

Reprográfiai és üres hordozó jogdíjak általános forgalmi adózásbeli megítélése [Áfa tv. 13. §]

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) 2. § a) pontja értelmében e törvény alapján adót kell fizetni az adóalany által – ilyen minőségében – belföldön és ellenérték fejében teljesített termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás után. Az Áfa tv-nek – a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv (továbbiakban: Héa-irányelv) 24. cikk (1) bekezdésével harmonizáló – 13. § (1) bekezdése szerint szolgáltatásnyújtásnak minősül bármely olyan ügylet, amely e törvény szerint nem minősül termékértékesítésnek. Az Európai Bíróság állandó ítélezési gyakorlata szerint a szolgáltatásnyújtás csak akkor minősül a Héa-irányelv értelmében ellenszolgáltatás fejében teljesítettnek, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybevevő között olyan jogviszony van, amelynek keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét, vagyis a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn.

Bizonyos szerzői művek másolása a szerzői jogról szóló 1999. évi LXXVI. törvény (továbbiakban: Szt.) 35. §-a értelmében az ott meghatározott feltételek és kivételek figyelembe vételével szabad felhasználásnak minősül, tehát az, aki magáncélra lemásol egy művet, nem köteles a szerzőtől engedélyt kérni, illetve neki díjat fizetni. Az Szt. 83. § (2) bekezdése értelmében ugyanez vonatkozik a szomszédos jogi jogosultakra (előadóművészek stb.) is.

A magáncélú másolás csökkenti a kereskedelmi forgalomban lévő példányok iránti keresletet, ugyanakkor a szabad felhasználás általános feltétele, hogy az nem lehet sérelmes a mű rendes felhasználására, és nem károsíthatja indokolatlanul a szerzők jogos érdekeit [Szt. 33. § (2) bekezdés]. Előzőekre tekintettel állapította meg az Szt. az üres hordozó és reprográfiai jogdíj intézményét [Szt. 20-22. §]. Azon vélelemből kiindulva, hogy a mű magáncélú másolása üres adat(kép- és hang-)hordozók, reprográfiára szolgáló készülékek és utóbbiak ellenérték fejében történő üzemeltetése révén valósul meg, az üres hordozó, illetve reprográfiai jogdíj ezek után, ezek gyártói, forgalmazói, üzemeltetői által fizetendő. A jogdíj a termék, illetve a szolgáltatás árába beépülve végül a fogyasztóra hárul át.

Az üres hordozó és reprográfiai jogdíjat az üres kép- és hanghordozó, reprográfiai készülék gyártója, külföldi gyártó esetén a jogszabály szerint vám fizetésére kötelezett személy, vámfizetési kötelezettség hiányában a terméket az országba behozó, illetve belföldön forgalomba hozó személy, és a reprográfiára szolgáló készüléket ellenérték fejében üzemeltető személy köteles a közös jogkezelő szervezethez befizetni. A befolyt jogdíjakat az azokat beszedő közös jogkezelő szervezet szétosztja, felosztja a törvényben meghatározott vagy az érintett jogkezelő szervezetek megállapodásában rögzített arányok szerint a további közös jogkezelő szervezetek között, majd ez utóbbiak a jogdíjra jogosult szerzők, szomszédos jogi jogosultak között.

A magáncélú másolást tehát nem a szerzői és szomszédos jogok jogosultja, hanem a törvény engedélyezi és ezzel összefüggésben az üres hordozó, illetve reprográfiai jogdíjat is törvény írja elő, amely a szerzői és szomszédos jogok jogosultjai méltányos díjazásának biztosítására szolgál. A méltányos díjazás nem képezi valamely konkrét szolgáltatás közvetlen ellenértékét, mivel a jogdíjra jogosultak oldalán a védelem alatt álló műveik külön engedély nélküli, de a

jogszabály által lehetővé tett többszörözéséből eredő hátrányok mérsékléséhez kötődik. (Vagyis a jogdíjfizetés tekintetében nem azonosítható nyújtott szolgáltatás és ahhoz közvetlenül kapcsolódó, tényleges ellenérték.)

Mindezek alapján a jogdíj jogosultja nem nyújt az Áfa tv. 13. §-a szerinti szolgáltatást az üres hordozó, reprográfiai jogdíj fizetésére kötelezett (az üres hordozó, reprográfiai készülék gyártója, a vám fizetésére kötelezett vagy a terméket belföldön forgalomba hozó személy, illetve a reprográfiára szolgáló készüléket ellenérték fejében üzemeltető) részére.

Előzőekből következően az üres hordozó, reprográfiai jogdíjat saját nevében beszedő és szétosztó, felosztó közös jogkezelő szervezetek e feladatuk ellátása során nem közvetítenek az Áfa tv. 13. §-a szerinti szolgáltatást.

A magyar joggyakorlat (ideértve az állami adóhatóságot és a közös jogkezelő szervezeteket is) korábban áfa-kötelesen kezelte az említett eseteket. Szükséges azonban figyelembe venni, hogy az adózásbeli megítélés változása érint minden üres hordozó, illetve reprográfiai jogdíj fizetésére kötelezettet, minden közös jogkezelő szervezetet, és minden – közös jogkezelő szervezet révén – ilyen jogdíjból részesült. Ebből következően – a jogbiztonság elvének érvényesülése és az értelmezés-változásból fakadó aránytalan terhek elkerülése érdekében – **az üres hordozó, illetve reprográfiai jogdíj Áfa tv. hatályán kívülként való megítélését az adóhatóság 2018. január 1-jétől tekinti irányadónak**, a következők szerint.

I. Azokban az esetekben, amelyeknél az Áfa tv. szerinti teljesítési időpont 2018. január 1-jét megelőző napra esik, nem kifogásolható, ha az érintett adóalanyok az üres hordozó, reprográfiai jogdíjat, illetve az ezen jogdíjbevételeből a közös jogkezelő szervezet által fizetett összeget az Áfa tv. hatálya alá tartozó szolgáltatásnyújtás ellenértékeként kezelik.

- ***A jogdíjfizetésre kötelezett személy/szervezet és a jogdíj beszedését végző közös jogkezelő szervezet közötti viszonyban:***

Az Szjt. 20. § (2) bekezdés harmadik mondata alapján az üres hordozó díjat

— az üres kép- és hanghordozó gyártója,

— külföldi gyártás esetén

- a jogszabály szerint vám fizetésére kötelezett személy, vagy

- - vámfizetési kötelezettség hiányában - egyetemlegesen a hordozót az országba behozó személy és az azt belföldön először forgalomba hozó személy

köteles a közös jogkezelést végző szervezethez

— a vámkezelés befejezésétől,

— vámfizetési kötelezettség hiányában pedig

- a forgalomba hozataltól vagy

- - ha ez a korábbi - a forgalomba hozatali céllal történő raktáron tartás megkezdésétől

számított nyolc napon belül megfizetni.

Az Szjt. 21. § (1) bekezdése alapján a reprográfiai díjat

— a reprográfiára szolgáló készülék gyártójának,

— külföldön gyártott készülék esetében

- a jogszabály szerint vám fizetésére kötelezett személynek vagy

- - vámfizetési kötelezettség hiányában - egyetemlegesen a készüléket az országba behozó személynek és az azt belföldön először forgalomba hozó személynek kell

megfizetnie. Továbbá a jogdíj megfizetéséért az adott készülék összes belföldi forgalmazója is egyetemlegesen felel.

E díjon felül a reprográfiára szolgáló készüléket ellenérték fejében üzemeltető is köteles díjat fizetni.

Mindkét díjat a közös jogkezelő szervezetnek kell befizetni.

A korábbi értelmezési gyakorlat szerint a megfizetett jogdíj egy olyan szolgáltatás ellenértékének tekintendő, amelyet a közös jogkezelő szervezet teljesít a jogdíj megfizetésére kötelezett részére. Az Áfa tv. szerinti teljesítési időpont meghatározása során – a korábbi gyakorlatnak megfelelően – a közös jogkezelő szervezetek által az említett jogdíj fizetésére kötelezettnek nyújtott szolgáltatás tekintetében az Áfa tv. 55. § (1) bekezdését kell figyelembe venni. Eszerint az adófizetési kötelezettséget annak a ténynek a bekövetkezése keletkezteti, amellyel az adóztatandó ügylet tényállásszerűen megvalósul (a továbbiakban: teljesítés). Ez azt jelenti, hogy – a korábbi értelmezési gyakorlat szerint – a közös jogkezelő szervezet szolgáltatása akkor valósul meg tényállásszerűen, amikor az adott jogdíjat átveszi, illetve amikor azt nála jóváírják. Vagyis ez minősül teljesítési időpontnak, ekkor keletkezik a közös jogkezelő szervezet adófizetési kötelezettsége a „beszedett” jogdíj kapcsán.

- ***A jogdíjra jogosult és a közös jogkezelő szervezetek közötti viszonyban:***

A jogdíjra jogosultak a közös jogkezelő szervezet közvetítésével kapják meg az őket egy adott időszakra vonatkozóan megillető összeget. A korábbi értelmezési gyakorlat szerint, amennyiben a szerzői és szomszédos jogok jogosultja általános forgalmi adóalanynak minősült, úgy kellett tekinteni, hogy szolgáltatást teljesített a közös jogkezelő szervezetek részére, amely szolgáltatás ellenértékének minősült a jogosultak részére kifizetett jogdíj. Ezen szolgáltatás vonatkozásában a teljesítési időpont meghatározásánál az Áfa tv-nek az ún. időszakos elszámolású ügyletekre vonatkozó 58. §-át kell figyelembe venni.

- ***Az áfakötelesnek tekintett szolgáltatás számlázása és egyéb jogkövetkezmények:***

Amennyiben az érintett adóalany (akár a jogdíjat „beszedő” közös jogkezelő szervezet, akár a jogosult) a kérdéses jogdíj összegét az Áfa tv. hatálya alá tartozó szolgáltatásnyújtás ellenértékeként kezelte, és a teljesítési időpont 2018. január 1-jét megelőző napra esett, abban az esetben

- a szolgáltatásnyújtóként eljáró adóalany főszabály szerint (tehát ha például nem választott alanyi adómentességet) adófizetési kötelezettsége keletkezik, amelyhez kapcsolódóan normál (27%-os) adómérték alkalmaz;
- a szolgáltatást nyújtó adóalany az Áfa tv. VII. fejezetében foglalt, általános szabályokkal összhangban gyakorolhat adólevonási jogot;
- e szolgáltatásnyújtásra vonatkozóan az adóalany az Áfa tv. előírásainak megfelelő számla kibocsátására köteles, ideértve többek között azt is, hogy a szolgáltatás Áfa tv. hatálya alá tartozó minősége egyértelműen kitűnjön a számlából, valamint a számla megfeleljen a kötelező adattartalomra vonatkozó előírásoknak. (Amennyiben bármely okból – így például az adóalapot, adóösszeget érintő változás miatt – a jogdíjról szóló számla módosítása válna szükséggké, az adóalany az ennek érdekében kibocsátott ún. számlával egy tekintet alá eső okirat tekintetében is köteles biztosítani az Áfa tv. előírásaival való összhangot, ideértve a kötelező adattartalomra vonatkozó rendelkezéseket, illetve azt is, hogy a bizonylatból egyértelműen kiderüljön, hogy az adóalany által az Áfa tv. hatálya alá tartozóként kezelt jogdíjra vonatkozik.)
- A fentieknek megfelelően kibocsátott, áthárított adót tartalmazó számla alapján a szolgáltatás igénybevevője az Áfa tv. VII. fejezetében foglalt általános szabályok szerint

(tehát feltéve, hogy a levonási jog tárgyi és tartalmi feltételei maradéktalanul teljesültek) adólevonási jogot gyakorolhat. (Vagyis a szolgáltatás igénybevevőjének adólevonási joga nem vitatható el az adott eset Áfa tv. hatályon kívüliségére hivatkozással, ha a szolgáltatás nyújtója a konkrét esetet Áfa tv. hatálya alá tartozóként kezelte).

2. A bevezetőben leírtakkal összhangban, **azokban az esetekben, amelyeknél az Áfa tv. szerinti teljesítési időpont 2018. január 1-jére vagy azt követő napra esne, az üres hordozó vagy reprográfiai jogdíj, illetve az ezen jogdíjbevételekből a közös jogkezelő szervezet által fizetett összeg nem minősül az Áfa tv. hatálya alá tartozó ellenértéknek.**

- ***A jogdíjfizetésre kötelezett személy/szervezet és a jogdíj beszedését végző közös jogkezelő szervezet közötti viszonyban:***

A kötelezett által a közös jogkezelő szervezet részére fizetett jogdíj nem minősül az Áfa tv. értelmében vett ellenértéknek. A felek között nem valósul meg az Áfa tv. hatálya alá tartozó szolgáltatásnyújtás.

- ***A jogdíjra jogosult és a közös jogkezelő szervezetek közötti viszonyban:***

A jogosult (szerző, szomszédos jog jogosultja) részére fizetett jogdíj nem minősül az Áfa tv. értelmében vett ellenértéknek. A felek között nem valósul meg az Áfa tv. hatálya alá tartozó szolgáltatásnyújtás.

- ***Bizonylatolás:***

Az Áfa tv. hatálya alá tartozó ügylet hiányában a „beszedett” üres hordozó, illetve reprográfiai jogdíjról a közös jogkezelő szervezetnek, illetve a jogdíjbevételekből a közös jogkezelő szervezet által fizetett összegről a szerzőnek, illetve a szomszédos jog jogosultjának nem kell számlát kibocsátania. (E megállapítás nem befolyásolja számviteli bizonylat kiállításának lehetőségét.)

Amennyiben az összeg jogosultja (akár a közös jogkezelő szervezet, akár a szerző vagy a szomszédos jog jogosultja) mégis „számla” megnevezésű bizonylatot bocsát ki, ezen bizonylatnak nem kell megfelelnie az Áfa tv. X. fejezet szerinti, számlára vonatkozó előírásainak.

Előfordulhat, hogy az összeg jogosultja (akár a közös jogkezelő szervezet, akár a szerző vagy a szomszédos jog jogosultja), aki/amely adóalanyi minőségében jár el, az Áfa tv. hatálya alá nem tartozó jogdíjösszeget olyan számlán tünteti fel, amelyet olyan egyéb, az Áfa tv. hatálya alá tartozó ügyletekre vonatkozóan bocsátott ki, amelyeket a részére jogdíjat fizető részére teljesített (vagyis azonos felek között több, különböző adózási megítélésű esemény is megvalósul). Ebben az esetben a kibocsátott számlának az Áfa tv. hatálya alá tartozó ügylet(ek) vonatkozásában természetesen meg kell felelnie az Áfa tv. számlázási előírásainak, azonban a jogdíj összegéhez kapcsolódóan szükséges olyan jelölést alkalmazni, amely egyértelművé teszi, hogy a jogdíjfizetés alapját képező jogviszony nem minősül az Áfa tv. hatálya alá tartozó ügyletnek, a jogdíj nem minősül az Áfa tv. értelmében vett ellenértéknek.

Amennyiben a jogdíjat beszedő közös jogkezelő szervezet vagy a szerző, szomszédos jogi jogosult vagy a megbízásukból és nevükben más 2018. január 1-jét megelőzően áthárított adót tartalmazó számlát bocsátott ki olyan jogdíjról, amely ha szolgáltatás ellenértékének minősülne, akkor az ügylet teljesítési időpontja 2018. január 1-jére vagy azt követő napra esne, akkor a bizonylatolás megfelelő rendezése szükséges (figyelemmel arra, hogy a kérdéses összeg nem minősül Áfa tv. hatálya alá tartozó szolgáltatás ellenértékének):

- Ha a számla a jogdíjon kívül egyéb olyan ügyletre vonatkozó adatot is tartalmaz, amelyek az Áfa tv. előírásaival összhangban szerepelnek a számlán, abban az esetben a jogdíj vonatkozásában szükséges a számla megfelelő módosítása számlával egy tekintet alá eső okirat formájában.
- Amennyiben a számla kizárólag a kérdéses jogdíjra vonatkozóan került kibocsátásra, abban az esetben indokolt a számla érvénytelenítése. (Egyéb dokumentum, számviteli bizonylat kiállításának lehetőségét ezen intézkedés nem befolyásolja.)

- **Adóalap:**

Az üres hordozó, reprográfiai jogdíj fizetésére kötelezett adóalanynál ezen jogdíj összege költségként jelenik meg, amelynek az adóalany által teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás árának meghatározásánál való figyelembe vétele esetén az üres hordozó, reprográfiai jogdíj a teljesített ügylet adóalapjának adójogi sorsát osztja az Áfa tv. 65. §-a vagy 70. § (1) bekezdés b) pontja alapján. Nincs olyan jogszabályi előírás, amelynek alapján az adóalanynak az általa teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás árának meghatározása során figyelembe vett üres hordozó, reprográfiai jogdíj összeget a számlán kötelező lenne feltüntetni.

[NAV Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztály 2161524853 – Nemzetgazdasági Minisztérium Fogyasztási és Forgalmi Adók Főosztály 3137/2018.]