

A NAV is beállt az áfa csalók közé? (2013.08.25)

Az adóhatóság nem hajlandó tudomásul venni az Európai Unió Bírósága (EUB) döntését, miszerint „téves nemzeti gyakorlatot” folytatott az elmúlt években az adólevonási jog korlátozása tekintetében. A NAV „áfa-csalásai” miatt jogalap nélkül gazdagodott a költségvetés. A gyenge színvonalú adóképviseletek (adószakértő, volt NAV-os, ügyvéd) miatt a jogszabályok nem érvényesülhetnek bíróságok előtt sem. A kereseti kérelemhez kötöttség miatt nem állapítható meg, vajon a bírók tisztában vannak-e az áfa hozzáadott érték jellegével?

Az adóhatóság bevált (?) módszere az adóellenőrzések során, hogy függetleníti magát a hatályos jogszabályoktól. Kénye-kedve szerint válogat a még hatályban lévő és a már jogrendből kikerült jogszabályok között. Így történt ez az ingó értékesítések üzletszerűvé nyilvánításánál. Ott a NAV nem volt hajlandó figyelembe venni a 2005-től hatályos jogszabályt és a 2003, illetve a 2004-ben hatályban volt jogszabályt alkalmazta továbbra is. A vagyonosodási vizsgálatoknál az Szja törvény 4.§ (2) bekezdésben megfogalmazott Bevétel fogalmát hagyja figyelmen kívül, és saját bevétel fogalmat kreál. Határozataiban rendre leírja: „*az adóhatóságnak nincs szükséges törvényi felhatalmazásra ahhoz, hogy ne a törvényi bevétel fogalmat alkalmazza, hanem a köznapi értelemben használt fogalmat*”. Persze, hogy mi a köznapi értelemben vett bevétel fogalma, azt is a NAV akarja meghatározni. Az áfa ellenőrzéseknél pedig nem hajlandó tudomásul venni a NAV, hogy 2008-tól az EU jogharmonizáció keretében megváltozott az Áfa törvény. Kikerült belőle a „*hiteles bizonylat*”, illetve a „*kellő körültekintés*” fogalmak. A most zajló áfa ellenőrzések során is a revizorok a számla tartalmi hitelességét vizsgálják, és ennek alapján korlátozzák az adólevonási jogot. Ennek alátámasztására idézem a régi Áfa törvény 35.§ (1) bekezdését, melyben szögletes zárójelben, vastagon jelölöm a NAV bővítését. Jelenleg a NAV határozatai a következő indoklást tartalmazzák:

„Az adólevonási jog kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét [formailag és tartalmilag] hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható”.

Az új Áfa törvény szövegéből nem véletlenül maradt ki a „***felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum***”, illetve a „***kellő körültekintés***” szövegrészek. Mint azt a Kúria a Kfv.V.35.202/2012/13. számú ítélet indoklásában elvi élel szögezi le:

„... az adójogban a normavilágosság kötelezettsége fokozottan terheli a jogalkotót. (...) A jogalkalmazó szervek nem hagyhatják figyelmen kívül a jogalkotói célt, a konkrét normákban megfogalmazott szabályt akkor, ha már ismert előttük a jogszabály módosításának indoka is...”

Mit jelent az Áfa hozzáadott érték jellege?

Az áfa szabályok értelmezéshez elengedhetetlenek az elméleti alapok. A NAV láthatóan nincs tisztában az áfa hozzáadott érték jellegével. Az EU Áfa irányelv alapelveinek megfelelően ugyanis a költségvetésbe befolyó áfa összege nem függ az értékesítési láncban szereplők számától. Áfa irányelv 1. cikk, (2) bekezdés:

„A közös HÉA–rendszer alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra, függetlenül a termelési és értékesítési folyamatban az adófizetési kötelezettség keletkezését megelőző ügyletek számától.”

Az áfa irányelv alapelveinek (elméleti modell) megfelelően három eset lehetséges:

- Az alapelvnek **megfelelő** áfa folyik be a költségvetésbe,
- Alapelvben foglaltakhoz képest **kevesebb** áfa folyik be a költségvetésbe,
- Az elméleti modellnél **több** áfa folyik be a költségvetésbe.

Ha az elméleti modellnek **megfelelő** áfa folyik be a költségvetésbe, az azt jelenti, hogy az értékesítési láncban nem szakadt meg az áfa-lánc.

Ha az elméleti modellnél **több** áfa folyik be a költségvetésbe, az azt jelenti, hogy az értékesítési láncban az Adóhatóság jogtalanul korlátozta az áfa levonási jogot. A költségvetés jogalap nélkül gazdagodik, mert a fizetendő-levonható áfa párokból az adóhatóság az ugyanabban a számlában a fizetendő (áthárított) áfát nem kifogásolja, de az áfa levonási jogot korlátozza. Ezzel megszakad az Áfa irányelv, illetve Áfa törvény szerinti fizetendő áfa, levonható áfa-lánc.

Ha az elméleti modellnél **kevesebb** áfa folyik be a költségvetésbe, az azt jelenti, hogy az értékesítési láncban a számlakibocsátó az áthárított áfát nem fizeti meg a költségvetésnek. A költségvetést kár éri a fizetendő áfa vonatkozásában, mert a fizetendő-levonható áfa párokból a számlakibocsátó az ugyanabban a számlában a fizetendő (áthárított) áfát nem fizeti meg, de az áfa levonási jogát a számlabefogadó gyakorolja. Ezzel megszakad az Áfa irányelv, illetve Áfa törvény szerinti fizetendő áfa, levonható áfa-lánc.

Az elméleti alapok tisztázása után – mit jelent az áfa hozzáadott érték jellege – már megérthetőek az EUB ítéletei: **az áfa levonási jog korlátozásának szükséges feltétele, az áfa fizetési lánc megszakadása az áthárított áfa vonatkozásában.** Ha e nélkül korlátozza az Adóhatóság az áfa levonási jogot (például tartalmi hiteltelenségre hivatkozva), akkor a fizetendő-levonható áfa-láncban halmozódás lép fel. Ezt az Áfa

irányelv alapvető rendelkezései is tiltanak, mert így a költségvetés jogosulatlan bevételhez jut, jogalap nélkül gazdagodik, sérül az áfa hozzáadott érték jellege. Ez tükröződik az Európai Unió Bírósága joggyakorlatában is. Ahhoz, hogy vitatni lehessen az adólevonási jogot, fel kell merülnie az áfa csalás gyanújának.

A számla tartalmi hitelessége a számlán szereplő gazdasági eseményre, azaz a nettó összeg költségként elszámolhatóságra hat ki, így közvetlenül a társasági adóra.

Miben testesül meg a NAV téves jogértelmezése?

A NAV tévesen hivatkozik a számviteli törvényre. Az áfa törvény a számlára a számviteli törvényhez képest speciális szabályt ír elő. Az adóhatóság mérlegeléssel, számviteli törvényre hivatkozással nem írhatja felül az EU Áfa irányelv és a hazai áfa törvény szabályait. Az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a nevére szóló, ügylet teljesítését tanúsító számla. ***Az ügylet teljesítését akkor igazolja a számla, ha tartalmazza a gazdasági esemény megnevezését és a teljesítési időpontot.*** A tartalmi hitelesség e körben irreleváns. Ezt erősíti meg az Áfa irányelv 218. cikke:

Ezen irányelv alkalmazásában a tagállamok elfogadják a papír vagy elektronikus formában létező dokumentumokat vagy üzeneteket számlaként, ha azok megfelelnek az e fejezetben meghatározott feltételeknek.

Az Áfa irányelv 218. cikke kifejezetten megtiltja a tagállamok számára, hogy az irányelvben és a tagállamok áfa törvényében meghatározottakon túl más törvényekkel (például Számviteli törvény) az adólevonás tárgyi feltételét képező számlát például tartalmi hitelesség követelményével egészítsék ki. Ennek következtében téves és ellentétes az Uniós Áfa irányelv rendelkezéseivel, ha az adóhatóság a Számviteli törvényre hivatkozik a határozataiban. A NAV indoklásaiban az áfa levonás korlátozása alapjaként mindig az alakilag és tartalmilag hiteles számlához jut vissza, pedig ilyen kitévőt nem tartalmaz sem az áfa irányelv, sem az új áfa törvény, sem az EUB joggyakorlata. Ezt is kellően megerősíti a Kúria Kfv.I.35.611/2012. számú ítélete alapján hozott 5/2013. számú közigazgatási elvi határozat, mely elvi éllel rögzítette, hogy ***„Amennyiben pedig a szabálytalanság nem az általános forgalmi adóval kapcsolatos szabályok megsértését jelenti, úgy önmagában ez nem vonhatja maga után az áfa levonási jog elvesztését.”***

Bár a Kúria nem hivatkozott konkrétan a Számviteli törvényre, de indoklásából kiolvasható, hogy a Számviteli törvény rendelkezéseinek megsértése nem eredményezheti az áfa levonási jog korlátozását, nem vonhatja maga után az áfa levonási jog elvesztését.

A Kúria már hivatkozott 5/2013. határozata a jogszabályi hivatkozással kapcsolatosan kifejti: **„Nem kerülhet sor arra, hogy a bíróság fogalmazza meg a keresettel támadott határozat törvényi rendelkezéseknek megfelelő indokait, mivel ebben az esetben a bíróság a törvényességi felülvizsgálat helyett átvinné a közigazgatási szerv hatáskörét, döntési jogosultságát. Ilyen megoldást a törvényi rendelkezések – a hatásköri és illetékességi szabályok, a jogorvoslathoz való jog elve - nem tesznek lehetővé.”**

Ennek következtében valamennyi adóhatósági határozat jogsértő az áfa levonás korlátozása körében, amelyik jogalapként a számla tartalmi hiteltelenségére hivatkozik, jogszabályi alapként a Számviteli törvény rendelkezéseinek megjelölésével.

Valamennyi adóhatósági határozat jogsértő az áfa levonás korlátozása körében, amelyik nem bizonyítja hitelt érdemlően, hogy a számlakibocsátó az áfát nem vallotta be, nem fizette meg. Ez ugyanis szükséges feltétele az áfa csalásnak. Ehhez képest fogalmazott meg az Európai Unió Bírósága egy további feltételt: a számlabefogadó tudta vagy tudnia kellett, hogy áfa csalásban vesz részt. Csak e két feltétel együttesen szükséges és elégséges feltétele az adólevonási jog korlátozásának. Ha az adóhatóság a számla tartalmi hiteltelenségére hivatkozva korlátozza az adólevonási jogot olyan esetekben, amikor a számlakibocsátó az áfát befizette, akkor halmozódást idéz elő az áfa rendszeren belül, amit az EU Áfa irányelv tilt. A költségvetés ugyanis ilyen esetekben jogalap nélkül gazdagodik. A NAV – átvéve a jogalkotó szerepét – indoklásaiban kötelező magatartási szabályt próbál alkotni: **„a számla kiállításánál főszabályként a hiteltelen számla kibocsátása alapján is keletkezik adófizetési kötelezettség, azonban valós gazdasági esemény, azaz teljesítés hiányában adólevonási jog nem keletkezik”** (?). Talán nem ártana a NAV alkalmazottakat egy áfa továbbképzésre elküldeni, hogy ekkora marhaságokat ne merjenek leírni. A bíróságoknak pedig szakkérdésként kellene kezelniük az adólevonási jog gyakorlását. Ami egy bírónak bonyolult jogkérdés, az az okleveles adószakértő számára egyszerű szakkérdés. Persze ehhez az kellene, hogy a bírók ne irtózzanak az adózási szakértelemtől.

Angyal József okleveles adószakértő , +36-20/9429-386 , www.angyalado.hu