



1000062573873

ikt. szám: FPH001 /5093 - 3 /2014

Prof. Dr. Hermann Péter
MOK Fogorvosok Területi Szervezetének Elnöke

hiv. szám: VII/21-4/2014.

1068 Budapest, Szondi u.100.

ügyintéző: Repóth Adrienn dr.

telefon: +36 1 411-7110

adószám:

tárgy: Tájékoztatás

Magyar Orvosi Kamara Fogorvosok Területi Szervezete 1068 Budapest, Szondi utca 100.	
Érkezett: 2014. 04. 24. nap	Ügyintéző: dr. Hermann P.
Iktatószám: VII/21-8/2014.	
E.i.sz.: -	Melléklet: -

Tisztelt Elnök Úr!

A fogorvos vállalkozók iparüzési adófizetési kötelezettségével kapcsolatos állásfoglalás-kérésére – az abban leírtakat alapul véve - szakmai álláspontomról az alábbiakban tájékoztatom.

Levelében az iparüzési adó számítását helyezte előtérbe és kitűzendő célként fogalmazta meg egy olyan - az adóhatósággal egyeztetett - álláspont kialakítását az iparüzési adó számítás tárgyában, amely a fogorvosi tevékenységek sajátosságait is figyelembe véve segítséget nyújt az elnöksége alatt működő, fogorvosi tevékenységet végző vállalkozóknak a jogszabályi előírásoknak megfelelő adózási gyakorlat megerősítéséhez.

Fentiekre tekintettel az alábbiakról tájékoztatom:

A helyi adókra vonatkozó alapvető jogszabályi rendelkezéseket az 1990. évi C. törvény a helyi adókról (Htv.) állapítja meg. Ennek az ügy szempontjából releváns, az iparüzési adóra vonatkozó rendelkezéseit Ön is említi levelében, ezért ezek ismételt idézésétől most eltekintek és csak a feltett kérdései megválaszolására szorítkozom.

- 1. Levelében első tisztázandó kérdésként azt jelöli meg, hogy az OEP-től kapott „díj” nettó árbevételnek számít-e.**

Ezzel kapcsolatban adóhatóságunk álláspontja a következő:

A Htv. 52. § 22. pontja határozza meg a nettó árbevétel fogalmát, melynek a) alpontja az általános értékű nettó-árbevétel fogalmát, mint főszabályt tartalmazza. Eszerint a Htv. alkalmazásában - kettős könyvvitel vezetésére kötelezett vállalkozó esetén – nettó árbevétel a számvitelről szóló 2000. évi C. törvényben (Számv.tv.)

meghatározott értékesítés nettó árbevétele, csökkentve az e fogalom meghatározásában nevesített tételekkel.

Az Számv.tv. 72. § (1) bekezdése szerint az értékesítés nettó árbevételeként kell kimutatni a szerződés szerinti teljesítés időszakában az üzleti évben értékesített, vásárolt, és saját termelésű készletek, valamint a teljesített szolgáltatások árkiegészítéssel és felárral növelt, engedményekkel csökkentett - általános forgalmi adót nem tartalmazó - ellenértékét.

Az OEP-től - kötelező állami feladatként, a fogorvosi járó beteg ellátási kötelezettség vállalásért - kapott összeg az egészségügyi szolgáltatást nyújtó vállalkozó, vállalkozási tevékenységének az ellenértéke, így értelemszerűen része a nettó árbevételnek és az iparüzési adóalapnak is. Ennek oka az, hogy az OEP által fizetett pénzösszeg nem a szolgáltatás-ellenszolgáltatás körén kívül eső támogatásnak, hanem a biztosítási körbe tartozó személyek által igénybe vett egészségügyi ellátás ellenértékének minősül, melyet a biztosítottak helyett, az OEP fizet meg.

Tehát az OEP-től kapott „díj” adójogi szempontból a tevékenység ellenértékének minősül, és mint ilyen, iparüzési adóalapot képez, nettó árbevételként kell elszámolni.

2. Elszámolható-e anyagköltségként az implantátum?

Adóhatóságunk álláspontja szerint, amennyiben az implantátum a gyártótól kerül megrendelésre a piacon forgalomban lévő termékek közül (nem pedig kifejezetten az adott betegre, személyre szabottan van készíttetve), a számla a fogorvos nevére kerül kiállításra és az implantátumot az adózó fogorvos az elvállalt fogorvosi kezelés keretében saját maga illeszti be a páciens szájába, abban az esetben az implantátum beszerzési értéke, mint anyagköltség, iparüzési adóalap csökkentő tételként figyelembe vehető.

Azonban ha a fogorvos vállalkozó, fogtechnikus szolgáltatását veszi igénybe saját vállalt kötelezettsége teljesítése érdekében, abban az esetben anyagköltségként nem csökkenthető az IPA alapja a beépített anyagok árával. Ennek magyarázata, hogy a fogorvos vállalkozó a fogtechnikus komplex szolgáltatását veszi igénybe. Az igénybe vett szolgáltatásnak pedig része a szolgáltatásnyújtás során felhasznált, esetleg a számlában külön tételben szereplő anyagok értéke is. A szolgáltatást nyújtó (fogtechnikus) által felhasznált anyagot a megrendelőnél (fogorvosnál) nem lehet anyagbeszerzésnek tekinteni, és mint ilyet a beszerzéskor anyag- felhasználásként elszámolni. Ez következik a Számv.tv. 47. §-ának illetve az 51. §-ának előírásaiból, amely szerint a szolgáltatás bekerülési értékének része minden olyan tétel, amely a szolgáltatás igénybevétele során felmerült, a szolgáltatáshoz egyedileg hozzákapcsolható.

3. Közvetített szolgáltatásként történő adóalap csökkentés:

A Htv.50. § 40. pontja kógens jogszabályi előírásokat fogalmaz meg az egyes szolgáltatások közvetített szolgáltatásként való elfogadhatóságával szemben. Mind a szerződés tartalmára nézve a tekintetben, hogy benne legyen a közvetítés lehetősége, mind a szolgáltatás változatlan formában való továbbadásának megvalósulása, mind a számlázás szigorú követelményei tekintetében, amely megköveteli, hogy a számlán a közvetítés ténye fel legyen tüntetve illetve hogy a számlán szereplő tételek a megrendeléssel (pácienssel kötött szerződésben foglaltakkal) megfeleltethetők legyenek.

Ezeknek a feltételeknek egyszerre és együttesen kell teljesülniük.

A fogtechnikusok által nyújtott szolgáltatásról elmondható, hogy arra főként az jellemző, hogy nem változatlan formában kerül a beteg részére „továbbításra” hiszen ahhoz szükséges a beteget ellátó fogorvos, az asszisztens tevékeny közreműködése is. Főként ez az az ismérv, ami szintén azt támasztja alá, hogy a fogtechnikusi tevékenység, mint igénybe vett szolgáltatás épül be a fogorvos által vállalt komplex fogászati ellátásba és ennek értékével nem csökkenthető az IPA alapja.

4. Eladott áruk beszerzési értékeként történő adóalap csökkentés lehetősége:

A Htv. 52.§ 38. pontja szerint „anyag, áru: a számviteli törvény szerint vásárolt készletekből az anyagok, áruk.

A Számv.tv. 3. § (6) bekezdés 5. pontja szerint *vásárolt készletek*: az anyagok [alap-, segéd-, üzem- és fűtőanyag, alkatrészek, a 28. § (3) bekezdésének a) pontja szerinti eszközök], az áruk (kereskedelmi készletek, betétdíjas göngyölegek, a közvetített szolgáltatások), a készletre adott előlegek.

A fogorvos a páciens részére fogászati kezelést értékesít, amelynek értéke a fenti jogszabályhely alapján árunak nem minősíthető s mivel nincs eladott „áruja” így annak beszerzési értékéről sem beszélhetünk.

5. Az alvállalkozói teljesítések minősítési problémája:

A polgári törvénykönyvről szóló 1959.évi IV. törvény (Ptk.) 389.§ értelmében a *vállalkozási szerződés alapján* a vállalkozó valamely dolog tervezésére, elkészítésére, feldolgozására, átalakítására, üzembe helyezésére, megjavítására vagy munkával elérhető más eredmény létrehozására, a megrendelő pedig a szolgáltatás átvételére és díj fizetésére köteles.

A Ptk. 474.§ (1) bekezdése szerint a *megbízási szerződés alapján* a megbízott köteles a rábízott ügyet ellátni.

A megbízási jogviszonynál a szolgáltatás: a szerződésben meghatározott *tevékenység kifejtése*; a vállalkozási jogviszonynál pedig a szolgáltatás: a tevékenységgel elérhető és a szerződésben meghatározott *eredmény létrehozása*.

Az orvosi tevékenység tipikusan megbízási – és nem vállalkozási – jellegű tevékenység. Hisz az orvos általában legjobb tudása szerint jár el, díjazásra ezért (a megfelelő gondos eljárásért) jogosult.

Megjegyezni kívánjuk, hogy az esetek döntő többségében a paciens és az orvos között még az írásbeli szerződés kritériumainak sem megfelelő dokumentumok (ajánlat, árajánlat, kezelési terv) jönnek létre, aminek következtében az alvállalkozói teljesítések értékével történő iparüzési adóalap csökkentés lehetősége elveszik.(Erre

utal például a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a
18.K.29.082/2013/8.sz.ítéletében)

Tájékoztatom, hogy más adóhatóság előtt jelen szakmai iránymutatásra hivatkozni
nem lehet.

Budapest, 2014 április „11.”

Tisztelettel,

Sáradi Kálmánné dr.
főjegyző megbízásából



Kemecsei Zoltán János
főosztályvezető