

NAV Áfa ellenőrzései: az NGM is kiakadt a NAV túlkapásain. (2015.11.10)

A NAV az elmúlt években mindent elkövetett, hogy „láthatatlanná tegye” az Európai Unió Bírósága 2012-es ítéleteit. Elérte, hogy visszakerüljön az Adózás rendjéről szóló törvény alapelvi rendelkezései közé a 2013-tól hatályon kívül helyezett 130.§ [Ez évtől 1.§ (3a) bekezdés]. Elérte, hogy a Kúria kimondja: nem kell vizsgálni a számlabefogadó tudattartalmát, ha nem valósult meg a gazdasági esemény. A NAV valójában a tényleges áfa-csaló helyett a vétlen számlabefogadónál korlátozta az áfa levonási jogot. Ebbe a gyakorlatba „rondított bele” a NAV honlapján november 2-án közzétett 3010/2015 NAV útmutató. Címe: *„az áthárított forgalmi adódóra vonatkozó levonási jog érvényesítéséről és annak adóhatósági ellenőrzése során figyelembe vett szempontokról”*, mely a Nemzetgazdasági Minisztériummal egyeztetve lett. Miután ez az útmutató a NAV-ra kötelező, a folyamatban lévő ügyekben az adóhatóság már nem képviselhet ezzel ellentétes álláspontot.

A legnagyobb változás, hogy az útmutató feladja a Számviteli törvényre (Sztv) és a régi áfa törvényre való hivatkozást (alakilag, tartalmilag hitelesnek kell lennie a számlának, kellő körültekintés elvárása). Az Áfa törvény az Áfa irányelvnek megfelelően önmagában zártan határozza meg az áfa elvonás gyakorlásának szabályait. Többlet követelmény – például a számviteli törvényre hivatkozással – nem írható elő.

Az útmutató 16 oldalon keresztül ismerteti a levonási joggal kapcsolatos adóhatósági álláspontot. Ebben – hiába keressük – még csak utalás sincs a Számviteli törvényre, pedig a NAV határozatok ezt jogalapként rendre megjelölik. A Sztv. helyett az útmutató az Áfa törvény 168/A.§ (2) bekezdésben foglalt *„üzleti ellenőrzési eljárás”*-ra hivatkozik. Ezzel megerősítést nyert: **„Az áfa törvény önmagában zártan határozza meg az áfa levonási jog gyakorlását”**.

Az áfa ügyben hozott NAV határozatok egyik legsúlyosabb hiányossága, hogy az egyes tényállás elemeknél nem kerül megjelölésre, hogy azt az adózó **javára, terhére** vagy **semleges** információként kell kezelni. Az egyes tényállás elemekhez nem rendel bizonyító erőt. Így a határozatból nem állapíthatóak meg az Art. 97.§ (3) bekezdése által még lehetővé tett mérlegelés alapját képező tények, körülmények.

Néhány év elteltével az adóhatóság megpróbálta visszacsempészni a korábbi **„téves nemzeti gyakorlat”**-ot. Úgy próbál eljárni a láncügyletek szereplőivel szemben, mint korábban az alvállalkozói láncolatoknál. Láncügyletnek azok, az ügyletek minősülnek, ahol egy-egy termék egymást követően egynél több értékesítés tárgya úgy, hogy a termék elszállítása közvetlenül az első értékesítőtől a végső beszerzőhöz történhet. Ha az adóhatóság látókörébe kerül egy olyan, a láncolatban szereplő valamely

kereskedő, mely felszámolás alá került, tulajdonost váltott, akkor a láncban hátrább szereplő, jogszerűen eljáró szereplőt vonja ellenőrzés alá, korlátozza az áfa levonási jogot. Az adóhatóság a lehetetlen teljesítést próbálja bizonyítani. Méltán bízhat abban, hogy a vizsgált időszakot követően felszámolás, kényszertörlesztés alá került, tulajdonost váltott cég nem tudja alátámasztani az ügylet teljesítését. A láncügyletekben az adóhatóság kapcsolódó vizsgálatok és egyéb körülmények alapján megállapítja, hogy azt bizonyosan nem a számla kibocsátója teljesítette. Álláspontja szerint nem teljesítheti például a számla kibocsátója a termékértékesítést, ha a termékkel saját maga nem rendelkezett, az nem volt a tulajdonában, de akkor sem, ha nem rendelkezik a termékértékesítéshez szükséges személyi vagy tárgyi feltételekkel. Az adóhatóság eddigi álláspontja szerint ilyen esetben nincs jelentősége a számlát befogadó adózó jóhiszeműségének, hiszen egy, a valóságban meg nem valósult vagy meg nem valósulhatott ügyről, ügyletről kiállított számla értelemszerűen valótlan. Ezzel próbálja átlépni azt az elvárást, mely szerint az adóhatóságnak bizonyítania kellene, hogy a számla befogadója az adócsalásról tudott vagy arról tudnia kellett.

Az NGM most lépett. Eddig az adóhatóság valójában mindenkit áfa csalónak tekintett. Jelszava: *"áfát vissza nem adunk"*. Ennek már politikai felhangja is lett. A jogalkotó a törvénymódosítások mellett a most kiadott 3010/2015. útmutatóval is keretek közé kívánja szorítani az adóhatóság eddigi parttalan mérlegeléseit. Ennek 65. pontja kifejti: ***„Az adóalanyok alapvető joga, hogy amennyiben az ügylet teljesült, és az ügyletet tanúsító számla megfelel az Áfa tv. előírásainak, az általuk fizetendő áfából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, tehát az adólevonási jog főszabály szerint nem korlátozható.”***

A NAV az ellenőrzési eljárásaiban már azt sem próbálja felderíteni, hogy az értékesítési láncban adókijátszás egyáltalán történt-e, márpedig ez az egyik szükséges feltétele az áfa levonási jog korlátozásának (Útmutató 77.pont).

Az útmutató 71. pontja leszögezi, hogy ***„Minden esetben döntő körülmény lehet azonban, hogy az ügylet időpontjában az adóalany tudatában lehetett-e az adókijátszás kockázatának.”***

A fenti megállapítás cáfolja azt az adóhatósági vélelmet, hogy nem kell vizsgálnia az adózó tudattartalmát, másrészt az adókijátszás kockázatát ***„az ügylet időpontjában”*** kell vizsgálni. A NAV viszont számos az ügylet időpontját követő esemény kapcsán keltette azt a hamis, valótlan látszatot, hogy az az adózó terhére esik. Az Európai Unió Bírósága 2012-es ítéletei szerint az adóhatóságnak két feltétel teljesülését is bizonyítaniuk kell az adólevonási jog megtagadásához: azt, hogy a számlázási láncolatban adócsalás történt és hogy arról a számlabefogadó tudott vagy kellő körültekintés mellett tudhatott volna. Ebben a NAV minden próbálkozása ellenére nincs változás.

A 3010/2015. útmutató pozitív értékelése mellett még mindig maradt benne egy jogsértő hivatkozás a 46. pontban: „**A számla hitelességét az adóhatóság az Art. 95. § (1) bekezdésében foglaltak alapján az ellenőrzés során más adatokkal, tényekkel, körülményekkel összevetve, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (Ket.) 50. § (6) bekezdése értelmében a bizonyítékokat egyenként és összességükben értékelve állapítja meg.**”

Ez óriási tévedés. Az adóigazgatási eljárásokban az adóhatóságot megilleti a szabad bizonyítás, de nem illeti meg a Ket. 50.§ (6) bekezdése szerinti szabad mérlegelés, mert ezt az Art. 97.§ (6) bekezdése felülírja. Ennek azért van jelentősége, mert az adóhatósági ellenőrzések csak odáig mennek el, hogy „**a revízió az ellenőrzés során az alábbi ellentmondásokat tárta fel**”. Nem elég ellentmondásokat feltárni, kétséget kizáró (objektív) bizonyítékokkal kell szolgálnia az ellenőrzésnek. Az ellentmondások alatt azt érti a NAV, hogy a számla kibocsátó és a számla befogadó nyilatkozata eltér egymástól. Ezért ajánlom mindenkinek, hogy tagadja meg a nyilatkozattételt az ellenőrzési szakaszban. Erre joga van. Így elkerülheti, hogy a NAV „ellentmondásokat” tárjon fel a nyilatkozatok alapján. Azt, amit az adózó el kíván mondani, azt ráér nyilatkozni az ellenőrzési jegyzőkönyvre tett észrevételében.

Egy számla tartalmi hiteltelenségének vizsgálata magas fokú mérlegelésen alapul. A NAV ezért ragaszkodik a Ket. 50.§ (6) bekezdése alapján a meggyőződésen alapuló tényállás megállapításhoz. Az adóellenőröknek a bizonyítékok mérlegelése során azt kell vizsgálniuk, hogy a rendelkezésükre álló adatok megfelelnek-e a kétséget kizáró bizonyítási követelményeknek. Ha a rendelkezésre álló bizonyítékok pusztán valószínűsítik a tényállást, akkor tovább kell folytatniuk a tényállás tisztázását. Önmagában az ellentmondások feltárása nem elégséges. Amennyiben a tényállás további feltárása már nem lehetséges, akkor a nem bizonyított tény, körülmény, adózó terhére nem értékelhető.

Angyal József okleveles adószakértő , (06-209-429-386) , www.angyalado.hu