

Elérhetetlen adóalany

elvezetés
kiutalás eltti ellenőrzés

7006/2008. (AEÉ 12.) APEH irányelv

a kiutalás eltti áfa ellenrzések elvégzésének el segítésére

Bevezetés

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 86. § (1) bekezdése szerint az adóhatóság az adóbevétel megrövidítésének, a költségvetési támogatás, adóvisszaigénylés jogosulatlan igénybevételének megakadályozása érdekében rendszeresen ellenrzi az adókötelezettség teljesítését, feltárja az adókötelezettség megsértését.

Az adó- és támogatásigénylések körében jelentkező visszaélések megelőzése, a jogosulatlan igénylés összegének növekedése szükségessé teszi, hogy az adóhatóság már a kiutalás eltti ellenrzzesse az adó- és támogatásigénylések jogszerűségét.

Az adóhatóság ellenrzési tevékenységének egyik kiemelt területe az általános forgalmi adó tekintetében a visszaigénylések kiutalás eltti ellenrzése, melynek legfontosabb irányait, témaköreit az Art. 90. § (1) bekezdés alapján évente kiadásra kerül ellenrzési irányelv határozza meg.

Az Art. 37. § (4) bekezdése elírja, hogy az adóhatóságnak az adózók által igényelt költségvetési támogatást, adót az igény (bevallás) beérkezésének napjától, de legkorábban az esedékességtől számított 30 napon belül, a visszaigényelt általános forgalmi adót, amennyiben a visszaigényelhet adóösszege az 500 ezer Ft-ot meghaladja, 45 napon belül ki kell utalnia. A kiutalás eltti ellenrzzést, az Art. 92. § (6) bekezdése szerint a kiutalásra nyitva álló határidőn belül kell lefolytatni.

Amennyiben az adóhatóság a kiutalást késedelmesen teljesíti, akkor az Art. 37. § (6) bekezdése alapján a késedelem minden napjára a késedelmi pótlékkal azonos mértékű kamatot fizet. A kamatfizetés alól az adóhatóság csak abban az esetben mentesül, ha az igénylés, az igényelt összeg 50%-át meghaladóan jogosulatlan, vagy a kiutalást az adózó mulasztása akadályozza.

A jogszabályi elírások tehát a kiutalások határidőben történő teljesítése mellett, az igényelt összegek jogosságának szakszerű ellenrzzését is megkövetelik az eljáró adóhatóságtól.

Az irányelvben foglaltak alkalmazása során figyelembe kell venni az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa törvény) elírásait.

Annak érdekében, hogy a kiutalás eltti áfa-ellenrzzések elérjék a kívánt preventív hatást, ugyanakkor indokolatlanul ne akadályozzák a vállalkozások folyamatos gazdasági tevékenységét, az egységes eljárás érdekében - figyelemmel a bekövetkezett jogszabályi változásra - az alábbi iránymutatást adom a követendő eljárási szabályokról, valamint az ezekkel összefüggő egyes elvi és gyakorlati kérdésekről.

I. Az ellenrzésre történő kiválasztás szempontjai

Az adózók által benyújtott adó-visszaigénylést tartalmazó XX65, 310, 320-as típusú áfa-bevallások ellen részre történő kiválasztása a Kiutalás eltti kiválasztó rendszer segítségével történik, amely a számítógépes bevallás feldolgozó rendszer keretében, annak részeként működik.

A kiválasztó rendszerben az Art. 90. § elírásainak figyelembe vételével meghatározott szempontrendszer alkalmazásával kerülnek elzetesen kiválasztásra a számszakilag helyes adó-visszaigénylést tartalmazó bevallásokból, a beállított paramétereknek megfelelő bevallások.

Az ellen részre kijelölt bevallásoknál a revízió az esetek többségében az Art. 87. § (1) bekezdés c) pontja szerinti egyes adókötelezettségek teljesítésének vizsgálatával indul. Ennek keretében a bizonylati rend, könyvvezetés és nyilvántartás, a visszaigénylés alapjául szolgáló számla, számlával egy tekintet alá eső okirat, felvásárlási okirat (továbbiakban: számla) adattartalmának vizsgálatára kerül sor. Ez a vizsgálat kizárólag a számla formai és tartalmi kellékeinek az ellen részére terjedhet ki, az abban feltüntetett gazdasági esemény érdemi vizsgálatára ezen ellen részési típus keretében nincs lehetőség. A tapasztalatokat jegyző könyvbe kell foglalni és indokolt esetben elrendelésre kerül az Art. 87. § (1) bekezdése a) pontja, illetve a 106. § szerinti - vizsgálatot lezáró szakot keletkeztető - bevallások utólagos vizsgálatára irányuló adóellen rész.

A bizonylatellen rész eredményeképpen az első fokú adóhatóság lényegében arról dönt, hogy az adott ügyben indokolt-e kiutalás eltti elrendelni az adóellen rész, vagy dönt az igényelt összeg kiutalásáról és a kiutalt adó jogszabályi ségét az elévülési időn belül a kiutalás után elvégzett ellen rész során vizsgálja felül.

A kiutalás eltti ellen rész indokoltságát vagy indokolatlanságát megalapozó körülmények teljes körben nem sorolhatók fel, de általánosságban nevesíthetők olyan tények, adatok, melyek - egyéb körülmények hiányában - önmagukban is megalapozhatják a döntést.

Indokolt a kiutalás eltti ellen rész elrendelése az alábbi esetekben:

- a) minimális alaptételével rendelkező, induló vállalkozás nagy összegű visszaigénylése,
- b) a számlakibocsátóként feltüntetett cég, vállalkozó nem szerepel az adózók nyilvántartásában,
- c) kapcsolt vállalkozások közötti nagy összegű számlázás,
- d) tevékenységi körhöz közvetlenül nem kapcsolódó termékbeszerzés, illetve szolgáltatás igénybevétele,
- e) a visszaigénylés alapjául szolgáló bizonylatok hiányosak, hibásak, nem állnak teljes körben rendelkezésre,
- f) adólevonásra nem vagy csak részben jogosító termékbeszerzés, illetve szolgáltatás igénybevétele,
- g) a készpénzzel kiegyenlített ellenérték túllépi az Art. 17. § (9) bekezdésében meghatározott összeghatárt,
- h) az adólevonási jog keletkezésének időpontja több mint 15 nappal megelőzi az adóalanyként történő bejelentkezés időpontját,
- i) nem teljesülnek az Áfa törvény 186. §-ban foglalt visszaigénylési feltételek,
- j) kétséges a kiszámlázott gazdasági esemény tényleges teljesítése, illetve a gazdasági esemény teljes kiszámlázása, különösen a mindenkori ellen részési irányelvben kiemelten kockázatosnak minősülő folyamatok és magatartásformák tekintetében,
- k) az adózónál több esetben is előforduló jogosulatlan igénylés.

Nem célszerű kiutalás eltti ellen rész elrendelni, ha a kiutalást követően elvégzett adóellen rész eredményessége és az adó beszéde nem veszélyeztetett:

- a) jelentős költségvetési kapcsolatokkal rendelkező cégek visszaigénylései, ha azok a vállalkozás volumenéhez képest nem aránytalanul magas összegűek,

- b) kisebb alapt kével, de jelent s végrehajtható vagyonnal rendelkező vállalkozások tevékenységi körébe tartozó beszerzéseit terhel adó-visszaigénylése,
- c) beruházást bonyolító, folyamatos visszaigényl pozícióban lévő vállalkozás első megállapítás nélkül zárult ellen rztét követ további visszaigénylései,
- d) a vállalkozás tevékenységi körébe tartozó tevékenységhez köthet ismert szállítótól (pl. márkakereskedő) beszerzett tárgyi eszközt terhel adó-visszaigénylése.

II. Az ellen rzések helye és határideje

Az Art. 94. § (1) bekezdése szerint az ellen rztét a helyszínen vagy az adóhatóság hivatali helyiségében kell lefolytatni.

Az ellen rzés módjai közül az adott vizsgálat körülményei alapján célszerű dönteni. A helyszíni ellen rztét indokolja, hogy a helyszínen állnak rendelkezésre teljes körűen a szükséges bizonylatok, könyvek, valamint a helyszínen az adózó tevékenysége is megalapozottabban megítélhető és ennek során az adott visszaigénylést illetően is felmerülhet olyan körülmény (pl. a feltételek hiánya), amely a jogosulatlanság megállapítását megalapozza. Különösen nagyobb vállalkozások esetén az iratok beszállítása technikai problémát is jelenthet, amelynek felmerülése esetében indokolt lehet a helyszíni iratellen rzés.

Nem célszerű helyszíni ellen rztét tartani, ha az adózó tevékenységének jellege miatt szinte utolérhetetlen (pl. gyártó kereskedő), illetve ha a vállalkozásnak nincs külön telephelye, és a lakásban végzett helyszíni ellen rzés a magánszemélyek életvitelét megzavarná, valamint a körülmények nem megfelelőek az iratanyag áttekintésére.

A hivatali helyiségben végzett ellen rzés alapvető feltétele, hogy a szükséges iratanyag rendelkezésre álljon, azok benyújtását adózó biztosítani tudja. Figyelembe kell venni az adózó kérését, ha az iratok mennyiségére való hivatkozással helyszíni vizsgálatot kér.

Az ellen rzés módjának megválasztásánál figyelembe kell venni a kamatmentes kiutalásra nyitva álló határidőt is.

Fentiekből következően - és a bevezetőben már utaltak szerint - a kiutalás eltti ellen rzéseket a kiutalás teljesítésére elírt 30 napon belül, illetve 500 ezer Ft-ot meghaladó igénylés esetén, 45 napon belül indokolt lefolytatni.

Az Art. 37. § (4) bekezdés alapján a kiutalásra nyitva álló határidőt a bevallás beérkezésének napjától, de legkorábban az esedékesség napjától, illetve

- hibás bevallásnál az Art. 34. § (6) bekezdés alkalmazása esetén az adózó közreműködésével történő javítás napjától,

- ha az ellen rzés befejezését az adózó érdekkörében felmerült ok akadályozza vagy késlelteti, az akadály megszűnésének napjától,

- ha a kiutalási igény jogosságának az ellen rzése az igény (bevallás) beérkezése napjától számítva 30 napon belül megkezdődik, és az ellen rzés akadályoztatása miatt az Art. 172. § (1) bekezdés l) pontja alapján mulasztási bírság kiszabására vagy elvezetésre kerül sor, az ellen rzésről felvett jegyzőkönyv átadásának napjától kell számítani.

Amennyiben az adóhatóság a kiutalást késedelmesen teljesíti, a késedelem minden napjára a késedelmi pótlékkal azonos mértékű kamatot fizet.

A kamatfizetési kötelezettség alól az adóhatóság abban az esetben mentesül, ha az igényelt összeg 50%-át meghaladóan jogosulatlannak minősül vagy a kiutalást az adózó mulasztása akadályozza. Egyéb esetekben az adóhatóság akkor sem mentesül a kamatfizetési kötelezettség alól, ha a késedelem - az adóhatóságnak fel nem róhatóan - az ellen rzés elhúzódása miatt (pl. hosszadalmas bizonyítási eljárás stb.) következik be.

Amennyiben a kiutalás eltti adóellenrzés során az érintett üzleti partnerek megkeresése, illetve kapcsolódó vizsgálat elvégzése szükséges, úgy azt az annak indokoltságát megalapozó iratok, körülmények felmerülése után célszer soron kívül kezdeményezni, illetve teljesíteni, mivel a kapcsolódó vizsgálat a kamatmentes kiutalási határid t nem hosszabbítja meg. Különösen akkor indokolt haladéktalanul megkeresni az illetékes regionális igazgatóságot és kezdeményezni a vizsgálat lefolytatását, ha a kapcsolódó vizsgálattal érintett adózó más regionális igazgatóság illetékességi körébe tartozik.

Az ellenrzés során a számlakibocsátó adóalanyoknál a számlakibocsátás jogszer ségének ellen rzése a tényállás tisztázása érdekében kapcsolódó vizsgálat keretében szükséges.

Amennyiben bebizonyosodik, hogy a jogosulatlan adó-visszaigénylés a számlabefogadónál a számlakibocsátó felel sségéb l következett be, a jogszer tlen eljárás szankciójaként a számlakibocsátó az Art. 172. § (1) bekezdés e) pontja alapján mulasztási bírsággal sújtható.

A vizsgált adózót minden esetben értesíteni kell arról, hogy ügyében kapcsolódó vizsgálat lefolytatása vált szükségessé és a visszaigénylés jogszer sége tárgyában csak a kapcsolódó vizsgálat ismeretében hozható döntés. A kapcsolódó vizsgálattal nem érintett kérdésekben az ellen rzés tovább folytatható. A kapcsolódó vizsgálat befejezésének id pontjáról az adózót értesíteni kell.

Az igazgatóságok a más igazgatósági megkeresések esetén, azokat soron kívül teljesítik és annak eredményér l haladéktalanul tájékoztatást adnak.

A kiutalás eltti adóellen rzést célszer a lehet legrövidebb id n belül befejezni. A kamatfizetési kötelezettség miatt nem engedhet meg az ellen rzés indokolatlan elhúzódása. Az ellen rzésekre fordított id figyelemmel kísérése éppen ezért elengedhetetlen.

Amennyiben az ellen rzés által jogosulatlannak min sített visszaigénylés az eljárás kés bbi szakaszában (hatósági eljárás, peres eljárás) jogszer nek bizonyul, az err l szóló joger s határozat, ítélet kézhezvételét követ en a visszaigénylés, valamint a késedelem id tartamára járó kamat kiutalása iránt haladéktalanul szükséges intézkedni.

III. Az adóhatóság bizonyítási kötelezettsége, az ún. „fiktív számlás” ügyekben követend eljárás

Az Art. 95. § (1) bekezdése szerint az adóhatóság az ellen rzést az adó és költségvetési támogatás alapjának, összegének megállapításához szükséges iratok, bizonylatok, könyvek, nyilvántartások - ideértve az elektronikus úton tárolt adatokat is - számítások és egyéb tények, adatok, körülmények megvizsgálásával folytatja le. Ugyanakkor az Art. 1. § (7) bekezdésében foglaltak alapján a szerz dést, ügyletet valódi tartalmuk szerint kell min síteni.

Az ellen rzések során kiemelt jelent séggel bír azon bizonylatok, számlák min sítése, amelyek hitelességét illet en - formai vagy tartalmi hiányosság miatt - kétség merül fel.

Az Art. 97. § (4) bekezdésében foglalt tényállás-tisztázási kötelezettségb l következ en az adóhatóságnak az adott ügyben feltárt egyedi bizonyítékok alapján, azokat összességében értékelve kell a döntést meghoznia.

Ebben a tekintetben az adó-levonási jog feltételeinek, a fiktív számla fogalmának és eseteinek, valamint az ismeretlen helyen tartózkodó számlakibocsátó esetén alkalmazandó bizonyítási kötelezettség kiemelése szükséges.

1. Az áfa-levonási jog feltételei

Az általános forgalmi adó rendszerében a törvény által el írt kötelezettségek teljesítése, valamint a biztosított jogok gyakorlása alapvető feltételként az adóalanyisághoz kapcsolódik.

Az adóalany fogalmát általános jelleggel az Áfa törvény 5. §-a határozza meg. Az adóhatóság engedélyével létrejövő, illetve az engedély visszavonásával megszűnő csoportos adóalanyiság feltételeit az Áfa törvény 8. §-a tartalmazza, a 6. § (4) bekezdésében meghatározott gazdasági tevékenységek végzése pedig ugyancsak adóalanyiságot eredményez, az egyébként nem adóalany személy, szervezet számára is.

A fenti alanyi jogosultsághoz képest a törvény további szigorító, illetve szűkítő feltételek rendszerét határozza meg.

Az adólevonási jog tárgyi feltétele a termék beszerzése, szolgáltatás igénybevétele, illetve el leg fizetése esetén az Áfa törvény 127. § szerint az ügylet teljesítését tanúsító számla, meghatározott esetekben a fizetendő adó megállapításához szükséges okirat, valamint az adó megfizetését igazoló határozat, nyilatkozat.

A számla vonatkozásában az Áfa törvény 168-172. §-ai és a 174-178. §-ai, valamint az Art. 45. §-a szigorú követelményeket írnak elő. Továbbá az Art. 44. § (1) bekezdésében foglaltak szerint a jogszabályban elő írt bizonylatot, könyvet, nyilvántartást - ideértve a gépi adathordozón rögzített adatokat is - úgy kell kiállítani, illetve vezetni, hogy az az adó alapjának, az adó összegének, a mentességnek, a kedvezménynek, a költségvetési támogatás alapjának és összegének, továbbá ennek megfizetésének, illetve igénybevételeinek megállapítására, ellenőrzésére alkalmas legyen.

Ezen elő írással összhangban a számlának meg kell felelni a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) alaki és tartalmi hitelességre, megbízhatóságra [166. § (2) bekezdés] valamint a valóság elve érvényesülésére vonatkozó követelményének. Ezen követelmény szerint [Sztv. 15. § (3) bekezdése] a könyvvitelben rögzített tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállók által is megállapíthatóknak kell lenniük.

A számlának fentiekben túl meg kell felelni az Art. és Áfa törvényekben rögzített felhatalmazás alapján kiadott, többször módosított 24/1995. (XI. 22.) PM rendelet 1. §, 1/A-1/I. §-okban foglalt elő írásainak is.

Az Áfa törvény 120. § alapján az adóalany abban a mértékben, amilyen mértékben - adóalanyi minőségében - a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatás nyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót (előzetesen felszámított adó), amelyet

- termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételehez kapcsolódóan egy másik adóalany - ideértve az EVA hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is - rá áthárított,

- termék beszerzéséhez - ideértve a termék Közösségen belüli beszerzését is - szolgáltatás igénybevételehez kapcsolódóan fizetendő adóként megállapított,

- termék importjához kapcsolódóan

 - = maga vagy közvetett vámjogi képviselője megfizetett, illetve

 - = maga vagy közvetett vámjogi képviselője fizetendő adóként megállapított,

- előzetes részeként megfizetett,

- vállalkozási tevékenységén belül végzett saját beruházása eredményeként tárgyi eszköz előállításai miatt fizetendő adóként megállapított,

- fizetendő adóként megállapított

 - = a vállalkozásában kitermelt, előállított, átalakított, megmunkált, illetve

 - = a vállalkozásához vásárolt vagy importált

termék gazdasági tevékenységéhez történő felhasználása esetén, ha a terméket ilyen állapotában másik adóalanytól történő beszerzésekor adólevonási jog nem illetné meg.

A számlában feltüntetett, áthárított adó levonhatóságát nem befolyásolhatják az olyan körülmények, amelyek a számla kibocsátójának róhatók fel, és azokra a számla befogadójának ráhatása nem volt, illetve nem is lehetett (pl. az eladó adóbevallásának elmulasztása vagy késedelmes teljesítése, telephely-engedély beszerzésének elmulasztása stb.).

A vevővel azonban az adott ügylet kapcsán elvárható azon körülmények, tények, adatok kontrollálása, amelyeket akár közvetlen az üzleti partnertől bekérve, akár más - a gazdaság valamennyi szereplője számára hozzáférhető - lehetőségek alkalmazásával megtehető. Ezen intézkedések ma már a piaci szereplők között - különösen a jelentősebb tranzakciók esetében - az ügyletek megszokott természetes eleme. A kötelezettségek teljesítésének, valamint az igénylések jogszerűségének érvényesítését segíti az APEH honlapján közzétett adatbázis felhasználása, amelynek segítségével az áfa-alanyokon és EVA-alanyokon kívül, a nem magánszemély adószámú adózók, a csoportos adóalanyokkal kapcsolatos, valamint a végrehajtás alá vont adószámú adózók és az adószám felfüggesztéssel érintett, illetve annak nyomán törölt adószámú adózók adatai megtekinthetők. Az adóhatóság ezen feladatáról az Art. 54. § (5) bekezdése rendelkezik.

Továbbá az adózók kontrollálhatják, hogy „a számlanyomtatvány sorszáma az APEH honlapján a többször módosított 24/1995. (XI. 22.) PM rendelet 1/A. § (3) bekezdése alapján közzétett, adóhatóság által kijelölt számla sorszámtartományok jegyzékében szerepel-e”. Vizsgálandó, hogy a számla megfelel-e a vonatkozó és e fejezetben is jelzett törvényi előírásoknak, továbbá a ténylegesen megtörtént gazdasági esemény került-e kiszámlázásra, figyelembe véve az eseményről készült szükséges alapbizonylatokat is (például: megrendelés, szerződés, szállítólevél, munkalap, felmérési napló, jegyzék könyv).

Amennyiben a számla befogadója ezeknek a követelményeknek eleget tett - az egyéb jogszabályi feltételeknek is megfelelően - nem vitatható el tőle az adólevonási jogosultság. Ezen adózási magatartás megállapítására akkor kerülhet sor, ha olyan körülmények merülnek fel az ügylettel, illetve a számlával kapcsolatban, amely a számlabefogadó érdekkörét nem érinti, és annak körülményeit nem tudja vizsgálni, befolyásolni és amelynek létezéséről, illetve hiányáról nem is tudhat.

Ettől élesen elkülöníthetők a fiktív számlás ügyletek.

2. A fiktív számla fogalma és esetei

Az Áfa törvény és a számviteli törvény vonatkozó előírásai, valamint a kialakult és hosszú idő óta töretlen bírói gyakorlat alapján az előzetesen felszámított általános forgalmi adó levonásba helyezésének konjunktív tartalmi feltételei közé tartozik egyebek mellett, hogy a számlát valós adóalany állítsa ki, az alakilag, illetve tartalmilag megfelelő hiteles bizonylat legyen, amelyet valós gazdasági eseményről állították ki és a másik adóalany részéről az adó áthárítása is megtörtént. A formai és tartalmi feltételek együttes megléte esetén kerülhet sor az adólevonási jog gyakorlására. A formai feltételek a felszámított adó összegét igazoló dokumentumra (számlára) vonatkoznak. Ha viszont a számla hitelességét az adóhatóság vitatja, vizsgálni kell a tartalmi feltételek meglétét is. [Legfelsőbb Bíróság Kfv.II.27.385/1997/5. (AEÉ 1999/5.); Kfv.I.28.230/1996/6. (AEÉ 1998/7.) számú ítéletei]

A Legfelsőbb Bíróság már több eseti döntésében rámutatott arra, hogy az adólevonási jog - a törvény eltérő rendelkezése hiányában - kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét alakilag és tartalmilag is hitelesen, megbízható módon igazoló dokumentum birtokában gyakorolható. Ezért nem önmagában valamely gazdasági esemény, hanem a hiteles számla szerinti gazdasági esemény adhat alapot az adólevonási jog gyakorlására. A számla akkor tekinthető hiteles

bizonylatnak, ha annak valamennyi adata helytálló. A számlán feltüntetett adatok bármelyikének valótlansága megdöntheti a számla hitelességét. Hiteles számla hiányában az általános forgalmi adó-visszaigénylésére vonatkozó kérelmet el kell utasítani. [Legfels bb Bíróság Kfv.I.35.162/2005/4. (AEÉ 2006/9.); Kfv.I.35.227/2004/8. (AEÉ 2005/14.); Kfv.II.27.284/1997. (BH1999. 537.) számú ítéletei]

Abban az esetben, ha a számla alaki, vagy tartalmi hitelességével kapcsolatban kétség merül fel és az adózó a gazdasági esemény tényleges megtörténtét igazoló más küls vagy bels bizonylattal nem rendelkezik, vagy azok hitelességéhez is kétség fér, az adóhatóság az Art. 97. § (4), (5), és (6) bekezdéseiben foglaltak szerint az t terhel tényállás tisztázási kötelezettség keretében köteles pl. az adózó szerz déses partnerei nyilatkozatainak beszerzésével, a számviteli nyilvántartások megvizsgálásával, célvizsgálattal, tanúvallomással és minden egyéb, hitelt érdeml , törvényes bizonyítási eszközzel megkísérelni a tényállás teljes kör felderítését. Ha az így lefolytatott bizonyítási eljárás eredménye a számla tartalmi hitelességét nem támasztja alá, ennek következményeit az adózó tartozik viselni. (F városi Bíróság 11.K.31.391/2005/12.; Legfels bb Bíróság Kfv.I.35.046/2006/7. számú ítéletei)

A tapasztalatok alapján összegezhet , hogy a fiktív számlák általában formailag megfelelnek a törvényi követelményeknek, azonban lényeges tartalmi hiányosságaik vannak. Fiktívnek, azaz nem valós számlának min sül az a számla, amely valótlán adatokat tartalmaz az általa dokumentált gazdasági eseményre, illetve az abban résztvev felekre vonatkozóan.

A fentiekben utalt - de általánosan is - bírósági ítéletek megállapításainak a vizsgálatok során történ felhasználása, azokra való hivatkozás kapcsán lényeges felhívni a figyelmet arra, hogy az ítéletek egyedi ügyekben, azok valamennyi körülményét figyelembe véve születnek. Ezért felhasználásuk és alkalmazásuk semmiképpen sem korlátozódhat kiragadott részletek idézésére, azok inkább iránymutatásnak tekinthet k, amely azonban megköveteli az adott ítélet teljes egészének ismeretét, valamint az adott konkrét vizsgálattal feltárt valamennyi tény, körülmény figyelembevételét.

A fiktív számlák el fordulásának esetei az alábbiak szerint csoportosíthatók:

a) A számlakibocsátó nem adóalany

Tartalmilag feltétlenül hiteltelennek min sül az a számla, amely nem adóalanytól származik.

Az Áfa törvény 5. § (1) bekezdése a saját néven folytatott gazdasági tevékenységet írja el az adóalanyiság feltételeként. Ebb l következ en eltér en alakul a számlakibocsátó min sítése természetes személy, valamint jogi személy és jogi személyiség nélküli gazdasági társaság körébe tartozó adózók esetén.

A gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény (a továbbiakban: Gt.) 2. § (1) bekezdése szerint gazdasági társaság csak e törvényben meghatározott módon és formában alapítható.

A számlakibocsátóként feltüntetett társaság adóalanyisága tehát a Gt. szabályai és a cégbírósi nyilvántartás adatai alapján bírálható el. A Gt. 15. § (1) bekezdés alapján a gazdasági társaság el társaságként m ködhet a társasági szerz és ellenjegyzésének vagy közokiratba foglalásának napjától a cégbírósi joger s bejegyzése napjáig.

Ha valamely gazdasági tevékenység gyakorlását jogszabály hatósági engedélyhez köti, e tevékenységet a gazdasági társaság csak engedély birtokában kezdheti meg, illetve végezheti.

Nem min sül adóalanynak a számlakibocsátó különösen az alábbi esetekben:

a/1. A magát gazdasági társaságként feltüntet számlakibocsátó a cégbírósi bejegyzési kérelmet nem nyújtott be, továbbá attól az id ponttól kezd d en, hogy a bejegyzési kérelmét joger sen elutasították, a cégeljárást joger s végzéssel megszüntették [Gt. 16. § (3) bekezdés]. Ezekben az esetekben ugyanis a társaság (el társaság) az err l való tudomásszerzést követ en

saját nevében nem szerezhethet jogokat és nem vállalhat kötelezettségeket, illetve köteles megkötését haladéktalanul megszüntetni. (Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.27.833/1995/6. számú ítélete)

A cégbejegyzési eljárás időtartama alatt a Gt. 16. § (1) bekezdése szerint a társaság a saját nevében kötelezettségeket vállalhat, gazdasági tevékenységet folytathat, tehát az adóalanyiság a társasági szerződés keltétől és a bejegyzést elutasító végzés jogerőre emelkedésének időpontja között fennáll. A társaság ezen időszakra kibocsátott számláján feltüntetett elzetesen felszámított adó a törvényben foglalt egyéb feltételek fennállása esetén levonható, amennyiben a gazdasági esemény teljesítése megtörtént.

a/2. A céget a cégbíróság a cégjegyzékből jogerősen törölte. A gazdasági társaság a cégjegyzékből való jogerős törlést követően nem minősül létező jogalannak, így adóalannak sem. Ezekben az esetekben - fogalmilag is - hiányzik a saját név alatt folytatott gazdasági tevékenység feltétele. [Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.144/2006. (BH2007. 206) Kfv.I.35.072/2005/5. (EBH2005. 1383); Kf.V.29.859/1999. (EBH2001. 588) számú ítéletei]

a/3. Különösen nagy figyelmet érdemelnek azon esetek, ahol az Art. 24/A. §-ában szabályozott esetekben és eljárás szerint az adózó adószámát a felfüggesztést követően az adóhatóság jogerősen határozattal törölte. A felfüggesztést elrendelő, valamint az azt megszüntető határozatot, illetve az adószám törlését elrendelő határozatot az Art. 54. § (5) bekezdés b)-c) pontjaiban foglaltak alapján az állami adóhatóság internetes honlapján is közzé teszi.

a/4. A számlakibocsátóként feltüntetett cég fiktív, mert cégbejegyzésére hamis, vagy lopott okiratok alapján került sor. Ez esetben a társasági szerződés semmis és a bencselekmény következményeképpen bejegyzett társaság számlája a kiállítás időpontjától függetlenül, fiktívnek minősül. (Legfelsőbb Bíróság Kfv.II.27.377/1996/3. számú ítélete)

A fiktív számlakibocsátás ezen esete adóhatósági eszközökkel nem tárható fel, ezért a megállapítást a büntető eljárást lefolytató szervek által átadott bizonyítékokkal (nyilatkozat, tanúvallomás, irat elvesztését igazoló rendőrségi iratok stb.) lehet alátámasztani. Ezen bizonyítékok felhasználásának nem feltétele a büntető eljárás lezárása, miután a két eljárás tárgyát különböző jogviszonyok képezik.

a/5. Természetes személy saját nevében folytatott gazdasági tevékenysége alapján adóalannak minősül, amennyiben eleget tesz a vonatkozó törvényi kötelezettségnek. Az Art. 16. § (1) és (2) bekezdés szerint adóköteles tevékenységet csak adószámmal rendelkező adózó folytathat, illetve az adóköteles tevékenységet folytatni kívánó adózó adószám megállapítása végett köteles az állami adóhatóságnál bejelentkezni. Az adóköteles tevékenységet folytató, de bejelentési kötelezettségét elmulasztó, adószámmal nem rendelkező természetes személy adókötelezettségét azonban az adóhatóság határozattal állapítja meg. A határozattal elírt adókötelezettség egy teljes körű vizsgálaton alapul és független attól, hogy a „kontár” a nem legális gazdasági tevékenységéről állít-e ki bizonylatot vagy nem. Fentiekből következően nem minősül hiteles dokumentumnak - tehát adólevonásra sem jogosít - a természetes személy által jogosulatlanul kiállított számla, amelyen valótlan adószám, tevékenységi kör és egyéni vállalkozói minőség közzétételével áthárított adót tüntetnek fel. [Legfelsőbb Bíróság Kfv.II.28.196/1995/4.; Kfv.I.35.789/2004. (EBH2005. 1258) számú ítéletei]

b) A számlában feltüntetett gazdasági esemény fiktív

A gazdasági esemény vonatkozásában az értékesítés tárgyát képező termék, szolgáltatás teljesítését igazoló tények, körülmények, bizonylatok (készlet-nyilvántartások, leltárak, szállítás, tárolás, továbbértékesítés vagy vállalkozási célú felhasználás bizonylatok stb.) alapján állapítható meg, hogy a számlában feltüntetett teljesítés a valóságban megtörtént, megvalósítható és bizonyítható-e.

A gazdasági esemény fiktív különösen akkor, ha:

b/1. A számlán szereplő felek viszonylatában egyáltalán nem jött létre gazdasági esemény (Áfa törvény 9-15. §).

Ezekben az esetekben, illetve leggyakrabban, amikor a valódi termékértékesítő, illetve a szolgáltatást nyújtó személye nem ismert, a másik adóalany részéről nyilvánvalóan nem is kerülhetett sor az adó áthárítására sem. A tartalmi helytállóság egyik követelménye, hogy a gazdasági esemény ténylegesen a számlában feltüntetett személyek között menjen végbe. [Legfelsőbb Bíróság Kfv.II.27.835/1995/5.; Kf.III.28.968/1999. (EBH2002. 707); Kfv.I.35.337/2006/4. számú ítéletei]

Az a tény, hogy a számlakibocsátók adott esetben nem tudták megnevezni alvállalkozóikat, könyvelésükben nem szerepelt az adott gazdasági esemény, valamint a számlák egy másik részén szereplő gazdasági eseményt nem az azokon feltüntetett számlakibocsátó végezte el, illetve az hogy az adólevonási jogot megalapozó számlák egy része nem akkor került kibocsátásra amikor a gazdasági esemény a valóságban megtörtént, vezetett annak a következtetésnek a levonására, hogy a bizonylatok alakilag, tartalmilag hiteltelennek minősültek és a számlákon áthárított áfa levonása jogellenes. (Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.281/2005/11. számú ítélete)

b/2. Jellemzően a fiktív ügyletek körébe sorolható, amikor az ún. értékesítési láncolat esetében a gazdasági láncolatban szereplő árualap eredete nem lelhető fel, valamint ha a szállítási, illetve tárolási, raktározási kapacitás, a valószínű kódéshez nélkülözhetetlen likvid pénzeszköz hiánya miatt megállapítható, hogy az adózó a tisztázatlan eredetű, nagy volumenű árut az általa megnevezett szállítóitól nem szerezhetette be, melyből következően az esetleges továbbértékesítés(ek) ténye sem igazolt.

Az ún. láncügyletek (illetve leggyakrabban az Európai Bíróság terminológiája szerint: körhintaszerződések) esetén az adóhatóság a tényállás teljes körű feltárása érdekében jogosult vizsgálni nemcsak a vitatott számlák kibocsátójának és befogadójának a gazdasági kapcsolatát, hanem az ezt megelőző gazdasági eseményeket is. Ennek adójogi következményeit az adóhatóság azonban csak a vizsgált adóalannal szemben jogosult levonni. A teljes körűen feltárt tényállás - különösen a személyi és tárgyi feltételek, illetve kapcsolatok, valamint az esetleges körbeszámlázások ténye - alapján lehet adott esetben megállapítani, hogy a vizsgált számlák tartalmilag nem helytállóak, mivel pl. olyan áruk értékesítéséről szólnak, amelyek meglétét az adóhatóság közvetlen bizonyítékok hiányában nem tudta feltárni, és azt az adózó sem tudta igazolni. [Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.046/2006/7.; Kfv.I.35.036/2006. (BH2007. 250); Kfv.I.35.075/2006/4.; Kfv.I.35.318/2006/11.; Kfv.I.35.238/2006/6. számú ítéletei]

b/3. A felek között létrejött szerződés semmis, színlelt szerződés, jogszabályba ütköző megállapodás. (Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.28.193/1995/6. számú ítélete)

Az adott ügyben kötött szerződés színleltségével kapcsolatban a bíróság jogerős ítéletében részletesen kifejtette - tekintettel az Art. 1. § (7) bekezdésében foglaltakra - hogy az adóhatóságnak a szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményeket a valódi tartalmuk szerint kell minősíteni. (Legfelsőbb Bíróság Kfv.I. 35.645/2001/5. számú ítélete)

b/4. A valódi gazdasági esemény nem azonos a számlában feltüntetett értékesítéssel, illetve szolgáltatással.

A tapasztalatok szerint előfordulhat, hogy a számlán szereplő gazdasági eseményhez képest a valóságban más esemény jött létre. Ekkor az Art. 1. § (7) bekezdése szerint indokolt a szerződéseket a valódi gazdasági tartalom alapján vizsgálni, és az adójogi következményeket ennek megfelelően megállapítani.

Ebben a tekintetben is szükséges felhívni a figyelmet arra, hogy a revíziós megállapítás során valamennyi tény, körülmény figyelembevételével kell eljárni. Ezért az alábbiakban jelzett

megállapítások tekintetében is, a bírósági ítéletek kapcsán korábban kifejtett, iránymutatási jelleg alkalmazható.

Tekintettel arra, hogy csak a hiteles számla szerinti gazdasági esemény adhat alapot az adólevonási jog gyakorlására, így a számlán feltüntetett valótlán ellenérték is tartalmi hiteltelenséget eredményezhet.

Az adott ügyben a Legfels bb Bíróság álláspontja szerint a számlabefogadó esetében a kell körültekintéssel való eljárás fel sem merülhet akkor, ha az ügylet az ellenérték tekintetében színlelt, a nem valós ellenértéket tartalmazó számla kibocsátásának és befogadásának els dleges célja az áfa levonása volt. Ebben a tekintetben nincs jelent sége annak sem, hogy adott esetben egy szakért az elvégzett munkák ellenértékét milyen összegben állapítaná meg, vagy az ténylegesen milyen ellenérték fejében került elvégzésre. Az adózó ugyanis nem a szakvéleményre és nem is a ténylegesen kifizetett ellenértékre alapozta az adólevonási jogát, hanem a nem valós ellenértéket tartalmazó számlákra, amelyeket az elvégzett munkafolyamatok sorrendjéhez képest is eltér id pontokban állítottak ki, ami ugyancsak megállapíthatóvá teszi az adózótól elvárható körültekint magatartás hiányát. [Legfels bb Bíróság Kfv.I.35.162/2005/4. (AEÉ 2006/9.) számú ítélete]

A tartalmilag hiteltelen számla hitelességét a számla esetleges kijavításával sem lehet orvosolni. (Legfels bb Bíróság Kfv.I.35.192/2005/8. számú ítélete)

c) A gazdasági esemény nem a számlában feltüntetett felek között jött létre

Amennyiben a megtörtént gazdasági eseményr l kiállított számlában feltüntetett - egyébként adóalanynak min sül - számlakibocsátó bizonyítottan nem állt üzleti kapcsolatban a számla címzettjével, ez esetben a számlát olyan ismeretlen személy állította ki, aki más nevében jogtalanul kötött szerz dést, tehát hiányzik az adóalanyiság egyik feltétele, a saját nevében folytatott gazdasági tevékenység. (Legfels bb Bíróság Kfv.I.27.833/1995/6.; Kfv.I.35.189/2006/4.; Kfv.I.35.362/ 2006/11. számú ítéletei)

Ezekben az esetekben az adóhatóság a tényállás tisztázási kötelezettségének maradéktalanul eleget tesz azzal, ha annak eredményeként megállapítható, hogy a vizsgált számla nem hiteles. Fiktív számla alapján akkor sem gyakorolható levonási jog, ha utóbb ismertté válik, hogy a számlán feltüntetett gazdasági esemény ténylegesen kik között ment végbe. [Legfels bb Bíróság Kfv.III.28.215/1999. (EBH2001. 498) számú ítélete]

A tényállás tisztázása során ugyanakkor nem elegend a számlakibocsátóként feltüntetett adózó nyilatkozatának beszerzése. Az érintett vállalkozás nyilatkozata - mely szerint a vitatott számlát nem bocsátotta ki, a vev vel üzleti kapcsolatban nem állt - ugyanis magánokiratnak min sül, amellyel szemben ellenkez bizonyításnak van helye. Az adóhatóságnak fel kell hívnia a levonási jogot érvényesíteni kívánó adózót a gazdasági eseményre vonatkozó bizonyítékainak el terjesztésére. A számlakibocsátóként feltüntetett vállalkozás nyilatkozattételre történ felhívása mellett kapcsolódó vizsgálat elrendelése válik szükségessé az illetékes regionális igazgatóság útján. A vizsgálat során feltárt tények, adatok, továbbá az egyéb bizonyítási cselekményb l származó információk együttes értékelése alapján kerülhet sor a tényállás, valamint a jogkövetkezmények megállapítására.

A tényállás tisztázása során a fentiekén túl figyelembe kell venni azt is, hogy amennyiben a hiteles számlák nem állnak rendelkezésre, illet leg a gazdasági esemény mögött nincsen megfelel dokumentum, ezek hiányát tanúvallomásokkal pótolni nem lehet. [Legfels bb Bíróság Kfv.I.35.046/2005. (BH2006. 97); Kfv.I.35.264/2005. (EBH2006. 1453) számú ítéletei]

Az adófizetési kötelezettség az áthárított adót tartalmazó számlán a termék értékesít jeként, szolgáltatás nyújtójaként szerepl személyt, szervezetet terheli, kivéve ha az Áfa törvény 55. § (2) és 147. § (2) bekezdése alapján kétséget kizáróan bizonyítja, (alapbizonylatokkal,

nyilvántartásokkal, könyvelési anyaggal stb.), hogy a számlakibocsátás ellenére teljesítés nem történt, vagy ha történt ugyan, de azt más teljesítette, illetve a számlán jogosulatlanul más tüntette fel az adatokat.

Ezen számlákban szereplő áfaösszeg levonható adóként kezelése, a számla befogadónál jogosulatlanul minősül.

A hiteltelenséget okozó tartalmi indokok miatt, a hitelességet a számla javításával nem lehet helyreállítani, így a fiktív számlás ügyekben az érintett bizonylatok tekintetében sem a javítás, sem a helyesbítés nem lehetséges, ilyen számlára adólevonási jog nem alapítható.

Nem tekinthető fiktívnek a számla abban az esetben, ha a vizsgálat megállapítása szerint a gazdasági esemény megtörtént, de a számlában feltüntetettel ellentétben csak részben valósult meg (pl. mennyiségi eltérés). A hibás adattartalmú számla attól függően, hogy a korrekció érinti-e az adó alapját, helyesbítéssel vagy kijavítással orvosolható. Ilyen esetben nem lehet automatikusan az adólevonás jogosulatlanságát megállapítani, hanem fel kell hívni az adózót a számla hibájának a korrigálására.

3. Az adóhatóság bizonyítási kötelezettsége ismeretlen helyen tartózkodó számlakibocsátó esetén

Tartalmilag határozott párhuzam vonható a fejezet 2. pontjában tárgyalt fiktív számla fogalmának és eseteinek bemutatása, valamint az ismeretlen helyen tartózkodó számlakibocsátó esetében, hiszen e tekintetben is megalapozottan vetődik fel a számla tartalmi hitelességének kérdése. Ennek bizonyítása érdekében azonban az Art. 97. § (4) bekezdése rendelkezése szerint, az adóhatóságot terhelő tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettség alapos és körültekintő teljesítése szükséges, mert a vevő nélkül megrendelés nem állapítható meg fiktív számlázás miatti jogkövetkezmény kizárólag azért, mert a számlakibocsátó nem lehet fel. Ezek a helyzetek nem azonosak „a számla kibocsátó nem adóalany” esetével, mert itt a számlakibocsátó cégjogi és adójogi értelemben létező adóalany, azonban a bejelentett székhelyén, telephelyén nem lehet fel, a képviselőjére jogosult személy ismeretlen helyen tartózkodik. Az ilyen „mögöttség” ugyan nem felel meg a vonatkozó jogszabályi előírásoknak, valamint felveti annak kérdéseit, hogy ilyen körülmények között hogyan történik valós gazdasági tevékenység folytatása és az ehhez nélkülözhetetlen kapcsolattartás az üzleti partnerekkel, azonban csupán az elérhetetlenség nem elegendő az ügylet fiktív voltának megállapításához.

Ezekben az esetekben az ellenőrzés során az adóhatóságnak különösen azt kell vizsgálnia, hogy a számlán szereplő terméket, a levonást eszközölő adózó részére ténylegesen értékesítették-e, illetve hogy az értékesítést a számlán feltüntetett - adójogi szempontból létező - számlakibocsátó vagy annak nevében más személy végezte. Az a körülmény, hogy a számlakibocsátó tartózkodási helye ismeretlen és a bejelentett telephelyén tényleges vállalkozási tevékenységet nem folytat, önmagában nem alkalmas annak bizonyítására, hogy a számla adattartalma nem hiteles. (Legfelsőbb Bíróság Kfv.III.27.231/1996. számú ítélete)

Mind a hivatkozott törvényi szabályokból, mind a Legfelsőbb Bíróság iránymutató döntéseiből következik, hogy a revízióknak további bizonyítást indokolt lefolytatni annak megállapítása érdekében, hogy a számlán feltüntetett gazdasági esemény egyáltalán nem jött létre, illetve nem a számlán szereplő felek között jött létre, azaz a bizonylatok tartalmi vizsgálatát is el kell végeznie.

Ennek során:

a) A gazdasági esemény valóságtartalma az adólevonást érvényesíteni kívánó adózó könyvelésének, nyilvántartásának, pénzforgalmának ellenőrzése útján is feltárható. Vizsgálható a beszerzett termék további sorsa, valamint az ügylet során közreműködők (ügynök, fuvarozó,

illetve beszállító cég stb.) is nyilatkoztathatók, illetve vizsgálhatók. A feltárt tények és körülmények együttesen vezethetnek arra a megállapításra, hogy az áfalevonási jog a törvényes feltételek hiányában nem gyakorolható. (Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.469/2001/4. számú ítélete)

b) A számlakibocsátó vizsgálatát illetően az adóhatóságnak szükséges mindent megtennie annak érdekében, hogy a számlakibocsátót felkutassa. A cégbejegyzési adatokat is figyelembe véve minden ismert címet, a tevékenység folytatásának lehetséges helyszínét (székhely, telephely/ek) indokolt felkeresni, a társaság tagjait, tisztségviselőit tanúként meg lehet hallgatni. A bejelentett címek megkeresésén túl alkalmazni kell a belföldi jogsegély (lakcímnnyilvántartó, önkormányzat jegyzéje stb.) lehetőségeit is.

Amennyiben az adózó, képviselője, alkalmazottja szabályszerű idézésre az adóhatóság el nem jelenik meg és magát nem menti ki, az Art. 102. § (1) bekezdése alapján egyszeri szabályszerű idézés után, míg más személyek vonatkozásában, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXLI. törvény (a továbbiakban: Ket.) 48. § (3) bekezdése értelmében ismételt szabályszerű idézés után a rendőrség útján elvezetethető.

Az adóhatóságnak tehát a tényállás teljes körű feltárásához indokolt minden lehetséges bizonyítási eszközt igénybe venni, döntését pedig az ügyben feltárt bizonyítékok együttes mérlegelése alapján hozhatja meg.

Amennyiben az ellenrész a számlakibocsátó elérhetőségét nem tudja felderíteni, a vonatkozó törvényi feltételek fennállása esetén, az Art. 24/A. §-a alapján alkalmazni kell az adószám-felfüggesztés jogintézményét.

IV. A számlahelyesbítés, valamint a számla javítás esetén alkalmazandó eljárás

Az ellenrész során az ún. fiktív számlától megfelelő kritériumok alapján jól elhatárolható, az utóbbi bekövetkező változás miatt szükségessé váló számlamódosítás, illetve a hibás vagy hiányos adattartalmú számla. Ezen esetekben a bizonylatok szabályszerű módosítása vagy a formai hiányosságok pótlása és a javítás elvégzése után vizsgálható, hogy fennáll-e azok tartalmi hitelessége.

A fiktív számlás ügyletek kapcsán jelzettek alapján azok bizonylatai esetében, éppen a tartalmi hitelességének problémái miatt, fel sem merülhet a helyesbítés, illetve a javítás lehetősége.

A törvény elírása alapján a számla módosítása (helyesbítése, javítása), érvénytelenítése (sztornózása) 2008. január 1-jét követően a 170. §-ban meghatározott feltételeknek megfelelő okirattal történhet, amely a 168. § (2) bekezdése értelmében számlával egy tekintet alá eső okiratnak minősül. Az érvénytelenítésre elfogadható a sztornózás, az összegszerűséget érintő módosításra a helyesbítés számla, valamint a számítógéppel elállított számla javítására a sztornózás és új, helyes adattartalmú számla kibocsátása is.

Abban az esetben, amikor a bizonylat módosítására az Áfa törvény 77. §-ában felsorolt okok miatt van szükség, és a változás az adó alapját, valamint a korábban fizetendő adóként megállapított és bevallott adót is csökkenti, ezen csökkentett tétel érvényesítése során az alábbiak szerint kell eljárni.

Az adó fizetésére kötelezett (azaz a termékértékesítő, szolgáltatásnyújtó) adóalany legkorábban abban az adó-megállapítási időszakban veheti figyelembe a módosítást, amikor az erre vonatkozó okirat a levonásra jogosult rendelkezésére áll, illetve ha jogszabályi rendelkezés alapján nem került sor számla kiállítására, a kötelezett az ellenértéket a jogosultnak visszatéríti, az eltevétezt visszafizeti. [Áfa törvény 78. § (3)]

Amennyiben a változás (módosítás) másik fél által kibocsátott okiraton alapul, a levonásra jogosult ezt az eltevétezen felszámított adó összegének csökkentése során abban az időszakban

veheti figyelembe, amikor a módosító okirat a rendelkezésére áll, de nem később, mint annak kibocsátását követő hónap 15. napja. [Áfa törvény 132. § (3)]

Amennyiben a módosításra, ideértve az érvénytelenítés esetét is, nem az Áfa törvény 77. §-ban foglaltak miatt került sor, akkor az adófizetésre kötelezett a különbözet összegét, az eredeti teljesítési időpontban veszi figyelembe, önellenőrzéssel.

A levonásra jogosult a változást abban az időszakban veheti figyelembe, amikor a módosító okirat a rendelkezésére áll.

A gazdasági esemény tényleges teljesítésének időpontja és a számlában feltüntetett időpont eltérése esetén a tényleges teljesítés időpontja az irányadó. A teljesítési időpont téves megjelölése nem teszi a számlát fiktívvé.

Amennyiben a számlán feltüntetett és a tényleges teljesítési időpont eltér adó-megállapítási időszakba esik, ebben az esetben az adólevonás „időeltérését” lehet megállapítani, amely azonban nem azonos az anyagi jogszabályok alapján megvalósuló jogosulatlan igényléssel. Amennyiben a számlán szereplő téves teljesítési időpont a valós teljesítési időponttal azonos adó-megállapítási időszakba tartozik a levonás időeltérése sem állapítható meg. Ilyen esetben az adólevonási jog - az egyéb feltételek fennállása esetén - a tényleges adó-megállapítási időszakban gyakorolható.

Tételes jogszabályi szabályozottság hiányában, a gyakorlati tapasztalatok és az életszerűség követelménye alapján fogalmazható meg, hogy minden olyan elírás, hiányosság, amely nem az adóalapot, az adóösszegét, valamint a számla tartalmi hitelességét érinti - a nyomtatványforgalmazóktól beszerzett, kézi kiállítású számlák esetében - javítható, illetve pótolható.

Ez esetben az adóhatóság tényállás-tisztázási és az adózó együttes kötelezettségéből adódóan a hibás, vagy hiányos adattartalmú számlák esetében a helyes eljárás, ha az adóhatóság rövid határidő kitűzésével (néhány nap) felhívja az adózót a hiba - vonatkozó szabályok szerinti - kijavítására, illetve a hiányok pótolására. Amennyiben az adózó a számla hiányosságát pótolta, illetve hibáját kijavította, az adólevonási joga az adólevonási jog keletkezésének eredeti időpontjának adó-megállapítási időszakra vonatkozóan nem korlátozható. Ellenkező esetben a számla adólevonásra alkalmatlannak minősíthető.

Ezeket a körülményeket a szankciók megállapítása körében szükséges értékelni, az Art. 171. § (1) bekezdésének, illetve 172. § (18) bekezdésének megfelelő alkalmazásával.

A számítógéppel kiállított számláknál, azok bármely adatában történő változás esetében a számlamódosítás szabályai az irányadók, amelyeket az Áfa törvény 168. § (2) bekezdése és a 170. §-a határoz meg.

Értelemszerűen nincs akadálya annak, hogy az adóhatóság a számlakibocsátót nyilatkoztassa, illetve ellenőrizze, ha a hiba javításának körülményei vagy egyéb okok miatt a számla hitelességét illetően eljárása során kétsége merül fel.

V. Az irányelv hatálya

Ez az irányelv a kihirdetés napján¹ lép hatályba, azzal, hogy rendelkezéseit a 2008. január 1-je után megkezdett adóellenőrzéseknél kell alkalmazni, melyek tárgyát képező bevallási időszaki ügyleteit már az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény rendelkezései szerint kell megítélni. Ezzel egyidejűleg a 7012/1997. (AEÉ 13.) APEH irányelv hatályát veszti azzal,

¹ 2008. XI. 21.

hogy azon ellenrészeken, melyek tárgyát képezik a beállási időszaki ügyleteit az 1992. évi LXXIV. törvény alapján kell megítélni, még alkalmazni kell. Az irányelv III-IV. fejezetében foglaltak az áfakiutalás előtti ellenrészeken túl valamennyi áfaadónem ellenrészénél alkalmazhatók.