik, mintha az a területükre esne, ha a tényleges használat és a szolgáltatás igénybevétele a területükön történik.*

II. melléklet

- 1. Webhelyszolgáltatások biztosítása, webhosting, programok és felszerelések távkarbantartása;*
- 2. szoftverértékesítés és -frissítés;*
- 3. képek, szövegek és információk, valamint adatbázis-hozzáférés szolgáltatása;*
- 4. zenék, filmek és játékok biztosítása, beleértve a szerencsejátékokat, valamint a politikai, kulturális, művészeti, sport-, tudományos és szórakoztató műsorszolgáltatások és események szolgáltatása;*
- 5. távoktatási szolgáltatások nyújtása.*

13.2. Héa végrehajtási rendelet

6a. cikk

(1) A 2006/112/EK irányelv 24. cikke (2) bekezdésének értelmében vett távközlési szolgáltatás különösen az alábbiakra terjed ki:

- a) hang, adatok és videó továbbítására és kapcsolására szolgáló vezetékes és mobiltelefon-szolgáltatások, ideértve a képalkotó komponens is tartalmazó telefonos szolgáltatásokat (videotelefon-szolgáltatások);*
- b) az interneten keresztül nyújtott telefonos szolgáltatások, ideértve az internetprotokollon keresztüli hangtovábbítást (VoIP);*

- c) *hangposta, hívásvárakoztatás, hívásátirányítás, hívószám-azonosítás, háromutas hívás és más híváskezelési szolgáltatások;*
 - d) *személyhívó szolgáltatások;*
 - e) *audioszöveg szolgáltatások;*
 - f) *fax, távirat és telex;*
 - g) *internet-hozzáférés, ideértve a világháléhoz való hozzáférést;*
 - h) *az ügyfél kizárólagos használatára szolgáló távközlési összeköttetést biztosító magánhálózati kapcsolatok.*
- (2) *A 2006/112/EK irányelv 24. cikke (2) bekezdésének értelmében vett távközlési szolgáltatás nem terjed ki az alábbiakra:*
- a) *elektronikus úton nyújtott szolgáltatások;*
 - b) *rádió- és televízióműsor-szolgáltatások (a továbbiakban: műsorszolgáltatások).*

6b. cikk

- (1) *A műsorszolgáltatások audio- és audiovizuális tartalommal rendelkező szolgáltatások, mint például a médiaszolgáltató által és szerkesztői felelőssége mellett, kommunikációs hálózatokon keresztül a lakosság részére – műsorrend alapján, egyidejű meghallgatás vagy megtekintés céljából – nyújtott rádió vagy televízió-műsorszámok.*
- (2) *Az (1) bekezdés különösen az alábbiakra terjed ki:*
- a) *rádió- vagy televízióhálózaton keresztül közvetített vagy továbbközvetített rádió- vagy televízió-műsorszámok;*
 - b) *az interneten vagy hasonló elektronikus hálózaton keresztül terjesztett (IP-streaming) rádió- vagy televízió-műsorszámok, amennyiben a műsorszolgáltatásra rádió- vagy televízió-hálózaton történő közvetítéssel vagy továbbközvetítéssel egyidejűleg kerül sor.*
- (3) *Az (1) bekezdés nem terjed ki az alábbiakra:*
- a) *távközlési szolgáltatások;*
 - b) *elektronikus úton nyújtott szolgáltatások;*
 - c) *meghatározott lekérhető műsorszámokra vonatkozó információk nyújtása;*
 - d) *műsorszolgáltatási vagy közvetítési jogok átruházása;*
 - e) *műsorszolgáltatás vételére szolgáló műszaki berendezések vagy létesítmények bérbeadása;*

- f) az interneten vagy hasonló elektronikus hálózaton keresztül terjesztett (IP streaming) rádió- vagy televízió-műsorszámok, kivéve, ha azokat a közvetítéssel vagy továbbközvetítéssel egyidejűleg hagyományos rádió- vagy televízió-hálózatokon keresztül is közvetítik.

7. cikk

(1) A 2006/112/EK irányelvben meghatározott, elektronikus úton nyújtott szolgáltatások magukban foglalják az interneten vagy más elektronikus hálózaton keresztül nyújtott szolgáltatásokat, amelyek jellegüknél fogva jelentős mértékben automatizáltak, minimális emberi közreműködést igényelnek, és amelyek nyújtására információs technológia hiányában nincs lehetőség.

(2) Az (1) bekezdés hatálya alá tartoznak különösen az alábbiak:

- a) digitális termékek – különösen a szoftverek, módosításaik és frissítéseik – értékesítése általában;
- b) vállalkozások vagy magánszemélyek elektronikus hálózaton való jelenlétének biztosításából vagy támogatásából álló szolgáltatások, például webhely vagy weboldal;
- c) a szolgáltatás igénybevevője által bevitt adatokra adott válaszként a számítógép által, interneten vagy más elektronikus hálózaton keresztül automatikusan előállított szolgáltatások;
- d) online piacként működő weboldalon termék vagy szolgáltatás ellenérték fejében történő értékesítésének engedélyezése, amikor a lehetséges megrendelők automatizált eljárással jelentetik meg ajánlatukat, és a számítógép által automatikusan előállított elektronikus üzenetben kapnak értesítést az értékesítés megtörténtéről;
- e) internetes szolgáltatói csomagok, amelyekben a távközlési vonatkozás kiegészítő és másodlagos (azaz a csomagok többet biztosítanak az egyszerű internet-hozzáférésnél, és más elemeket is tartalmaznak, például a hírekhez, időjárás-jelentéshez, idegenforgalmi tájékoztatáshoz való hozzáférést nyújtó oldalakat; játékokat; weboldaltárhely szolgáltatást; csevegőoldalakat stb.);
- f) az I. mellékletben felsorolt szolgáltatások.

(3) Az (1) bekezdés hatálya nem terjed ki az alábbiakra:

- a) rádióműsor- és televízióműsor-terjesztési szolgáltatások;
- b) távközlési szolgáltatások;
- c) termékértékesítések, amennyiben csak a megrendelés és a megrendelés feldolgozása történik elektronikus úton;

- d) *CD-ROM, floppy és hasonló adathordozók értékesítése;*
- e) *nyomtatott anyagok, könyvek, hírlevelek, újságok vagy folyóiratok értékesítése;*
- f) *CD és audiokazetta értékesítése;*
- g) *videokazetta és DVD értékesítése;*
- h) *CD-ROM-on levő játékok értékesítése;*
- i) *szakértők, például ügyvédek és pénzügyi tanácsadók által nyújtott szolgáltatások, akik ügyfeleiknek elektronikus levelező rendszeren küldenek tanácsot;*
- j) *oktatási szolgáltatások, amikor az oktató interneten vagy más elektronikus hálózaton (azaz távkapcsolat útján) küldi a tananyagot;*
- k) *számítógépes berendezés offline fizikai javítási szolgáltatásai;*
- l) *offline adattárolási szolgáltatások;*
- m) *reklámszolgáltatások, különösen újságban, hirdetőtáblákon és televízióban;*
- n) *telefonos ügyfélszolgálat;*
- o) *oktatási szolgáltatások, kizárólag levelezőoktatás formájában, különösen a postai szolgáltatások igénybevételével;*
- p) *közvetlen emberi közreműködéssel történő, hagyományos árverési szolgáltatások, függetlenül az ajánlattétel módjától;*
- t) *kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási, szórakoztató vagy hasonló eseményekre szóló, online foglalt jegyek;*
- u) *online foglalt szálláshely, gépjármű-kölcsönzés, éttermi szolgáltatások személyszállítás és hasonló szolgáltatások.*

I. melléklet

- 1. *A 2006/112/EK irányelv II. mellékletének 1. pontja:*
 - a) *webhely és weboldaltárhely szolgáltatása;*
 - b) *programok automatizált, online és távolsági karbantartása;*
 - c) *távoli rendszerek üzemeltetése;*
 - d) *online adattárolás, amely lehetővé teszi meghatározott adatok elektronikus úton történő tárolását és lehívását;*

- e) *igény szerinti lemezterület online szolgáltatása.*
2. *A 2006/112/EK irányelv II. mellékletének 2. pontja:*
- a) *online használt és letöltött szoftver (nevezetesen beszerzési/számviteli programok és vírusmentesítő szoftverek), valamint ezek frissítései;*
 - b) *hirdetés megjelenítését gátló szoftver (Bannerblocker);*
 - c) *meghajtók letöltése, így a számítógépet a perifériákkal, például nyomtatóval összekötő szoftver;*
 - d) *szűrők online automatizált telepítése a webhelyeken;*
 - e) *tűzfalak online automatizált telepítése.*
3. *A 2006/112/EK irányelv II. mellékletének 3. pontja:*
- a) *asztaltémák elérhetősége, illetve letöltése;*
 - b) *fényképek, rajzolt képek vagy képernyőkímélők elérhetősége, illetve letöltése;*
 - c) *könyvek digitalizált tartalma és más elektronikus kiadványok;*
 - d) *előfizetés online újságokra és folyóiratokra;*
 - e) *webnaplók, valamint weboldalak látogatására vonatkozó statisztika;*
 - f) *online hírek, online közlekedési információk és időjárás-jelentés;*
 - g) *online információk, amelyeket egy szoftver automatikusan alakít ki az ügyfél által bevitt konkrét, például jogi és pénzügyi adatokból (ideértve a folyamatosan frissített részvénytőkepiaci adatokat);*
 - h) *hirdetési terület biztosítása, beleértve a transzparensreklámokat egy webhelyen vagy weboldalon;*
 - i) *keresőprogramok és internetcímterek használata.*
4. *A 2006/112/EK irányelv II. mellékletének 4. pontja:*
- a) *zene elérése, illetve letöltése számítógépre és mobiltelefonra;*
 - b) *csengőhangok, részletek, csengetési minták vagy más hangok elérése, illetve letöltése;*
 - c) *filmek elérése, illetve letöltése;*
 - d) *játékok letöltése számítógépre, illetve mobiltelefonra;*

- e) *automatizált online játékok elérése, amelyek internetet vagy más hasonló elektronikus hálózatot igényelnek, és amelynek során a különböző játékosok földrajzilag távol vannak egymástól.*
- f) *rádió- vagy televízióhálózaton, interneten vagy hasonló elektronikus hálózaton keresztül terjesztett rádió- vagy televízió-műsorszámok fogadása, ahol a médiaszolgáltató által összeállított műsorkínálat alapján a felhasználó egyedi kérés alapján, az általa kiválasztott időpontban hallgathatja vagy tekintheti meg a műsorszámokat, mint például a lekérhető televíziós programok vagy videofilmek esetében;*
- g) *az interneten vagy hasonló elektronikus hálózaton keresztül terjesztett (IP streaming) rádió- vagy televízió- műsorszámok fogadása, kivéve, ha azokat a közvetítéssel vagy továbbközvetítéssel egyidejűleg hagyományos rádió- vagy televízióhálózatokon keresztül is közvetítik;*
- h) *hírközlő hálózaton keresztül biztosított audio- és audiovizuális tartalom nyújtása, amelyet nem médiaszolgáltató biztosít, és amelyért médiaszolgáltató nem visel szerkesztői felelősséget;*
- i) *médiaszolgáltató audio- és audiovizuális végtermékének hírközlő hálózaton keresztül történő továbbszolgáltatása a médiaszolgáltatótól különböző személy által.*

5. *A 2006/112/EK irányelv II. mellékletének 5. pontja:*

- a) *automatizált távoktatás, amely internetet vagy más hasonló elektronikus hálózatot, igényel, minimális – vagy semmilyen – emberi közreműködéssel, beleértve a virtuális osztálytermet, kivéve amikor az internetet vagy hasonló elektronikus hálózatot a tanár és a tanuló közti egyszerű kommunikációs eszközként használják;*
- b) *munkafüzetek, amelyeket a tanulók online töltenek ki, és amelyek osztályozása automatikusan, emberi közreműködés nélkül történik.*

9a. cikk

(1) A 2006/112/EK irányelv 28. cikkének alkalmazásában, amennyiben az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat távközlési hálózaton, felületen vagy portálon – például alkalmazásokat összegyűjtő piactéren – keresztül nyújtják, a szolgáltatás nyújtásában részt vevő adóalany úgy tekintendő, mint aki saját nevében, de e szolgáltatások nyújtójának megbízásából jár el, kivéve, ha ez az adóalany szolgáltatásnyújtóként kifejezetten a szolgáltatót jelöli meg és ez a felek közötti szerződéses megállapodásból is kitűnik.

Ahhoz, hogy az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások nyújtóját az adóalany kifejezetten az e szolgáltatások nyújtójaként jelölhesse meg, az alábbi feltételeknek kell teljesülniük:

- a) az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások nyújtásában részt vevő minden egyes adóalany által kiállított vagy rendelkezésre bocsátott számlán fel kell tüntetni az ilyen szolgáltatásokat és azok nyújtóját;
- b) az igénybevevő részére kiállított vagy rendelkezésére bocsátott számlán vagy nyugtán fel kell tüntetni az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat és azok nyújtóját.

E bekezdés alkalmazásában az az adóalany, aki az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások tekintetében jóváhagyja a díjnak az igénybevevő terhére történő felszámítását, vagy jóváhagyja a szolgáltatások nyújtását, vagy megállapítja az általános szolgáltatási feltételeket, nem jelölhet meg kifejezetten más személyt az említett szolgáltatások nyújtójaként.

(2) Az (1) bekezdés alkalmazandó akkor is, ha az interneten keresztül nyújtott telefonos szolgáltatásokat – ideértve az internetprotokollon keresztüli hangtovábbítást (VoIP) is – távközlési hálózaton, felületen vagy portálon – például alkalmazásokat összegyűjtő piacéren – keresztül és az (1) bekezdésben foglalt feltételek mellett nyújtják.

(3) E cikk nem alkalmazandó azokra az adóalanyokra, akik az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokkal vagy az interneten keresztül nyújtott telefonos szolgáltatásokkal – az internetprotokollon keresztüli hangtovábbítást (VoIP) is ideértve – kapcsolatban kizárólag fizetések feldolgozásában vesznek részt, az érintett elektronikus úton nyújtott szolgáltatások vagy telefonos szolgáltatások nyújtásában azonban nem.

13a. cikk

A nem adóalany jogi személyeknek a 2006/112/EK irányelv 56. cikke (2) bekezdésének első albekezdésében, illetve 58. és 59. cikkében említett letelepedési helye a következők valamelyike:

- a) a központi ügyvezetés helye; vagy
- b) bármely olyan egyéb telephely, amely a személyi és a tárgyi feltételek tekintetében kellően állandó jelleggel és megfelelő szervezettel rendelkezik a szükségleteinek kielégítésére igénybe vett szolgáltatások fogadásához és használatához.

18. cikk (2) bekezdés

(2) A szolgáltatásnyújtó – kivéve, ha ennek ellenkezőjéről van tudomása – jogállását illetően nem adóalanynak tekintheti a Közösség területén letelepedett igénybevevőt, ha igazolja, hogy az érintett igénybevevő nem közölte vele az egyedi héaazonosító számát.

A távközlési-, műsor- vagy elektronikus úton nyújtott szolgáltatások nyújtója azonban – tekintet nélkül arra, hogy tudomása van-e az ellenkezőjéről – jogállását illetően nem adóalanynak tekintheti a Közösség területén letelepedett igénybevevőt mindaddig, amíg az érintett igénybevevő nem közölte a szolgáltatásnyújtóval az egyedi héaazonosító számát.

24. cikk

Amennyiben a 2006/112/EK irányelv 56. cikke (2) bekezdése első albekezdésének vagy 58. és 59. cikkének hatálya alá tartozó szolgáltatásokat olyan nem adóalany részére nyújtják, aki több országban telepedett le, vagy akinek állandó lakóhelye az egyik országban, szokásos tartózkodási helye pedig egy másik országban van, elsőbbséget élvez:

- a) nem adóalany jogi személy esetében az e rendelet 13a. cikke a) pontjában említett hely, kivéve, ha bizonyíték áll rendelkezésre arra vonatkozóan, hogy a szolgáltatás igénybevételére a szóban forgó cikk b) pontjában említett helyen kerül sor;*
- b) természetes személy esetében a szokásos tartózkodási helye, kivéve, ha bizonyíték áll rendelkezésre arra vonatkozóan, hogy a szolgáltatás igénybevételére az állandó lakóhelyén kerül sor.*

3a.

alszakasz

Az igénybevevő illetőségére vonatkozó vélelmek

24a. cikk

(1) A 2006/112/EK irányelv 44., 58., és 59a. cikke alkalmazásában, amennyiben távközlési-, műsor- vagy elektronikus úton nyújtott szolgáltatások nyújtója a szolgáltatásait olyan helyszínen nyújtja, mint például egy telefonfülke, wifi hotspot, internetcávézó, étterem vagy egy szálloda hallja, ahol a szolgáltatás igénybevevőjének az azon a helyen való fizikai jelenléte szükséges ahhoz, hogy részére az adott szolgáltató szolgáltatást nyújthasson, azt kell vélelmezni, hogy az igénybevevő e helyszínen telepedett le, illetve állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye ott található, és a szolgáltatást ténylegesen ott használja és veszi igénybe.

(2) Amennyiben az e cikk (1) bekezdésében említett helyszín a 2006/112/EK irányelv 37. és 57. cikke értelmében vett Közösségen belüli személyszállítást végző hajó vagy repülőgép fedélzetén, illetve vonaton található, az illetőséget a személyszállítás indulási országa határozza meg.

24b. cikk

A 2006/112/EK irányelv 58. cikke alkalmazásában, amennyiben nem adóalany részére távközlési-, műsor-, vagy elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat:

- a) a nem adóalany vezetékes telefonvonalán keresztül nyújtják, azt kell vélelmezni, hogy az igénybevevő a vezetékes vonal telepítési helye szerinti országban telepedett le, illetve állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye ott található;*
- b) mobilhálózaton keresztül nyújtanak, azt kell vélelmezni, hogy az igénybevevő a szolgáltatások igénybevételekor használt SIM kártya mobil országkódjával (MCC) azonosított országban telepedett le, illetve állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye ott található;*

- c) – amelyekhez dekóder vagy hasonló eszköz vagy a megtekintést lehetővé tevő kártya szükséges – vezetékes vonal használata nélkül nyújtják, azt kell vélelmezni, hogy az igénybevevő ott telepedett le, illetve állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye ott található, ahol a dekóder vagy hasonló eszköz található, vagy ha ez a hely nem ismert, akkor azon a helyen, ahova a megtekintést lehetővé tevő kártyát az ott való használat céljából küldték;
- d) a 24a. cikkben és az e cikk a), b) és c) pontjában említettektől eltérő körülmények között nyújtanak, azt kell vélelmezni, hogy az igénybevevő azon a helyen telepedett le, illetve állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye ott található, amely helyet a szolgáltatásnyújtó az e rendelet 24f. cikkében felsoroltak közül két, egymásnak nem ellentmondó bizonyíték alapján ilyenként meghatároz.

3b.

alszakasz

A vélelem megdöntése

24d. cikk

(1) Amennyiben a szolgáltatásnyújtó valamely, a 2006/112/EK irányelv 58. cikkében felsorolt szolgáltatást nyújt, megdöntheti az e rendelet 24a. cikkében és a 24b. cikk a), b) és c) pontjában említett vélelmet három, arra vonatkozó, egymásnak nem ellentmondó bizonyíték alapján, hogy a szolgáltatás igénybevevője más helyen telepedett le, illetve állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye más helyen található.

(2) Az adóhatóság megdöntheti a 24a., 24b. vagy 24c. cikk alapján felállított vélelmet, ha feltételezhető, hogy a szolgáltatásnyújtó visszaélést vagy szabálytalanságot követ el.

3c.

alszakasz

Az igénybevevő illetőségének meghatározására és a vélelem megdöntésére vonatkozó bizonyítékok

24f. cikk

A 2006/112/EK irányelv 58. cikkében rögzített szabályok alkalmazásában, illetve az e rendelet 24b. cikke d) pontjában és 24d. cikke (1) bekezdésében foglalt követelmények teljesítése céljából különösen az alábbiak tekintendők bizonyítéknak:

- a) az igénybevevő számlázási címe;
- b) az igénybevevő által használt eszköz internetprotokoll (IP) címe, vagy bármely földrajzi helymeghatározási módszer;
- c) a banki adatok, például az a hely, ahol a fizetéshez használt bankszámlát vezetik, vagy az igénybevevő adott banknál nyilvántartott számlázási címe;
- d) az igénybevevő által használt előfizetői azonosító modul (SIM) kártyán tárolt nemzetközi mobil előfizetői azonosító (IMSI) mobil országkódja (MCC);

- e) az igénybevevő vezetékes vonalának helye, amelyen keresztül számára a szolgáltatást nyújtják;
- f) kereskedelmi szempontból releváns egyéb információk.

31c. cikk

A saját nevében eljáró adóalany által a szállodaiparban vagy hasonló funkciót betöltő ágazatban, mint például nyári táborhelyeken vagy kemping céljára kialakított területeken való szállásnyújtással összefüggésben nyújtott távközlési-, műsor- vagy elektronikus úton nyújtott szolgáltatások teljesítési helyének meghatározása céljából e szolgáltatásokat az adott helyszíneken nyújtott szolgáltatásnak kell tekinteni.

33a. cikk

A kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási, szórakoztatási vagy hasonló eseményekre történő belépésre jogosító jegyek értékesítése, amennyiben azt a saját nevében, de a szervező megbízásából eljáró közvetítő vagy a szervezőtől eltérő, saját javára eljáró adóalany végzi, a 2006/112/EK irányelv 53. cikkének és 54. cikke (1) bekezdésének hatálya alá tartozik.

13.3. Az 1042/2013/EU végrehajtási rendelet

2. cikk

A Közösség területén letelepedett szolgáltatásnyújtó által a Közösség területén letelepedett, ott állandó lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező nem adóalany részére nyújtott távközlési, rádió- és televízióműsor- vagy elektronikus úton nyújtott szolgáltatások tekintetében az alábbiak alkalmazandók:

- a) a 2015. január 1. előtt keletkezett adófizetési kötelezettség tekintetében a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatásnyújtó a 2006/112/EK irányelv 45. cikkében foglaltak szerint letelepedett, tekintet nélkül arra, hogy e szolgáltatások nyújtása vagy folyamatos nyújtása mikor fejeződik be;
- b) a 2015. január 1-jén vagy azt követően keletkezett adófizetési kötelezettség tekintetében a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az igénybevevő letelepedett, illetve állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található, tekintet nélkül arra, hogy e szolgáltatások nyújtása vagy folyamatos nyújtása mikor kezdődött;
- c) amennyiben az adófizetési kötelezettség 2015. január 1-jét megelőzően abban a tagállamban keletkezett, amelyben a szolgáltatásnyújtó letelepedett, ugyanazon adóztatandó tényállással kapcsolatban az igénybevevő tagállamában 2015. január 1-jén vagy azt követően nem keletkezhet adófizetési kötelezettség.

