

NEMZETI ADÓ- ÉS VÁMHIVATAL
Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága

B E S Z Á M O L Ó

a Nemzeti Adó- és Vámhivatal

Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága

ellenőrzési szakterületének

2012. IV. negyedéves tevékenységéről

TARTALOMJEGYZÉK

I. AZ ADÓSZAKMAI ELLENŐRZÉSI SZAKTERÜLET TEVÉKENYSÉGÉNEK ÁLTALÁNOS BEMUTATÁSA	4
II. AZ ADÓSZAKMAI ELLENŐRZÉSI SZAKTERÜLET 2012. ÉVI FELADATAI	17
1. Adóregisztrációs eljárás, fokozott adóhatósági felügyelet	17
a) Kockázatelemzési feladatok	18
b) Ellenőrzési feladatok	26
c) Eljárási rend módosításával kapcsolatos feladatok	30
2. Adózói életút	31
a) A vállalkozás alakulásának időszakát érintő ellenőrzések	31
b) A vállalkozások működési szakaszát érintően végzett vizsgálatok (nyomon követő vizsgálatok is)	32
c) Az átalakuló, valamint a tevékenységüket jogutód nélkül megszüntető vállalkozások ellenőrzése	33
3. Kockázatos adózói kapcsolatokkal rendelkező adózók vizsgálata	34
4. Általános forgalmi adó vizsgálatok tapasztalatai	35
a) Kiutalás előtti ellenőrzések	35
b) Utólagos ellenőrzések	38
5. A számvitel, a társasági adó (transzferárak), a hitelintézetek, pénzügyi szervezetek különadója, valamint az ágazati különadó ellenőrzésének tapasztalatai	44
a) A számviteli rend és bizonylati fegyelem ellenőrzése	44
b) A társasági adókötelezettség ellenőrzése	45
c) A hitelintézetek, pénzügyi szervezetek különadójának vizsgálati tapasztalatai	48
6. Jövedelem- (nyereség-) minimum alatt vallók ellenőrzésének tapasztalatai	49
7. A kutatás-fejlesztés ellenőrzésének tapasztalatai	51
8. A magánszemélyekkel és egyéni vállalkozásokkal kapcsolatban végzett ellenőrzések tapasztalatai	54
a) Magánszemélyek körében végzett ellenőrzések tapasztalatai	54
b) Egyéni vállalkozók ellenőrzési tapasztalatai	59
9. Az EVA alanyok körében végzett ellenőrzések tapasztalatai	62
10. A TB alapokat érintő vizsgálatok tapasztalatai	63
11. A szerencsejátékok tekintetében folytatott ellenőrzések eredményeinek bemutatása	66
12. Az állami garancia beváltásához kapcsolódó vizsgálatok tapasztalatai	67
13. Kiemelt tevékenységi körök ellenőrzési tapasztalatai	67
14. Azon adózóknál végzett vizsgálatok tapasztalatai, akiknél a jövedelmezőségi szint 50%-kal kevesebb az egyes térségekre, gazdálkodási formákra tekintettel megállapított jövedelmezőségi mutatók értékénél	72
15. A vámhatósággal, a NAV nyomozó hatóságával való együttműködés bemutatása	72

a) Az állami adóhatóság hatáskörébe tartozó, de a vámhatóság által önállóan végezhető ellenőrzések, a vámhatósággal közös, valamint egyidejűleg végzett ellenőrzések (kivéve az operatív vizsgálatok) tapasztalatainak ismertetése	72
I. Adó- és vám szakterület közötti információ átadások hasznosulása	72
II. A vámhatóság által önállóan, valamint a vámhatósággal közös és egyidejűleg végzett ellenőrzések tapasztalatainak ismertetése	74
b) A NAV bűnügyi főigazgatósága közép fokú és alsó fokú szerveivel való együttműködés tapasztalatainak bemutatása	77
16. Az adatgyűjtésre irányuló vizsgálatok tapasztalatai	77
a) Az operatív ellenőrzések	77
b) Az egyéb adatgyűjtésre irányuló ellenőrzések	80
c) Újszerű bizonyítási módszerek, illetve információ technológiai eszközök alkalmazásával végzett ellenőrzések	81
d) A vámhatóság által végzett, az állami adóhatóság hatáskörébe tartozó adóval és költségvetési támogatással kapcsolatos adókötelezettségek teljesítésére irányuló operatív ellenőrzések, a vámhatósággal közös, valamint egyidejűleg végzett operatív ellenőrzések tapasztalatainak bemutatása	84
17. Társhatósági együttműködés	85
18. A külső szervektől érkezett megkeresések	86
19. Legnagyobb teljesítményű adózók	86

I. Az adószakmai ellenőrzési szakterület tevékenységének általános bemutatása¹

A NAV Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (továbbiakban: KMRAF) és az irányítása alá tartozó adóigazgatóságok ellenőrzési szakterülete nagy hangsúlyt helyezett arra, hogy a beszámolási időszakban végzett vizsgálatok a jelentős kockázatot hordozó adózókra irányuljon, valamint folyamatosan és nagy erővel jelen legyen a rejtett gazdaság elleni küzdelemben.

A KMRAF személyi állományára az év utolsó negyedévében is jellemző a nagyfokú leterheltség. A fluktuáció okozta problémával² valamennyi adóigazgatóság küszködik, azonban egyes szervezeti egységeinknek egyéb nehézségekkel³ is szembe kellett néznie a negyedévben.

A KMRAF irányítása alá tartozó adóigazgatóságokon 2012. október végi adóellenőri létszámadatokat tartalmazza – adóigazgatóságokként és szakterületi bontásban – a következő táblázat:

(fő)

Szakterület	Észak-budapesti Adóig.		Kelet-budapesti Adóig.		Dél-budapesti Adóig.		Pest Megyei Adóig.		KMRAF összesen	
	Ellenőrzési	Adószab.	Ellenőrzési	Adószab.	Ellenőrzési	Adószab.	Ellenőrzési	Adószab.	Ellenőrzési	Adószab.
TÁV	114,70	108,60	71,30	65,98	83,50	81,90	85,40	82,60	354,90	339,08
MEV	47,00	43,90	35,80	36,18	43,50	43,10	73,70	70,83	200,00	194,00
OF	28,20	27,40	29,20	28,25	20,20	19,20	35,30	30,80	112,90	105,65
ÁRA	53,60	48,60	47,50	43,80	41,70	40,10	59,80	54,98	202,60	187,48
KATÁV	41,30	39,50	41,30	38,20	53,10	52,20	48,30	44,90	183,90	174,80
ÖSSZESEN	284,70	268,00	225,10	212,40	242,00	236,50	302,50	284,10	1054,30	1001,00

Az ellenőrzési szakterület revizori létszámának feltöltöttsége az előző negyedévhez képest összességében minimálisan változott⁴, a betöltött helyek száma a 2012. III. negyedévhez képest 2 fővel gyarapodott.

A KMRAF adóellenőri létszámának – negyedévenként bekövetkezett – 2012. évi változásait a következő diagram ábrázolja:

¹ A fejezet készítője: [redacted]

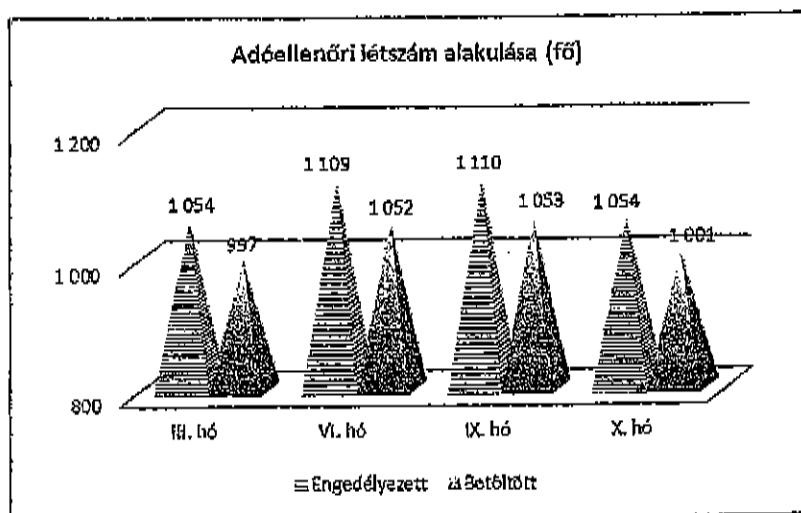
Tel.: [redacted]

² A fluktuáció legfőbb oka abban rejlik, hogy a kormánytisztviselői bérek és juttatások nem versenyképesek, ezért a hivatalnak nincs munkaerő megtartó ereje. Nem tud kialakulni egy állandó és tartósan ütőképes ellenőrzési egység, mert folyamatosan cserélődnek a kollégák, a tapasztaltabb munkatársak versenyképes fizetés, illetve az egyre növekvő és kiszámíthatatlan munkaterhelés miatt távoznak a szervezettől, a nyugdíjkorhatárt elérők pedig – akikre a pályakezdők betanításánál is rendkívül nagy szükség lenne – nem kívánnak az állami adóhatóságnál maradni.

³ Pl. A Képzési, Egészségügyi és Kulturális Intézet (a továbbiakban KEKI) egyszerre, november hónapra időzíttette az év során elmaradt képzések megtartását, melyre jelentős számú kollégát kell delegálni, ez azonban hátráltatja a folyamatos munkavégzést. A 2013. évi képzési terv kialakítása során szükségesnek tartanánk az újonnan belépő kollégák alapismereti képzésének felülvizsgálatát is, ugyanis indokoltnak tartjuk, hogy gyakorlatias és területi specifikáció szerinti oktatással mindenki számára ismertté váljanak az adó- és vámhatóság által használt rendszerek, mivel ezek alkalmazása a mindennapi munkavégzéshez elengedhetetlen. A kollégák informatikai jogosultságainak megadása is nehézkes és indokolatlanul körülményes.

A régió ellenőrzési szakterületének hatékonyabb és eredményesebb munkavégzését szolgálná egyes nyomtatók és fénymásolók nagyobb teljesítményűre történő cseréje, illetve ezen technikai eszközök folyamatos karbantartása és szervizelése.

⁴ 94,67%-ról 94,94%-ra módosult



Az adóztatási- és vámszakmai terület együttes jelenléte a tárgynegyedévben is elősegítette az adóelkerülő magatartások visszaszorítását.

2012. október végétől a NAV Bevetési Főigazgatóságának állományából – előre láthatólag féléves időtartamra – összesen 6 bevetési járőr kezdte meg gyakorlatát adóigazgatóságaink operatív területein. Hasonlóan az ebben az évben egyszer⁵ már megvalósult együttműködés keretében, az átirányított bevetési járőrök az operatív területen végzett feladatok ellátásával ismerkednek meg⁶, valamint közreműködnek az ellenőrzések lebonyolításában.

A KMRAF jogi szakterülete ebben a negyedévben is tartott **revizori fórumot**, melyen az előadók főként a büntügyi területtel való együttműködésről és a hatósági tapasztalatokról számoltak be, valamint az operatív ellenőrzések aktuális tapasztalatait ismertették, továbbá az adóigazgatóságok részéről felmerült eljárásjogi kérdéseket válaszolták meg.

A megyei adóigazgatóságokon a járulék adónemeket érintő ellenőrzésekkel kapcsolatban az elmúlt időszakban **felmerült problémák mielőbbi rendezése céljából** – a jogi és ellenőrzési szakterület szakmai konzultációját követően – Adó Főigazgatóságunk várhatóan 2013. januárjában **revizori fórumot** hív össze az érintett szakterületek képviselőinek részvételével.

A beszámolási időszakban sikeresen befejeződött az Észak-budapesti és a Pest Megyei Adóigazgatóság **revizorai részére** – a Hatósági Főosztály által kidolgozott tematika alapján, a KEKI által – az **adóeljárás szabályai témakörében szervezett oktatás**.

A KMRAF Ellenőrzési Tevékenységet Koordináló Főosztálya (a továbbiakban ETKF) folyamatosan figyelemmel kíséri az adóigazgatóságok ellenőrzési tevékenységét, kapacitásuk felhasználásának alakulását, a Központi Hivatal és az Adó Főigazgatóságunk által elrendelt vizsgálatok megfelelő teljesítését, továbbá az adóelkerülés különböző formáival szembeni hatékonyabb fellépéshez szükséges kockázatkezelési és kiválasztási tevékenységet kiemelten kezeli.

A hivatali szintű **Szervezeti Teljesítményértékelési és Mérési Rendszerben alkalmazott mutatószámok** esetében a korábbi negyedéves jelentésekben az adószakma részéről megfogalmazott elvárások változatlanul fennállnak.

⁵ 2012. március 1-jétől augusztus 31-éig

⁶ Az oktatás a KEKI szervezésében zajlott.

A jövő évi szervezeti teljesítménymérési rendszer számszaki mutatóinak kialakításához a következő észrevételeinket, javaslatainkat ajánljuk átgondolásra:

Kiemelt figyelmet érdemel a RIASZT rendszerben szereplő adózók ellenőrzése egyrészt a rendszer összetettsége, másrészt a hatékonysága miatt. A „klasszikus” RIASZT jellemzőkkel rendelkező adózók vizsgálatára a bevallás benyújtását követő 10 napon belül szükség van, ez esetben az ellenőrzések hatékonysága is jónak mondható. Ezen adózóknál a kiválasztás alapját képző kockázati elemként javasoljuk, hogy csak a hirtelen forgalom növekedés kerüljön meghatározásra, más nem (VIES eltérés, adóminimalizáló, stb.).

Az ellenőrzések során tapasztaltak alapján megállapítható a közösségi kereskedelembe rejlő nagyfokú kockázat, ezért javasoljuk a **negatív VIES eltéréssel rendelkező adózók** esetében csak ez az önálló kockázati tényező kerüljön figyelembe vételre. Az adózók kiválasztásához központi projekt létrehozása szükséges, amely egyrészt külön kezeli a bevallás benyújtását követően tapasztalható, másrészt a múlt időben keletkezett eltérést. A publikált projektet a régiós, vagy megyei kockázatkezelési területek hasznosítanák. A **valós idejű eltérések** esetében azonnali, egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló ellenőrzések lefolytatása kerülne elrendelésre, melynek célja az eltérés tisztázása, az önrevízióra történő figyelem felhívás.

A nem valós idejű, azaz **korábbi években felhalmozott negatív VIES eltéréssel rendelkező adózók** esetében a kockázatkezelési területek a projekt segítségével saját adatbázist alakítanak ki, melyből ütemezett önálló vizsgálatok kerülnek elrendelésre, valamint más elrendelésből indított vizsgálatokhoz adatok szolgáltatnának.

A **RADAR rendszer elemző funkciójának a hasznosítása** érdekében a konkrét kijelölési listák helyett javasoljuk az egyes főigazgatóságok által ad-hoc, illetve kiemelt ügyekben küldött tájékoztatásban szereplő újszerű adókikerülő magatartások modellezését a vizsgált adózó jellemzői alapján, mely alapján a többi főigazgatóság is indíthatna vizsgálatokat a saját adózói körében.

A szakképzési hozzájárulás adónemben, a társszervektől érkezett adatszolgáltatás alapján a második félév folyamán több egyes adókötelezettségek teljesítésére irányuló vizsgálat kerül elrendelésre. Az ellenőrzés eredményeként az adózók nagy számban és összegben **nyújtottak be önrevíziót**, azaz a lefolytatott célvizsgálat „eredményesnek” tekinthető, hiszen elérte, hogy az adózók a valós teljesítményük alapján tegyenek eleget adófizetési kötelezettségüknek. Ezzel összefüggésben javasoljuk, hogy a következő évben a revízió hatására benyújtott önrevíziók száma és a bevallott adó összegének a növekedése valamely mutató esetében figyelembe vételre kerüljön.

Az előző negyedévben jelzett probléma – miszerint a vizsgálatvezető személye a meghatározó az adóteljesítmény elszámolásához, – **nem került megoldásra.**

Továbbá a Főigazgatóság az ellenőrzési prioritásokat mérő komplex mutató kialakítására tett javaslatot, melyben az ellenőrzés tárgyának, típusának, a vizsgálat alá vont időszakoknak, a vizsgálatban résztvevő társszerveknek, a büntető feljelentések megtételének súlyozott figyelembe vétele kerülne kiemelésre.

Az adóregisztrációs eljárásról, az adóregisztrációs eljárásban felhasználható igazolásról és a fokozott adóhatósági felügyeletről szóló eljárási rend módosítása miatt 2012. október hónapban újra összehívásra került az **adóregisztrációs munkacsoport**, ugyanis szükségessé vált a 2012. évben bevezetett új jogintézmény miatt az adó főigazgatósági szabályok, valamint az ehhez kapcsolódó kockázatkezelési tevékenység pontosítása. A feladatokból adódóan két (jogi és kockázatkezelési) részmunkacsoportban dolgoznak tovább a munkatársak. A 2012. november 08-án megtartott **adóregisztrációs jogi részmunkacsoport megbeszélésen** az aktuális kérdések megvitatásra kerültek.

2012. novemberében pedig „a Központi Hivatal Felszámolási és Végrehajtási Főosztálya büntető-végrehajtási-ellenőrzési munkacsoportot”⁷ hozott létre⁸, melyben az ETKF is részt vesz.

A három környezetvédelmi adó átvétele és a KÜIG Központosított Ellenőrzési Szakterületének (a továbbiakban: KESZ) megszűnése miatt elkerülhetetlenné vált a KMRF Ügyrendjének áttekintése is, továbbá véleményeztük a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény módosításáról rendelkező törvényjavaslatot is.

Ezen környezetvédelmi adókhoz kötődő régiós ellenőrzési feladatok hatékony ellátása érdekében az illetékes területtel a kapcsolatfelvétel megtörtént, az adóellenőrök felkészítése megkezdődött.⁹

A KESZ 2013. január 1-jétől megszűnik, ezzel egy időben a régió adóigazgatóságain egy-egy új – 3 osztállyal működő – TÁV Ellenőrzési Főosztály fog létrejönni. Az új főosztályokon egy-egy osztály a KESZ-ről kerül át.

Az Adó Főigazgatóság IV. negyedéves megvalósult kiválasztási és kockázatkezelési tevékenységének főbb irányai, tapasztalatai a jelentés egyes fejezeteiben kerültek kifejtésre.

Az ETKF a beszámolóval érintett negyedév során a felszámolási- és a kényszersztörlési eljárás alatt álló adózók ellenőrzésre kiválasztását segítő rendszer kidolgozásában tett jelentős előrelépéseket.

Az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény (a továbbiakban: Törvény) 316. §-a megszüntette a felszámolás alá kerülő adózók kötelező ellenőrzését. Ebből kifolyólag szükségessé vált egy hatékony kiválasztási/szűrő rendszer létrehozása, amelynek feltételrendszerét az ETKF és a Felszámolási és Végrehajtási Tevékenységet Koordináló Főosztály (a továbbiakban: FVTKF) már korábban kialakította. A jelentési időszakban a szakterület visszajelzései alapján a feltételek pontosítása történt meg (pl.: stratégiailag kiemelt jelentőségű gazdálkodó szervezetről van-e szó, adózó felszámolását kényszersztörlési eljárásban rendelték-e el, egyezségkötési szándékot jelzett-e a kockázatkezelés napjáig) és a beszámolási időszakban 7 876 db adózó kockázatkezelése történt meg, amely a FVTKF felé átadásra is került.

A Törvény 136. §-a a kényszer-végelszámolási eljárást megszüntetve bevezette a kényszersztörlési eljárást. A csőd-, a felszámolási eljárás és a kényszersztörlési eljárás alatt álló adózók ellenőrzésre kiválasztásának fő szempontjairól kiadott 5041/2012/FVF. számú körlevél alapján lezajlottak a kiválasztási szempontok kialakításához szükséges megbeszélések.

A jelentési időszakban az ETKF a meghatározott elvek alapján elkészítette az ellenőrizendő adózók kiválasztásához szükséges Excel alapú alkalmazást, amely jelenleg tesztelés alatt áll.¹⁰ A rendszer több elemében jelentősen eltér a felszámolás kiválasztó rendszertől, így kiválasztási szempont pl. a saját tőke/jegyzett tőke aránya, a kockázati mutatók, adószám-felfüggesztés oka.

⁷ A munkacsoport célja annak kivizsgálása (és egyben megvalósítási javaslatok kidolgozása is), hogy a büntető jogi eszközök alkalmazásával hogyan lehet fokozni az adóbevételeket. A munkacsoport feladata, hogy rendelkezésre álló büntető jogi, polgári jogi, közigazgatási jogi eszközök alapján új lehetőségeket tárjon fel a jelenleg hatályos büntetőjogi (esetleg ahhoz kapcsolódó más jogági) szabályok alapján, valamint ötleteket dolgozzon ki az adóbevételek növelése érdekében és amennyiben szükséges, tegyen javaslatot a jogszabály-módosítás irányára is.

⁸ [redacted] kérésére

⁹ E témáról részletesebben a II.15. „A vámhatósággal, a NAV nyomozó hatóságával való együttműködés bemutatása” című fejezetben írunk.

¹⁰ A tesztelés a 2012.03.01-2012.11.12. közötti kényszersztörlési eljárással érintett 834 db-os adózói állomány alapján történik.

Az ETKF havi rendszerességgel több tematikus monitoring rendszert működtet, amelyek egy-egy részterület átfogó bemutatását tartalmazzák. Az elkészített kimutatások az adóigazgatóságok részére is hozzáférhető módon kerülnek ki publikálásra.

Az adóregisztráció alá vont szervezetek köréről készített monitoring az újonnan alakult/átalakult vállalkozások, valamint a személyi változással érintett gazdasági szervezetek főbb adatait mutatja be. Az újonnan alakult/átalakult társaságok alapállománya a KAT rendszer adatai alapján kerülnek leszámlázásra tevékenység kezdet szerint adott időszakra vonatkozóan. A személyi változással érintett társaságok elemzése a RADAR rendszerből nyert, és általunk kockázatkezelte adatok alapján történik. Az elemzés tartalmazza az adóregisztráció alá vont adózói kör általános jellemzőinek bemutatását (tevékenység, székhelycím).

Az adóregisztrációs eljárás eredményéről szóló monitoring kimutatásai lépésenként végigkövetik a hatósági eljárás valamennyi elemét, tartalmazza az összes számszakilag mérhető eljárási szakasz adatait adóigazgatóságokénti bontásban. Az adatok a KMRAF egységes szerkezetű kockázat értékelési rendszeréből, a szakmai koordinációs főosztály induló kockázati érték meghatározó rendszeréből, szakterületek adatszolgáltatásaiból, valamint a központi informatikai rendszerek szűréseiből származnak.¹¹

Az illetékességet váltó adózók kimutatása során az adózói kör előállítására országos adatokkal a RADAR rendszerből történik. Külön jellemzésre kerülnek a régió belüli váltó, a régióba érkező, és régióból az ország más megyéibe székhelyet áthelyező adózók adatai. A monitoring tartalmazza a székhelycímmel, tevékenységgel kapcsolatos adatokat, valamint az illetékesség váltók gyanús állományokban való szereplését, és revíziós tapasztalatait.¹²

A jövedelem- (nyereség-) minimum alatt valló adózók MINADÓ rendszerben történt átadását követően havi rendszerességgel készül az ellenőrzések állapotát és megállapításait tartalmazó kimutatás¹³, amely alapján az esetlegesen szükségessé váló intézkedések megtehetők.

A vagyongyarapodással összefüggő ellenőrzések alakulásának nyomon követése érdekében kialakításra került egy monitoring rendszer, amelyben a megfelelő cél-, témakódokkal rögzített „vagyonos” vizsgálatok mellett az adóigazgatóságok által vélelmezhetően jelentős összegű bevétel eltitkolással érintett magánszemélyek vizsgálatai is szerepelnek.¹⁴

A jogerősen fokozott adóhatósági felügyelet alá vont adózók adókötelezettség teljesítésének, valamint ellenőrzéseinek követése érdekében nyomon követő rendszer került kialakításra, amely főként a már intézkedésre átadott adózóknál végzendő eljárások állapotát, illetve a jövőben hatósági intézkedésre átadásra kerülő gazdasági szervezetek bevallás benyújtását, ellenőrzéseinek eredményeit tekinti át.

Az Adó Főigazgatóságunk egész évben kiemelt figyelmet fordított a jogszerűtlen adózói eljárásra történő gyors reagálásra.

A jelentési időszakban több alkalommal került összehívásra az adószakmai-, a vám- és a büntügyi szakterület munkatársaiból álló operatív törzs. A megbeszélések során az adószakág egyes területeinek, a vám szakterület, valamint a büntügyi terület bevonásával a

¹¹ Az elemzés eredményéről a II.1. „Adóregisztrációs eljárás, fokozott adóhatósági felügyelet” című fejezetben számolunk be.

¹² A Közép-magyarországi régió területére más régióból 2012. I-X. hónapban illetékességet váltó adózók jellemzőiről készült elemzés konkrét adatai a II.2. „Az adózói életút” című fejezetben találhatók.

¹³ E kimutatás főbb adatai a II.6. „Jövedelem- (nyereség-) minimum alatt vallók ellenőrzésének tapasztalatai” című fejezetben érhetők el.

¹⁴ A vagyonos monitoring rendszerrel bővebben a II.8. „A magánszemélyekkel és egyéni vállalkozásokkal kapcsolatban végzett ellenőrzések tapasztalatai” című fejezetben írunk.

társszervezetek (pl. Nemzeti Élelmiszerlánc-biztonsági Hivatal, a Vidékfejlesztési Minisztérium, a NAV Bevetési Főigazgatóság, illetve Pest megyei Kormányhivatal Élelmiszer Igazgatási szervei) által elvégzett akció típusú helyszíni vizsgálatok lefolytatásának kérdései kerültek megvitatásra.

A tárgynegyedévben az alábbi jelentősebb „akciókban” vett részt az operatív törzs szervezésében régióink, melyekről külön jelentések is készültek a Központi Hivatal részére:

- a Vidékfejlesztési Minisztérium információi alapján a *Budapesti [REDACTED] Piac*¹⁵, valamint az ehhez *kapcsolódó helyszíneken* (pl. [REDACTED], [REDACTED]) lefolytatott helyszíni ellenőrzésekben¹⁶;
- egy [REDACTED]i logisztikai központ területén végrehajtott ellenőrzéssorozat eredményeképpen két gazdasági társaság ellenőrzése került elrendelésre, továbbá a gazdasági társaságok körében végzett ellenőrzések tapasztalatai alapján egy Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatóság illetékségi körébe tartozó üzleti partner ellenőrzésének javaslata szintén továbbításra került;
- egy [REDACTED]i logisztikai központ területén végrehajtott ellenőrzés alapján három zöldség- gyümölcs nagykereskedelmi tevékenységet végző gazdasági társaság kockázatelemzése folyamatban van, amelyből ellenőrzés elrendelése várható;
- a [REDACTED] Piac helyszíni vizsgálatában IT támogatással;
- a *határszakasz ellenőrzések* információi alapján a határt átlépő kamionszállítmányok célállomásainak telephely ellenőrzésében (jelentősebb vizsgálat várható pl. [REDACTED]n);
- a *személygépjármű forgalmazással foglalkozó „alvó” vállalkozások* helyszíni telephely ellenőrzésében;
- a *távol-keleti eredetű kereskedelem* ellenőrzésében a bünygyi terület bevonásával¹⁷.

Az ETKF feladatai közé tartozik az egy jellemző adózói magatartás alapján a külső szervek, valamint több adóigazgatóságot érintően végzett vizsgálatok egységes lefolytatása érdekében az ellenőrzések koordinálása is. A Főosztály a következő témakörökben vesz részt országos koordinátorként:

- hamisított marhahús exportjával érintett társaságok,
- gázpalackok kereskedelme,
- az egészségügyi szakmai anyagokat forgalmazó vállalkozások, melyek jelentős mértékű természetbeni (áru) engedményeket adnak vevőik részére.

Az ETKF az alábbi témakörökben **régiós koordinátorként** jár el:

- [REDACTED] alvállalkozóira és a privatizációs ügyleteiben érintett gazdálkodók ellenőrzésében,
- népegészségügyi termékadó bevallási- és befizetési kötelezettségüket nem teljesítő adózók vizsgálatánál,
- [REDACTED], [REDACTED],
[REDACTED], [REDACTED], vala-
mint [REDACTED] adózók ellenőr-
zéseiben.

¹⁵ Az ellenőrzési tapasztalatok alapján elvégzett kockázatelemzés alapján 7 gazdasági társaság került átadásra az ellenőrzési szakterület felé. Hat társaság esetében az egyes adókötelezettségek ellenőrzésére irányuló, egy esetben pedig a bevallások utólagos ellenőrzésére irányuló vizsgálat lefolytatását javasolta a főosztály. Az ellenőrzések folyamatban vannak.

A piac területén vizsgált, nem a KMRAF illetékességi körébe tartozó gazdasági társaságok és magánszemélyek teljes körhöz elvégzett kockázatelemzés eredményeiről külön tájékoztattuk az Ellenőrzési Főosztályt.

¹⁸ Ezen több szakterület együttműködésével megvalósított, főként éjszakai ellenőrzésekhez az ETKF biztosította az adóellenőrök rendelkezésre állását, az illetékes szervek felé történő jelentési kötelezettség teljesítését, valamint az ellenőrzési tapasztalatok alapján történő kockázatelemzést végezte el.

¹⁷ Budapesten [redacted] több alkalommal, egyéb kisebb helyszínek folyamatosan

- az Izraeli Adóhatóság Vizsgálati Osztálya által küldött megkeresés alapján, ██████████ ellenőrzésében,
- ██████████ számítógépes program használók vizsgálatánál,
- ██████████ által vezetett társaságok ellenőrzésében,
- ásványolaj, kerámiaolaj, bázisolaj kereskedelmében érintettek vizsgálatánál.

A Központi Hivatal megkeresésére *ebben a negyedévben* számos témakörben *indult több régiót érintő ellenőrzés, melyek országos szintű koordinációjára* a Központi Hivatal – az előbbiekben felsoroltakon túl – a KMRF-et kérte fel. Ilyen a **Kormányzati Ellenőrzési Hivatallal** (a továbbiakban KEHI) **közösen végzett, az uniós támogatások felhasználását célzó, helyi Leader egyesületeket érintő ellenőrzés**, melyben még a Dél-Alföldi Regionális Adó Főigazgatóság (a továbbiakban DARAF) érintett, továbbá ██████████ által kibocsátott **cafeteria utalványok felhasználásának szabályszerűségét célzó ellenőrzés**, melyben a DARAF és a Dél-Dunántúli Adó Főigazgatóság érintett. Az ellenőrzések során a vidéki főigazgatóságokkal, továbbá a KEHI-vel való egyeztetés folyamatos.

Egyéb esetekben Adó Főigazgatóságunk az országos koordinációnak nem vezetője, hanem részese, azonban a helyi sajátosságokból eredően kulcsfontosságú lépéseket tesz meg az ellenőrzések eredményes lezárása érdekében. A DARAF szervezésében megvalósult „████████” **akcióban állati tollból készült termékek forgalmazásával, valamint kereskedelmével foglalkozó vállalkozások kerültek levizsgálásra**, melynek során Főigazgatóságunk országos szintű adatmentést végzett az egyes telephelyeken.¹⁸ A lementett adatokat a vizsgálatot végző régió részére továbbítottuk, továbbá számos új ellenőrzés került elrendelésre az illetékességébe tartozó cégek vonatkozásában.

További országos szintű vizsgálatnak számít a **baromfifeldolgozók körében végzett ellenőrzés**, melyet az Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatóság (a továbbiakban ÉMRAF) koordinál.

A vizsgálatok az eddigi eredményekre tekintettel a jövőben is folytatódnak több új adózói kör bevonásával.

Az év utolsó hónapjában a Nemzeti Élelmiszerlánc-biztonsági Hivatallal együttműködve a régióink további vizsgálatokat tervez.

A tárgynegyedévben az ETKF két alkalommal szervezett az adóigazgatóságok operatív vezetőinek értekezletet, ahol az aktualitások, a várható feladatok, a felmerült szakmai és jogi problémák megbeszélése történt meg.

Az ETKF Információtechnológiai Támogató Osztálya (a továbbiakban IT osztály) a beszámolási időszakban is jelentős informatikai támogatást nyújtott mind a régión belül, mind a régió túlmutatóan az alábbi tevékenységek tekintetében:

¹⁸ A DARAF részére 3 IT pár végzett helyszíni adatmentést és iratbevonást a társrégió helyszínein, Budapest és Pest megye területén, mintegy 20 helyszínen.

A rendelkezésünkre álló információk szerint a korábban adóminimalizáló jelleget mutató bevallásokat benyújtó társaságok székhelyét a dél-alföldi régióba telepítették, hogy később a társaságok felszámolását, végelszámolását ott folytassák le – a nyomozó hatóság gyanúja szerint – ezzel kárt okozva az államháztartás számára. Az IT osztály 100 ezer db elektronikus állományt adott át a hatóság részére tovább feldolgozható formában, melyek a bizonyítási folyamatot nagymértékben elősegítették, illetve a személyek beazonosításában jelentős szerepet játszottak. Emellett a magas szakértői díjakhoz képest milliós nagyságrendben takarított meg szakértői költséget. Az ügyészség az elektronikus úton előállított és beszerzett bizonyítékokat a vádiratba építetten hasznosítja.

2012. IV. negyedév	Ellenőrzés száma	Gazdasági és pénzügyi vizsgálatok	Bűnügyi ellenőrzés	Adatszolgáltatás	IT adatmentés követelménye	Adatszolgáltatás
Észak-budapesti Adóigazgatóság	3	16	0	9	0	0
Kélt-budapesti Adóigazgatóság	3	1	0	1	0	0
Dél-budapesti Adóigazgatóság	2	21	0	6	0	0
Pest Megyei Adóigazgatóság	3	2	0	1	0	0
Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatóság	0	4	0	2	0	0
Nógrád Megyei Adóigazgatóság	0	0	0	0	0	0
Csongrád Megyei Adóigazgatóság	0	0	0	0	0	0
KMRAF	0	7	1	3	4	10
Összesen	11	51	1	22	4	10

* IT osztály által kirendeléssel elvégzett adatmentések és adatelemzések

**a 47/2011/ELL. számú körlevélben megjelölt adóigazgatóságok, valamint a bűnügyi szakterületől érkező megkeresések alapján az adatmentésben közreműködő operatív ellenőrzési és információtechnológiai osztályok kijelölése

Az utolsó negyedévben az IT osztály a kutatás-fejlesztés témakörét érintően az általa nyújtott informatikai támogatás során egy ellenőrzés során szerzett 350 darab tanulmány tartalmát egyenként és egymással való összefüggésében is megvizsgálta¹⁹.

Az osztály készítette az adatmentő eszközök on-line foglalási rendszerét²⁰ és a kijelölt felhasználók részére a program kezeléséhez jogosultságot biztosított.

A bűnügyi területtel való együttműködés keretében az IT osztály a Dél-alföldi Regionális Bűnügyi Igazgatóság megkeresésére egy kiemelt jelentőségű ügyben²¹ nyújtott informatikai támogatást.

Az IT osztály az operatív ellenőrzési és információtechnológiai osztályok számára 3 napos **oktatási programot** kezdeményezett²², valamint első alkalommal **konzultációt**²³ rendezett az operatív ellenőrzési és információtechnológiai osztályok vezetői, illetve a delegált kollégák számára.

Az IT osztály munkatársai továbbá közreműködnek a nyugtakibocsátásra szolgáló pénztárgepek és taxaméterek forgalmazásáról, használatáról és szervizeléséről szóló NGM rendelet tervezetének összeállításában a **pénztárgepek online adatszolgáltatásait érintő műszaki specifikáció kidolgozásával**.

¹⁹ Az ellenőrzés alá vont adózó által készített tanulmányokat az IT osztály 8 csoportra osztotta. Az így kialakított, ugyanazon csoportba sorolható tanulmányok között az osztály számos alkalommal szövegazonosságot tárt fel, megállapítva azt, hogy az érintett adózó ugyanazon tanulmányt eltérő címmel több, különböző tevékenységi körű társaság számára is értékesítette, így ezen tanulmányok bizonyíthatóan nem önálló és egyedi alkotások, továbbá emiatt a vonatkozásukban elszámolt alvállalkozói teljesítmények gazdasági tartama sem tekinthető elfogadhatónak.

²⁰ Az ütemezhetőség érdekében kialakított rendszer lehetővé teszi a szükséges kapacitások operatív ellenőrzési és információtechnológiai osztályok általi optimális kihasználását, valamint az adathordozók és az adott ügyek nyomon követhetőségét, tekintettel arra, hogy a nyilvántartásban az adatmentéssel kapcsolatos konkrét adatok rögzítésre kerülnek, ezzel lehetővé téve a vizsgálatok cél-, témakódja szerinti rögzítések ellenőrzését.

²¹ lásd a 18. számú lábjegyzetben leírtakat

²² A kidolgozott anyagot a KEKI oktatási anyagába beillesztette, a további oktatási ciklusokra a kollégák delegálásra kerültek.

²³ A későbbiekben várhatóan havonta megrendezésre kerülő értekezleteken a napi ügyek bemutatása, a felmerülő problémák megoldása, illetve az eszközpark állapotával kapcsolatos kérdések kerülnek megvitatásra.

Idén áprilisban a KMRAF-et érintő eszközbeszerzés lezajlott, melynek keretében merevlemezek, más adatmásolást támogató eszközök, nyomtatók, laptopok kerültek beszerzésre. Ezen eszközök központi kiszállítása jelen negyedévben megtörtént, a megyék közötti szétosztása folyamatban van, várhatóan november végéig kiadásra kerülnek.

A régió IT osztálya a NAV Elnökének megbízása alapján az ÉMRAF vezetője által irányított IT munkacsoport megbízásából koordinálja az adatmentő eszközöket érintő országos beszerzéseket.²⁴

AZ ETKF Ellenőrzési Koordinációs Osztálya 2012. IV. negyedévében²⁵ is eredményesen ellátta a nemzetközi kapcsolattartással összefüggő feladatokat. E tevékenységek számszaki adatai a következők:

Kérések irány	Adóigazgatóság (db)				Összesen (db)
	Pest-Megyei	Észak-Budapesti	Közép-Budapesti	Dél-Budapesti	
SCAC bejövő	35	42	82	55	214
SCAC kimenő	96	105	63	115	379
Kettős adós bejövő	0	0	1	0	1
Kettős adós kimenő	3	0	0	1	4
Közvetlen adós bejövő	3	7	2	0	12
Közvetlen adós kimenő	5	5	1	4	15

Az ETKF-en végzett egyedi kockázatelemzések száma a tárgynegyedévben számottevően megemelkedett: mintegy 40 %-kal több közérdekű bejelentés érkezett és a Központi Hivatal, illetőleg a jogi (büntető) szakterület megkereséseinek száma is 25%-kal növekedett.

Jelentős többletterhet ró a Főigazgatóság több szervezeti egységére, hogy a közérdekű bejelentések egy része a Panaszirodán keresztül, valamint ezzel párhuzamosan a Központi Hivatal Ellenőrzési Főosztályától közvetlenül is továbbításra kerül.

A Központi Hivatal Ellenőrzési Főosztályától érkező egyedi elrendelések kezelése jelentős kapacitást köt le, hiszen a határidő tűzésével kért soron kívüli kockázatelemzések nagy száma mellett a megkeresések rendszeres jelentési kötelezettséget is előírnak. Mindemellett a Központi Hivatal megkereséseinek többsége kiemelt jelentőséggel bíró témakörökben²⁶, több adózót érintően érkezik, így a párhuzamos ellenőrzések összehangolása régióon belül és a különböző régiók között komoly koordinációs feladatot is jelent.

A beszámolási időszakban 896 db közérdekű bejelentés érkezett az ETKF-hez kockázatelemzésre, ebből 470 adózó²⁷ vonatkozásában készült közérdekű bejelentés alapján

²⁴ A munkacsoport 2012 júliusában – [redacted] által jóváhagyottan – beszerzést kezdeményezett IT operatív tevékenység támogatására. Ennek keretében az ország valamennyi régiójában hozzávetőlegesen összességében 50 millió Ft értékben induló IT adatmentő és elemző eszközpark kerül kialakításra. A közbeszerzésre vonatkozó eljárási szabályok közigazgatási szervekre vonatkozó megszigorított engedélyeztetési folyamata miatt az ez év novemberére tervezett szállítások időpontja várhatóan jövő év januárjára kerülnek beszerzésre.

²⁵ 2012. október 1-jétől 2012. november 23-áig terjedő időszakban

²⁶ KEHI ellenőrzései során feltárt foglalkoztatási és működési szabálytalanságok, tollfeldolgozás, nemzetközi baromfi kereskedelem és feldolgozás, húsipar.

²⁷ 52,46%-a

vizsgálati javaslat, az ellenőrzésre átadott adózók 38%-a a magas és közepes kockázatú adózók köréből került ki. Az összes átadás 78%-át a foglalkoztatáshoz kapcsolódó szabálytalanságokat, valamint a számla-, nyugtaadási kötelezettség elmulasztását, illetőleg a számviteli fegyelem megsértését sérelmező bejelentések alapján továbbított adózók adják.

A közérdekű bejelentések kezelésének kiemelt célja volt, hogy az ellenőrzés a jelentős kockázatot hordozó, a legnagyobb mértékű költségvetési kárt okozó adózókra irányuljon, ezért az előzetes vizsgálat – a beadványok tartalmán túl – a bejelentéssel érintett adózók egészére kiterjedt.

A kockázatelemzés csupán az esetek felében támasztotta alá a bejelentésben foglaltakat, ugyanakkor a bevallási adatok vizsgálatát, az adózói életutat, kapcsolatrendszer, tulajdonosi kört felölelő elemzés gyakran olyan kockázati tényezőket is feltárt, amelyek a bejelentés tartalmától függetlenül indokolták az adóellenőrzést.

A negyedévben két új tevékenységi kör került kockázatelemzés során látókörbe. Egyik a fogyasztói csoportokkal kapcsolatos visszaéléseket, számviteli hiányosságokat tartalmazó bejelentésekre indult ellenőrzések²⁸, a másik az ún. állatszaporító és tenyésztő tevékenységet folytató adózók ellen tett bejelentésekre indult vizsgálatok. Ez utóbbi körben elsősorban kutya és galambtartással és szaporítással foglalkozó adózók vizsgálatának elrendelésére került sor, akiknél a tevékenység bejelentése nem történt meg, illetve az abból elérhető bevétel és jövedelem – a tevékenység jellegére figyelemmel – nem áll arányban a bevallásban szereplő adatokkal.

A széleskörű kockázatelemzés eredményeképpen a közérdekű bejelentés alapján indított, tárgynegyedévben befejezett adóellenőrzések eredményességi rátája igen magas (78%), a feltárt nettó adókülönbözlet összege 451 779 264 Ft.²⁹

A negyedévben számos kockázatelemzés készült továbbá a büntető szakterület megkeresésére, melyek alapján vizsgálat elrendelésekre került sor. Ezen vizsgálat elrendelések kimutatására és nyomon követésére nyilvántartás készült, az ETKF rendszeresen tájékoztatást kap a büntető szakterület által elrendelt ellenőrzésekről.

A vámszakmai területtel 2013. január 1-jével megvalósuló részleges feladatintegrációra tekintettel indokolt a közérdekű bejelentések, valamint az egyéb, be nem sorolható beadványok kezeléséről szóló 1127/2011. számú elnöki eljárási rend módosítása.

Az ügymenet eddigi jellegéből adódóan célszerű az előzetes vizsgálatot és az ellenőrzésre történő kiválasztást a feladatintegrációt követően is változatlan formában fenntartani. Az adószakmai területen létrehozott, kifejezetten kockázatelemzésre specializálódott szervezeti egységek hatékonyan és eredményesen képesek ellátni a jövőben is az ellenőrzésre történő kiválasztás feladatát, és amennyiben az elvégzett kockázatelemzés alapján indokolt, javaslatot tehetnek az adott bejelentés vámszakmai területre történő átadására.

A vonatkozó szabályozás és az eddigi gyakorlat szerint, amennyiben a beadvány általánosságban közöl tényt vagy adatot, ezáltal a vizsgálat kezdeményezéséhez elegendő információt nem tartalmaz, azonban a teljes mellőzés sem indokolt, akkor a bejelentés

²⁸ A fogyasztói csoportokkal kapcsolatos közérdekű bejelentések közül három társaságnál a kapcsolatot [redacted] (adóazonosító: [redacted]) személye jelenti, aki ezen kft-k esetében a vélelmezhető haszonhúzó. Az [redacted] (adószám: [redacted]), [redacted] (adószám: [redacted]), korábbi nevén [redacted] társaságoknál és a fent nevezett magánszemélynél a vizsgálatelrendelés folyamatban van.

²⁹ A beszámoló időszakában lezárt, közérdekű bejelentésre indult vizsgálatok közül a legnagyobb összegű megállapítás [redacted] (adószáma: [redacted]) [redacted] számú megbízólevéllel végzett ellenőrzése során született: a revízió a kifizetésekhez kapcsolódó adók és járulékok adónemekben összesen 128 446 000 Ft nettó adókülönbözletet tárt fel.

megküldésre került az adószakmai ellenőrzési területre (megyei adóigazgatóságra) azzal, hogy az abban foglaltakat a soros, operatív jellegű ellenőrzések tüntetésénél vegyék figyelembe. Célszerű ezt kibővíteni azzal, hogy amennyiben az elvégzett kockázatelemzés során konkrét adó- vagy célvizsgálat elrendelése nem indokolt, azonban a bejelentett mulasztás jellege (számla-, nyugtaadási kötelezettség elmulasztása, vélhetően igazolatlan eredetű forgalmazása) azt indokolja, a bejelentés és a vonatkozó iratanyag megküldésre kerüljön a vámszakmai területre. Az átadást a kockázatelemzést végző főigazgatóság vezetője (vagy az általa delegált személy) kiadmányozza a kockázatelemzést végző szervezeti egység vezetőjének javaslatára.

Az előző negyedévi jelentésünkben az ETKF koordinációs tevékenysége között említést tettünk arról, hogy a Budapest Főváros Kormányhivatalának Munkaügyi Központja megküldte Adó Főigazgatóságunk részére a szakképzési hozzájárulás elszámolásával kapcsolatban keletkezett, határidőn túl teljesített, illetve a hiánypótlást határidőre nem teljesített hozzájárulásra kötelezettek adatszolgáltatásának másolatát.³⁰

A Munkaügyi Központ által küldött adatbázis két részletben (július-augusztus hónapokban) került átadásra, mely összesen 143 db adózót tartalmazott. Az adózókról adatbázis került kialakításra, mely az illetékes adóigazgatóság részére vizsgálati javaslattal átadásra került.

A jelentésírás időpontjáig 44 vizsgálat került elrendelésre, melyből jelenleg 19 db van folyamatban. Az egyes adókötelezettségek vizsgálata során az adózók elismerték, hogy a késve teljesített adatszolgáltatás miatt adófizetési kötelezettségük keletkezett és 22 db bevallást a megindított vizsgálatok hatására önellenőrzéssel módosítottak. A társaságok által az önrevízió során szakképzési hozzájárulás adónemben 33 083 eFt kötelezettség növekedés került bevallásra. A megkezdett adónem vizsgálatok esetében két ellenőrzés megállapítás nélkül zárult, egy adózónál 607 eFt adókülönbözöt került megállapításra.³¹

Az ellenőrzési szakterület folyamatosan figyelemmel kíséri a területet érintő jogszabályváltozásokat. A beszámolási időszakban tapasztalt jogalkalmazási nehézségeink, jogszabályok, belső szabályozások módosítására vonatkozó javaslataink az alábbiakban foglalhatók össze:

⇒ A bíróságokon megkezdődött az Európai Bíróság C-80/11. és C-142/11. sz. egyesített ügyekben, előzetes döntéshozatali eljárás keretében meghozott ítéletek iránymutatóként történő kezelése, és annak alapján az állami adóhatóság számára kedvezőtlen ítéletek meghozatala.

Ezért szükségesnek mutatkozik többek között a kellő körültekintés fogalmának az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvénybe való beemelése az EB döntések ellensúlyozására. A hivatkozott EB ítéletek alapján szabályozni kellene azt, hogy – ha a

³⁰ A szakképzési hozzájárulást a saját munkavállalói részére szervezett képzéssel teljesítő hozzájárulásra kötelezett költségei elszámolásának feltételcíról és az elszámolás szabályairól szóló 15/2009 (VII.24.) SZMM rendelet alapján adózónak a tárgyévre elszámolt képzésre vonatkozóan adatszolgáltatást kell benyújtania a tárgyévét követő év második hónapjának 25. napjáig a székhelye szerint illetékes fővárosi és megyei kormányhivatal munkaügyi központja részére.

Az adatszolgáltatás megfelelő teljesítését, valamint a benyújtott dokumentumokban szereplő adatok tartalmát a munkaügyi központ ellenőrzi. Az ellenőrzés során feltárt szabálytalanságokról a munkaügyi központ az ellenőrzést követő 30 napon belül az ellenőrzéssel összefüggő dokumentumok megküldésével tájékoztatja a területileg illetékes adó főigazgatóságot.

A hozzájárulásra kötelezett akkor csökkentheti – a rendeletben meghatározott mértékkel – a szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló 2003. évi LXXXVI. törvény 3. § (3) bekezdésében meghatározott bruttó kötelezettségét, ha a képzésről az adatszolgáltatást meghatározott formában és időpontban teljesíti.

³¹ E vizsgálatok eredményességéről a fejezet 3. oldalán is említést tettünk.

számlabefogadó a szerződés megkötése előtt³² vélelmezi, hogy a számlakibocsátó nem tud teljesíteni személyi és tárgyi feltételek hiányában, és a későbbiekben ez be is igazolódik³³, akkor – a számlabefogadó felelőssé tehető-e, a levonási jog elvitatható-e, a költségvetést az adózói mulasztás miatt kár érheti-e, tekintettel arra, hogy ő az egyetlen, aki a szerződéskötés előtt és alatt döntési pozícióban van.

Amennyiben a válasz „nem”, azaz a számlabefogadónak semmilyen mértékben nem kell ellenőriznie a partnerét sem a szerződéskötés előtt, sem az ügylet teljesítése során, akkor az adóelkerülő magatartások döntő többsége nem lesz bizonyítható, a költségvetést érő kár pedig elkerülhetetlenné válik.

Amennyiben viszont a válasz „igen”, akkor a jelenlegi gyakorlat fenntartható, azonban annak érdekében, hogy az a jövőben hatékonyabban képviselhető legyen és az adózók is könnyebben kiszűrjék a rosszhiszemű társaságokat a gazdaságból, szükséges lenne az alábbiakat megvalósítani:

A nav.gov.hu-n található létszámadat nem a '08-as számú bevallásokból kerül átemelésre, ennek következtében a szerződéskötéskor a számlabefogadó nem a valós adatokat látja, amely félrevezető lehet. A nav.gov.hu-n hozzáférhetővé kellene tenni az adózói köztartozásokra vonatkozó adatokat „köztartozása van/nincs” formában. Ennek előnye abban mutatkozna meg, hogyha a számlakibocsátó bevallja ugyan a munkavállalók után a közterheket a 08-as bevalláson, a számlabefogadó ellenőrizni tudja azt is, hogy a közterhek is megfizetésre kerültek.³⁴

Továbbá az áfa bevallások adatainak nyilvánossá tételében a számlabefogadók meggyőződhetnek a számlakibocsátók adókötelezettségeinek teljesítéséről.

- ⇒ A közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban Ket.) 54. § (5) bekezdése kimondja, hogy „a hatóság engedélyezheti, hogy a tanú a meghallgatását követően vagy helyette írásban tegyen tanúvallomást.”

Ellenőrzéseink során gyakran tapasztaljuk, hogy a tanúk megjelennek a revízió előtt és a jogszabályhelyre hivatkozva élni kívánnak az írásbeli tanúvallomás lehetőségével. Ugyan a Ket. a jogintézményt lehetőségként szabályozza, mégis szinte lehetetlen okot találni az írásbeli tanúvallomás engedélyezésének megtagadására, így a revízió rendszerint engedélyezi a joggyakorlást, noha nyilvánvalóan visszaélésre ad alkalmat, és általában azon adózói kör él ezzel a módszerrel, melynek érdekében áll a revízió kérdéseinek ismeretében utólag elkészíteni a szükséges dokumentációt, és felkészülni az ellenőrzés további szakaszára.

Az ismertetettek okán a jogszabályhely felülvizsgálata szükséges, illetve felmerül a jogintézmény az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvényben (a továbbiakban Art.) történő szabályozásának szükségessége.

- ⇒ A beszámolási időszak vonatkozásában pozitív, az ellenőrzési tevékenységet könnyítő hatása van az Art. 95. § (4) – az iratok rendezésére, illetve pótlására vonatkozó – bekezdése 2012. június 20-ától hatályos módosításának, mely egyértelműen rendelkezik arról, hogy iratrendező vagy iratpótlásra felszólító végzést nem csak postai úton lehet

³² az éves beszámoló adataiból, nav.gov.hu adataiból, a székhely felkeresésével, azaz kellő körültekintéssel

³³ pl. elérhetetlen lesz a számlakibocsátó vagy a láncolat végén álló vállalkozás

³⁴ Például ha a szerződéskötést megelőzően a számlabefogadó látja, hogy 20 személy után fizet közterheket a számlakibocsátó és a köztartozás rublikában a „köztartozása nincs” jelzés van feltüntetve, akkor a számlabefogadó bízhat abban, hogy a számlakibocsátó a szükséges személyi feltételekkel rendelkezik, mert 20 munkavállalót bejelentett, akik után valószínűleg a közterheket is megfizette.

kézbesíteni, hanem személyesen is át lehet adni az adózó részére. Ezzel egy 2012. január 1-je óta létező kérdés lett egyértelműen rendezve.

Ugyanakkor szintén ezzel a jogintézménnyel kapcsolatban nem egyértelmű a hatályos jogszabályi rendelkezés annak vonatkozásában, hogy ilyen – az iratok rendezésére, illetve pótlására vonatkozó – végzés egy eljárás során hány alkalommal hozható.

A vonatkozó törvényhely magyarázata szerint iratrendező vagy iratpótlásra felszólító végzést egy ellenőrzés során csak egy esetben lehet hozni, amely a jogszabály szövegéből egyértelműen nem derül ki, így ez a bizonytalan helyzet nehezíti a revízióra vonatkozó eljárási szabályok betartását. Ezzel kapcsolatban javasoljuk az Art. 95. § (4) bekezdésének konkrétabb megfogalmazását, akár olyan módon is, hogy az iratok rendezésére, illetve pótlására külön szabályozás vonatkozzon.

- ⇒ A **kezesi felelősség alkalmazása lehetőségének egyértelműbbé tétele** érdekében javasoljuk annak meghatározását, hogyha a számlakibocsátó adóminimalizáló vagy bevallási kötelezettségét elmulasztó, valamint az adókülönbözetet a számlakibocsátónál az adóhivatal tárja fel³⁵, akkor helye van-e a kezesi felelősség alkalmazásának. Véleményünk szerint ebben az esetben elegendő lenne az Áfa tv. 150. §-ában meghatározott kezesi felelősség érvényesítésének egyes kérdéseit taglaló 5046/2012/ELN. számú körlevél módosítása.
- ⇒ Az **egységes jogalkalmazás kialakítása** érdekében szükségesnek tartjuk szabályozni, ha az adóellenőrzés kiutalás előtti ellenőrzés keretében **kötelezettség csökkenésről szóló önellenőrzést** vizsgál és a vizsgálat adózó terhére szóló adókülönbözet megállapításával zárul, akkor az **adókülönbözet adóhiánynak vagy jogosulatlan visszaigénylésnek minősül-e**.
- ⇒ A cégbíróság által történő változásbejegyzési eljárást érintő törvényi szintű szabályozást tartunk szükségesnek a **változásbejegyzési időszak rövidítése** érdekében, ugyanis több esetben³⁶ olyan függő jogi helyzet alakult ki eljárásaink során, mikor hosszú hónapokon keresztül nincs a jogi személy adózónak bejegyzett törvényes képviselője.
- ⇒ Indokolt lenne a **belső szabályozást úgy módosítani** – figyelemmel a Ket. 26. § (1) bekezdésének c) pontjára –, hogy az **adózó számlavezető pénzügyintézetének megkeresése jogsegélynek minősüljön** és az Art. 92. § (10) bekezdése alapján lehetővé váljon, hogy a küldemény postára adásának napjától a válasz megérkezésének napjáig, de legfeljebb 30 napig az eltelt időtartamot az ellenőrzés határidejének számításánál figyelmen kívül lehessen hagyni. Ez a módosítás azért lenne fontos az ellenőrzési tevékenységet folytató szervezeti egységeknek, mert a bankok sok esetben késedelmesen válaszolnak. Ezen szervezetek esetében az ellenőrzés akadályozására a mulasztási bírság kiszabása sem jelent kellő visszatartó erőt.

E negyedévben az ellenőrzést támogató informatikai rendszerek használatával kapcsolatosan – a Központi Hivatal Ellenőrzési Főosztálya felé – eddig nem jelzett problémáink a következők:

- ❖ Az Art. 92. § (10) bekezdése előírja, hogy legfeljebb 30 napig nem számít bele a vizsgálat határidejébe, ha az adóhatóság az ellenőrzés során belföldi jogsegélyt kér, függetlenül attól, hogy nem érkezett válasz ezen időintervallumon belül. A **REV határidő-**

³⁵ azaz az adókülönbözet csak a gazdasági esemény után könyvelődik fel a folyószámlára

³⁶ Egy esetben az adózó „korábbi” képviselője azzal az indokkal nyújtott be fellebbezést, hogy nem ő kapta meg az ellenőrzési jegyzőkönyvet, ezért kéri az eljárás újbóli lefolytatását. Tette ezt annak ellenére, hogy az ellenőrzés megkezdését követően az iratok átadásával egyidejűleg társasági szerződés módosításával átruházta tagi jogviszonyát és képviselői jogosultságát egy másik magánszemélyre.

nyilvántartási rendszerében rögzítésre kerülő jogsegély kérés esetében lejárati napként csak munkanapot lehet rögzíteni, függetlenül attól, hogy a törvényben meghatározott maximális 30 naptári nap lejárata hétvégére esik. Mindez azt okozhatja, hogy akár 32 nap is rögzítésre kerülhet – mint vizsgálati idő figyelmen kívül hagyása –, vagyis mindez határidő elcsúszást okozhat.

- ❖ A REV határidő-nyilvántartási rendszerében továbbra is hiba és határidő elcsúszást okozhat az a tény, hogy a hiánypótló végzés rögzítését követően „nyugszik” jelzést kap a vizsgálat addig az időpontig, amíg nem kerül berögzítésre a hiánypótlás dátuma, illetve a hiánypótlás elmaradása esetén a hiánypótlásra nyitva álló idő vége. Ennek okán olyan vizsgálatok is lehetnek „nyugszik” jelzésűek, melyeknél a hiánypótlásra nyitva álló határidő már lejárt.
- ❖ Az ellenőrzési eljárás hatósági szakaszában napi szinten fennakadást okoz a késedelmi pótlék számításánál azon eset, amikor az adózó folyószámláján mutatkozó túlfizetés nem valós, így ezen összeggel szükséges az adott folyószámla lejavítása annak érdekében, hogy a megállapított adóhiány után pontosan meghatározásra kerülhessen a késedelmi pótlék összege. A közelmúltig erre a KEA rendszer „Általános Egyenlegszámító” menüpontjában volt mód. Jelenleg az Oracle rendszer CAJF alkalmazásában van lehetőség késedelmi pótlék kiszabására, nem valós túlfizetési tételek korrekciós célú beszúrására, azonban nem engedi e tételeket bevenni a rendszer, ugyanis a revíziós pótlékoló alkalmazás felkínálja a lehetőséget a folyószámla tétel beszúrására, a gyakorlatban ez az opció inaktív, automatikusan átvált a megállapítás opcióra, így a technikai túlfizetés összege nem szűrhető be, ezáltal a késedelmi pótlék nem vagy nem a megfelelő összegben kerül kiszámításra.

A 4003/2012. számú NAV tájékoztatásban nevesített ellenőrzési feladatok a következő fejezetekben részletezettek szerint teljesültek a beszámolási időszakban.

II. Az adószakmai ellenőrzési szakterület 2012. évi feladatai

1. Adóregisztrációs eljárás, fokozott adóhatósági felügyelet³⁷

A 2012. január 1-jével bevezetett adóregisztrációs eljárás és fokozott adóhatósági felügyelet főbb számadatai az alábbiak szerint alakultak.

A Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatóság és az országos adatok összehasonlítása

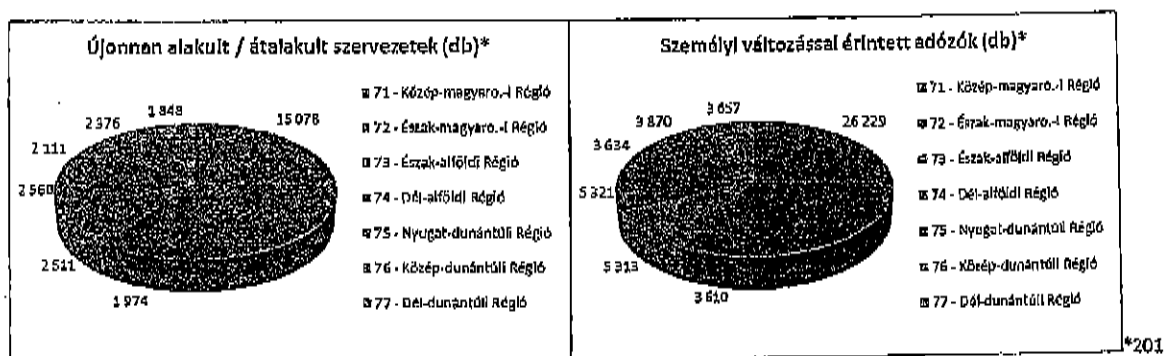
A 2012. január-október között újonnan alakult és személyi változással érintett szervezetek száma jelentős aránytalanságot mutat az országos eloszlás vetületében. A kapacitásigények alakulása ennek megfelelően jelentősen eltér.

³⁷ A fejezet készítője: [REDACTED]

Tel.: [REDACTED]

1. sz. diagram

2. sz. diagram



A Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatóság illetékességi körébe tartozó, újonnan alakult / átalakult szervezetek részaránya, valamint a személyi változással érintett társaságok száma az országos adatok több mint 51%-át teszik ki.

Az adóregisztrációs eljárás keretében lefolytatott kockázatkezelés az újonnan alakult / átalakult szervezetek esetében 14 208 db, a személyi változással érintett társaságok esetében pedig 18 306 db adózóra terjedt ki. A Radar rendszerből leszűrt és a kockázatkezelést, személyi változással érintett adózói állományok közötti különbség tekintetében manuális úton volt szükséges a ténylegesen személyi változással nem érintett társaságok kiküszöbölése.

A Radar információk nem kizárólag az adóregisztrációs eljárás hatálya alá tartozó adózókat tartalmazzák, ezért a fenti darabszámok (főként a személyi változással érintett szervezetek tekintetében) jelentős eltérést mutatnak az adóregisztrációs kockázatkezelési eljárás alá vont adózókhoz képest. Az eltérés azzal magyarázható, hogy a szűrésben olyan szervezetek is szerepeltek, melyeknél nem történt személyi változás, vagy amelyek egyéb változással érintettek.

a) Kockázatelemzési feladatok

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal elnöke által kiadott, az 1106/2012. számú eljárási renddel módosított, az adóregisztrációs eljárásról, az adóregisztrációs eljárásban felhasználható igazolásról és a fokozott adóhatósági felügyeletről szóló 1143/2011. számú eljárási rend (a továbbiakban: NAV eljárási rend) alapján kialakított kondíciók szerint 2012.11.12-ig összesen 27 866 db adózó került adóregisztrációs kockázatkezelési eljárás alá.

1. sz. táblázat

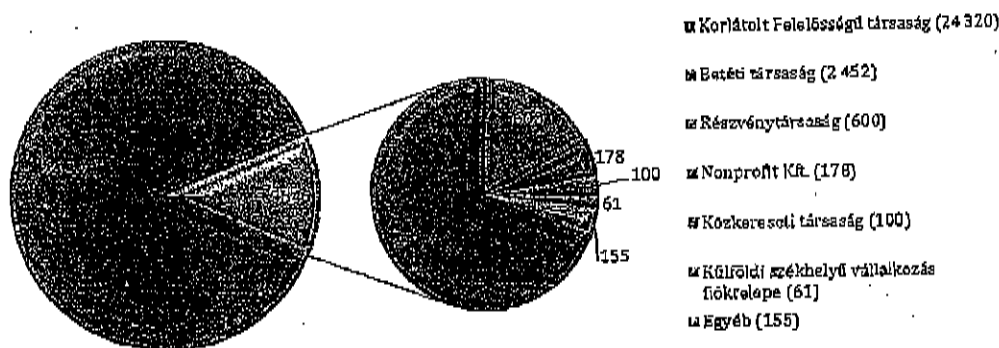
	Újonnan alakult vállalkozás	Átalakult vállalkozás	Személyi változással kockázatkezelő	Személyi változással ténylegesen érintett	Adóregisztráció alá vont szervezetek összesen
2012. 01. hó	1 415	24	760	270	1 709
2012. 02. hó	3 308	30	2 127	1 415	4 753
2012. 03. hó	1 502	27	1 681	1 366	2 895
2012. 04. hó	979	49	1 698	1 282	2 310
2012. 05. hó	1 199	36	2 089	1 340	2 575
2012. 06. hó	1 245	31	2 273	1 921	3 197
2012. 07. hó	1 211	43	2 113	1 739	2 993
2012. 08. hó	930	38	1 497	1 057	2 025
2012. 09. hó	1 137	57	1 288	901	2 095
2012. 10. hó	905	42	1 900	1 719	2 666
2012. 11. hó	-	-	880	648	648
Összesen	13 831	377	18 306	13 658	27 866

Az újonnan alakult vállalkozások száma az évi eleji jogszabályváltozásokat követően lecsökkent a 2011. évhez képest, az átalakult adózók vonatkozásában nagyobb eltérés nem tapasztalható a különböző időszakokban. A személyi változással érintett gazdasági szervezetek esetében az adóregisztráció jogintézményének rövid fennállására tekintettel a változásbejegyzések havi számában történt változásokból következtetést levonni még nem lehet. Kockázatkezelésük többletmunkát igényel, hiszen ezen adózói kör szűrése a rendelkezésre álló rendszerekből jelenleg nehézkes, a társaságok vizsgálata tételen történik a RADAR rendszerből kapott lista alapján. Ezért tapasztalható számszaki eltérés a személyi változással kockázatkezelő, valamint a személyi változással ténylegesen érintett adózók között.

Az adóregisztráció intézménye a jelenleg érvényben lévő szabályozás alapján összesen több mint harmincféle gazdasági formakódú vállalkozást érint. A következő ábrán látható a formakódok eloszlása, a kockázatkezelő adózók 87,3%-a korlátolt felelősségű társaság, a fennmaradó rész nagyobb hányada betéti társaság.

2. sz. diagram

Az adóregisztráció alá vont szervezetek gazdasági formakód szerinti megoszlása



Forrás: saját adatbázis

Az újonnan alakult vállalkozások, az átalakult társaságok, valamint a személyi változással érintett szervezetek tárgyévben leggyakrabban megjelölt tevékenységeinek toplistáját a

következő táblázat mutatja be. A legtöbbet választott tevékenység az *Üzletviteli, egyéb vezetési tanácsadás*, amelyet 1 477 db adóregisztráció alá vont adózó végez főtevékenységként.

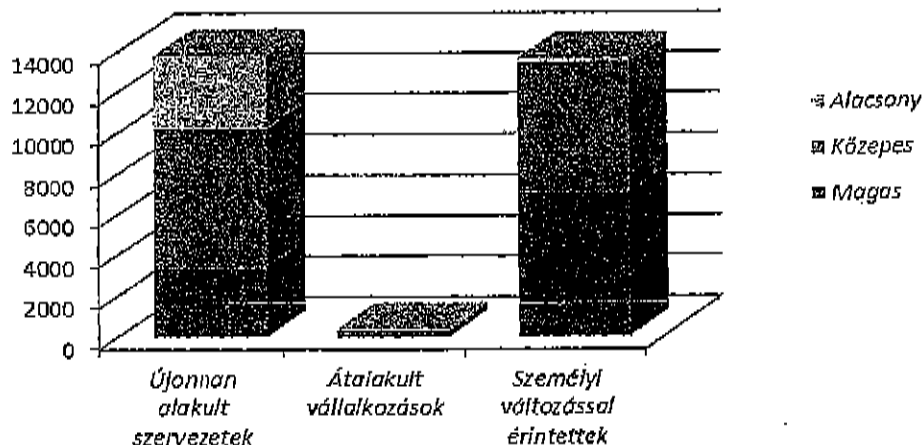
2. sz. táblázat

TEVÉKENYSÉG	SZÁMA
7022 Üzletviteli, egyéb vezetési tanácsadás	1477
5610 Éttermi, mozgó vendéglátás	1104
6810 Saját tulajdonú ingatlan adásvétele	1083
6820 Saját tulajdonú, bérelt ingatlan bérbeadása, üzemeltetése	765
6920 Számviteli, könyvvizsgálói, adószakértői tevékenység	658
4120 Lakó- és nem lakó épület építése	653
7112 Mérnöki tevékenység, műszaki tanácsadás	497
4771 Ruházat kiskereskedelem	451
4711 Élelmiszer jellegű bolti vegyes kiskereskedelem	443
7311 Reklámügynöki tevékenység	426

Az adóregisztrációs eljáráshoz, az azt követő kockázatelemzési eljáráshoz illetően a fokozott adóhatósági felügyelethez (a továbbiakban: FAF) kapcsolódó feladatokra vonatkozó 7. számú melléklet adatai alapján az adóigazgatóságok részére 19 342 db közepes/magas **induló kockázatú** adózó került átadásra, az összes kockázatkezelt adózó 69,4%-a. Az adóregisztráció alá vont szervezetek induló kockázatának feltételeit és besorolási szintjét a KMRAFI határozza meg a vonatkozó eljárási rendben foglalt szempontok alapján. A jelentési időszakban kockázatkezelt adózók 37,4%-a magas, 48,5%-a közepes, 14,1%-a alacsony induló kockázatú minősítést kapott.

3. sz. diagram

Az induló kockázat alakulása



Porrás: saját adatbázis

A módosított eljárási rend alapján a magas induló kockázatú adózók továbbra is teljes körűen átadásra kerülnek. A közepes induló kockázatú adózók egy része a kockázati tényezőkre tekintettel átadásra kerül kérdőív kiküldésre.

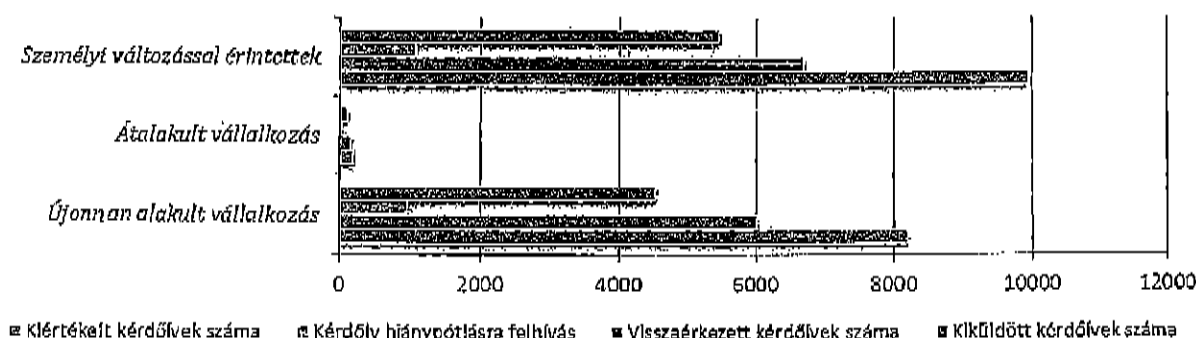
Az eljárási rend változására tekintettel az adóigazgatóságok és a főigazgatóság részvételével felállított adóregisztrációs munkacsoport keretében kialakításra került egy kockázatkezelési munkacsoport, melynek feladatai a közepes induló kockázatú adózók kérdőív kiküldésre történő átadásánál az átadás szempontrendszerének kialakítása az eddigi tapasztalatok alapján,

(a jövőben a kiválasztás e szempontok figyelembevételével történik). A szempontrendszer folyamatba építése megtörtént.

Az átadott közepes és magas induló kockázatú adózókból 18 340 db részére történt meg a **kérdőív kiküldése**, ahogy az a következő ábrán is látható, a személyi változással érintett adózók nagyobb hányada került átadásra, ennek köszönhetően a kiküldött kérdőívek száma esetükben magasabb. Szintén megfigyelhető, hogy az újonnan alakult vállalkozások jobban teljesítenek a visszaérkezett kérdőívek tekintetében.

Több esetben előfordul, hogy az adózók nem megfelelően, illetve hiányosan töltik ki a részükre kipoztázott kérdőívet, melynek elbírálása után a hivatal hiánypótlásra hívja fel az adózót.

4. sz. diagram



Forrás: saját adatbázis

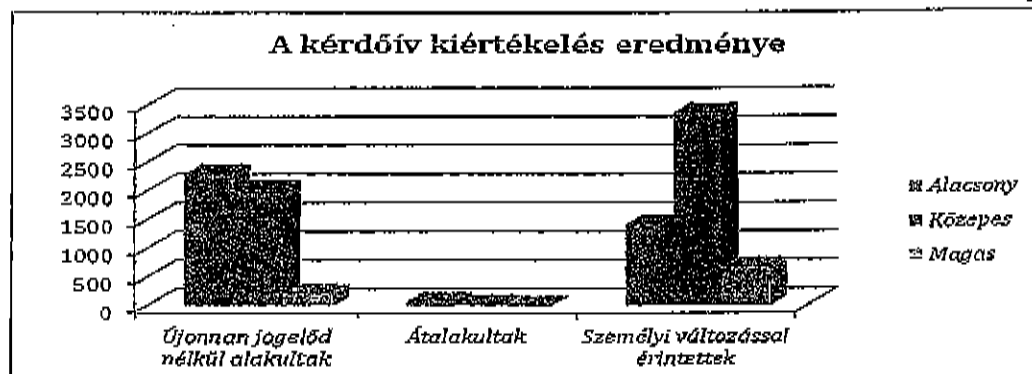
A jelentés készítés időpontjáig 12 866 db adózó küldte vissza a kérdőívet, amely a kiküldött kérdőívek darabszámához viszonyítva 70,15 %. Az adóregisztrációs eljárás alá vont adózókat elemezve megállapítható, hogy a személyi változással érintett adózók esetében a visszaküldési hajlandóság elmarad az újonnan alakultakhoz és az átalakultakhoz képest. Az átalakulással érintett adózók 83,2 %-a küldte vissza a kérdőívet, az újonnan alakultak 73,4 %-ához, illetve a személyi változással érintettek 67,3 %-ához képest.

Az elektronikus kitöltési és beküldési opció bevezetése óta a hiánypótlások száma kis mértékben csökkent, vélelmezhetően az elektronikus kitöltés elterjedésével a csökkenés továbbfolytatódik.

Eddig összesen 3 682 db esetben került sor az adószám törlésre történő átadásra a kérdőív vissza nem küldése miatt, amely a kérdőív kiküldéssel érintett adózók mintegy 20,1 %-a.

A visszaérkezett **kérdőívek kiértékelése** folyamatos, a jelentés időszakáig a 12 866 db kérdőív 78,2%-ánál 10 068 db esetben történt meg a kérdőívek feldolgozása, kiértékelése, a tárgykörhöz kapcsolódó főbb adatokat az alábbi diagram tartalmazza.

5. sz. diagram

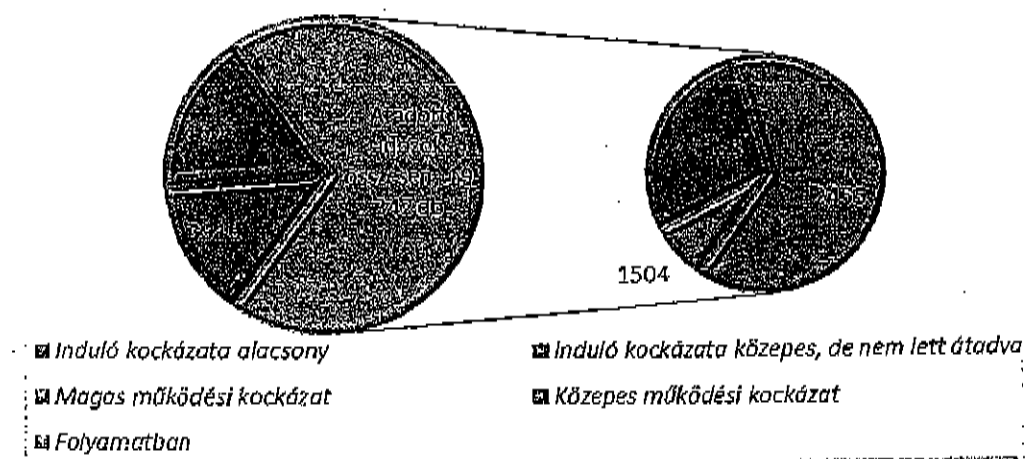


Forrás: saját adatbázis

A működési kockázat kiértékelése folyamatosan történik az adóigazgatóságokon a visszaérkezett kérdőívek, valamint az ellenőrzés tapasztalatainak függvényében. A jelentés időszakában 6 887 db adózó esetében került meghatározásra a működési kockázat az adóigazgatóságokon, ami az összes átadott társaság 35,6%-a. Ezen adózók közül 21,8% magas, 78,2% közepes besorolású lett.

6. sz. diagram

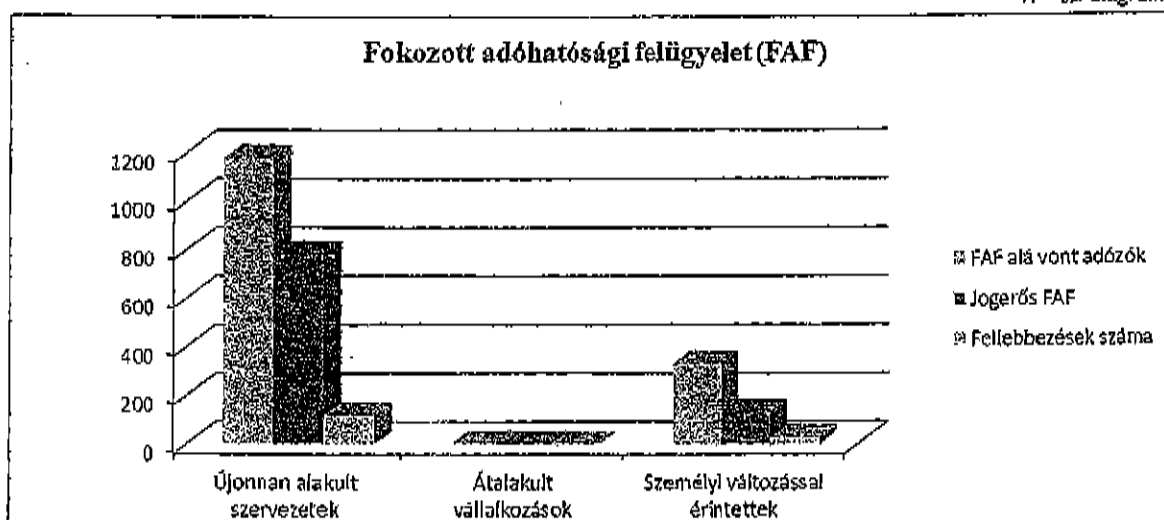
Az induló és a működési kockázat alakulása



Forrás: saját adatbázis

Az átadott adózók 7,84%-ánál került sor **fokozott adóhatósági felügyelet** elrendelésére (működési kockázatuk megoszlását tekintve 64,7 % közepes, 35,3 % magas). Az 1 517 db FAF-ot elrendelő határozatból a jelentés készítés időpontjáig 921 db emelkedett jogerőre. A kibocsátott FAF határozatokkal szemben 148 esetben került sor fellebbezés benyújtására, amely a jogerős határozatok 16,1 %-át teszi ki.

7. sz. diagram



Forrás: saját adatbázis

A fokozott adóhatósági felügyeletről hozott határozat jogerőssé vált 921 db gazdasági társaság esetében, az előírt intézkedések az alábbiak szerint alakulnak az adózóknál:

- 48,8% az általános forgalmi adóbevallási gyakoriságnál gyakoribb bevallás, illetve összesítő nyilatkozat benyújtására kötelezett,
- 48,6% esetében a gyakorítás mellett az adózót a fokozott adóhatósági felügyelet időtartamára kötelezte adóbevallásának, illetőleg az adóbevallással egyenértékű nyilatkozatának adótanácsadóval, adószakértővel, vagy okleveles adószakértővel történő ellenjegyeztetésére.
- 3,6% esetében került kötelezésre, hogy az általános forgalmi adó bevallásával egyidejűleg nyújtsa be papír alapon az állami adóhatósághoz a bevallás alapjául szolgáló bizonylatok másolatát.

A Főigazgatóságon kialakításra került karbantartó bizonylat tartalmazza az adózók FAF alá vonásának okai, illetve az alkalmazandó jogkövetkezményeket, valamint itt kerül rögzítésre a kezdő illetve záró dátuma. Az igazgatóságokon a FAF határozat mellett továbbítják az említett információkat az adóügyi terület felé.

A jelentési időszakban a NAV eljárásrend előírásának megfelelően tovább folytatódott a FAF alá vont adózók nyomon követő kockázatelemzése.

A kockázatkezelés során folyamatosan figyelemre kerülnek az adózók alábbi adatai:

- minősítő kód, megyekód (illetékeség váltás), áfa jogcím kód („A” kód rögzítése),
- Törlés, felfüggesztés kezdeményezése
- Áfa bevallás (visszaigénylés, egyéb adattartalmak), T1041-es adatok
- Folyószámla értéke, VIES negatív eltérés 2012. évre vonatkozóan,
- FAF alatti bevallás beadásának meghatározása a jogerő függvényében, előírt szankciók figyelése (papír alapon való benyújtás, ellenjegyzés),
- Vizsgálatok: FAF előtti, FAF alatti (meghiúsultak, jogerős bírsággal érintettek)
- Egyéb kockázati tényezők figyelembe vétele: (pl.: Közérdekű bejelentés érkezett-e a vizsgált adózóra vonatkozóan, egyéb adatbázisokban szerepel-e a társaság, tulajdonos váltások száma, illetékeségváltások.)

A kéthavonta esedékes nyomon követés keretében 369 db adózó került kockázatkezelés alá, melyből a jogerős határozatokkal rendelkező, bevallásukat 2012. október 20-ig benyújtó adózók (197 db) esetén az alábbi intézkedések kerültek végrehajtásra:

- Az áfa bevallásokat alátámasztó analitika papír alapon történő bekérése miatt 6 adózó került átadásra az igazgatóságok részére további kockázatkezelésre.
- Az áfa bevallások elmulasztása miatt 39 db adózó került átadásra az adóügyi szakterület részére, hogy az adózók felé az előírt bevallás elmulasztás miatti felszólításokat, illetve amennyiben a bevallások nem érkeznek be hivatalunkhoz, az adószám törlés kezdeményezését megtegyék.
- Kiutalás előtti vizsgálattal érintett 2 db adózó (aki nem került korábban kiválasztásra paraméter hiba miatt).
- Az átadott adózók közül 2 esetben van vizsgálat jelenleg folyamatban.

Eddigi tapasztalatok szerint az adózók bevallásainál jelenleg az a tendencia, hogy NY-es nyilatkozatot nyújtanak be 2012. évre vonatkozóan, így teljesítik a FAF alatti bevallási kötelezettségüket a naptári éven belül, teljes időszakra.

Az eljárási rend módosítása indokoltá tette az **adóregisztrációs munkacsoport** összehívását a szabályozás változásával összefüggően felmerült problémákkal kapcsolatban. A munkacsoport megbeszélést követően kialakításra került két részmunkacsoport, jogi és kockázatkezelési.

A jelenlegi szabályozás értelmében az adóügyi terület az adóregisztrációs eljárás alá vont adózók listáját megküldi a kockázatkezelés felé, ahol egyedi kockázatelemzést követően meghatározásra kerül az adózók induló kockázata. A magas induló kockázatú adózók továbbra is teljes körűen, illetve a közepes induló kockázatú adózók egy része átadásra kerül kérdőív kiküldésre, hiszen a közepes induló kockázatúak részére nem kötelező a KOCKERD kiküldése.

A fentiek alapján szükségessé vált egy olyan **kiválasztási szempontrendszer** kidolgozása, amelynek köszönhetően csak azok a közepes induló kockázatú adózók kerülnek kiválasztásra, és átadásra, amelyek esetében valószínűleg fennállnak a FAF elrendelésének feltételei, illetve valószínűsíthetően nem elérhetőek.

Az újonnan alakult és az átalakult vállalkozások mindenképpen átadásra kerülnek, amennyiben a társaságok gyanús székhelycímen, székhelyszolgáltatónál kezdik meg a tevékenységüket, ha a társaságok külföldi tulajdonosi kapcsolattal rendelkeznek, ha az 5 éven belüli kapcsolataik 0. vagy 1, szinten KOKAIN-ban szerepelnek, vagy ha a társaságok telephelyet igénylő tevékenységet kezdenek meg bejelentett telephely hiányában (pl.: gépgyártás).

A személyi változással érintett vállalkozások mindenképpen átadásra kerülnek az igazgatóságokra, amennyiben a társaságok gyanús címen, székhelyszolgáltató címen folytatják tevékenységüket, ha a társaságok kapcsolatai magas RADAR besorolásúak, ha az 5 éven belüli kapcsolataik 0. vagy 1, szinten szerepelnek a KOKAIN-ban, illetve ha a teljes tulajdonosi kör kicserélődött 90 napon belül.

A szempontrendszer kialakítása érdekében a Főigazgatóság megbeszélést tartott **kockázatkezelési munkacsoport** keretében az adóigazgatóságok ellenőrzési területének bevonásával.

A munkacsoport feladata továbbá az indokolatlanul magas induló kockázatú adózókhoz kötődő egyedi eljárás szempontrendszerének megvitatása, hogy mely magas induló kockázatú adózók esetén lehet eltekinteni a kérdőív kiküldésétől.

A módosított eljárási rend alapján a FAF határozatok meghozatalánál, amennyiben a feltételek nem állnak fenn szöveges indoklással szintén alátámasztható a határozathozatal mellőzése.

A kockázatkezelési munkacsoport a jelentés időszakában még folyamatban lévő feladata az induló és működési kockázat minősítésének meghatározásának felülvizsgálata a módosított eljárási rend szempontjainak figyelembevételével.

A jogi munkacsoport keretében megvitatásra kerültek a vonatkozó szabályozás változásával kapcsolatban felmerült eljárási kérdések, melyek részletei jelen fejezet c. pontjában kerültek kifejtésre.

A jelentési időszakban továbbfejlesztésre került az a **RADAR projekt**, amelynek segítségével az adóregisztrációs eljárás kockázatkezelési szakaszába eső vállalkozások esetén lehetőség van a kapcsolatok részletesebb adatainak csoportos lekérdezésére. Olyan adatok, mint a gyanús állományokban való szereplés, RADAR kockázati besorolás, folyószámla-információk, főbb ellenőrzési adatok, adószám-felfüggesztés/törlés fennáll-e, felszámolás, végelszámolás, csődeljárás indult-e az adott cégek ellen. Ez a projekt segíti az igazgatóságok munkáját azokban az esetekben, amikor az adózó átadása és a FAF határozathozatal között hosszabb idő telik el, és a helytálló határozat megírásához naprakész adatokra van szükség. Ezen állományok heti rendszerességgel kerülnek megküldésre az ETKF felé.

A Gyors vezetői információs rendszerbe (click stat) integrálásra kerültek a kérdőív kiértékelő alkalmazás információs táblái teljes körűen. A működési kockázat kiértékelő táblázat lekérdezése információs táblákká és vizuális megjelenítő felületekre jelenleg folyamatban van.

A 2012. év IV. negyedévében az adóregisztrációt követő kockázatelemzési eljárásban továbbra is problémaként jelentkezik a központi informatikai háttér hiánya.

Az igazgatóságok kockázatkezelési tapasztalatai alapján előfordul, hogy a magas működési kockázati minősítésű adózók esetében a minősítést követően a KOCKERD kérdőív adatai alapján a fokozott adóhatósági felügyelet elrendelésének feltételei nem állnak fenn (személyi, tárgyi és pénzügyi feltételek elegendőek a gazdasági tevékenység megvalósításához és a tagok korábbi gazdasági tevékenységével kapcsolatos kockázat nem merült fel). Az új szabályozásnak köszönhetően a jövőben az igazgatóságoknak lehetőségük van a FAF elrendelésének mellőzésére szöveges indoklás mellett.

Előfordult, hogy az Adóalany – nyilvántartási Főosztály által kiküldött adószám törlő határozatra az adózók az általuk benyújtott **igazolási kérelmekben** a kézbesítés szabálytalanságára hivatkoztak. Problémát okozott az is, hogy az adózók a benyújtott kézbesítési vélelem megdöntése iránti kérelmükben arra hivatkoznak, hogy a posta szabálytalanul járt el. Kézbesítés során nem ellenőrizte, hogy a határozatot a megfelelő személy vette-e át illetve, a tértivevényen nem került rögzítésre az átvevő jogcíme.

b) Ellenőrzési feladatok

Az adóregisztrációs eljárással érintett adózók körében a jelentéskészítés időpontjáig összesen 3340 ellenőrzés került elrendelésre, amely 3 245 db adózót érintett, amely az adóigazgatóságok részére átadott adózók mintegy 17,27%-át érinti.

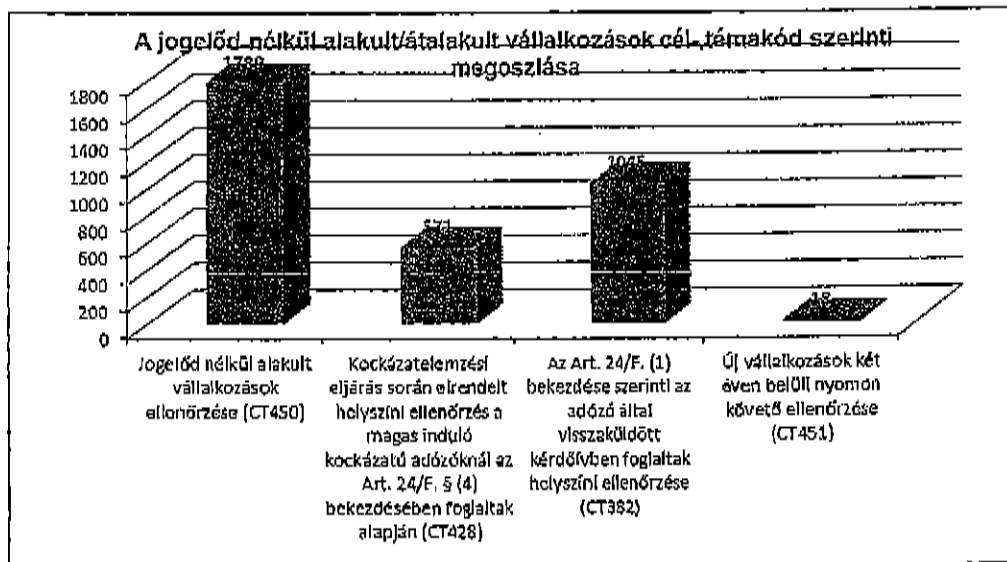
3. sz. táblázat

	Kockázatelemzés	Átadott	Adószám-törlesztés 2010.001	Ellenőrzött	Ellenőrzöttség százaléka
Újonnan alakult vállalkozás	13 831	8 242	1 791	2 235	27,12%
Átalakult vállalkozás	377	183	41	28	15,30%
Személyi változással érintettek	13 658	10 917	1 850	1 077	9,87%
Összesen	27 866	19 342	3 682	3 340	17,27%

A jelentés készítéséig 1 789 UVK ellenőrzés került elrendelésre, amelyből adószám felfüggesztését az esetek 5,6%-ában kezdeményezték az adóigazgatóságok. Ez jelentősen alacsonyabb számot jelent a 2011 év időarányos adataihoz képest, köszönhetően annak, hogy az elérhetetlen adózók már az adóregisztrációs eljárás korai szakaszában kiszűrésre kerülnek, és elindul az adószám törlés folyamata.

Az ellenőrzések 40,7%-ban az adózók működésüket rendben megkezdtek, hasonló nagyságrendben 41,3%-ban viszont az adózók nem kezdték meg tevékenységüket. A vizsgálatok 5,1%-ában a revizorok részben vagy egészen hiányolták a személyi és/vagy tárgyi feltételek meglétét. A további ellenőrzések jelenleg még folyamatban vannak.

8. sz. diagram



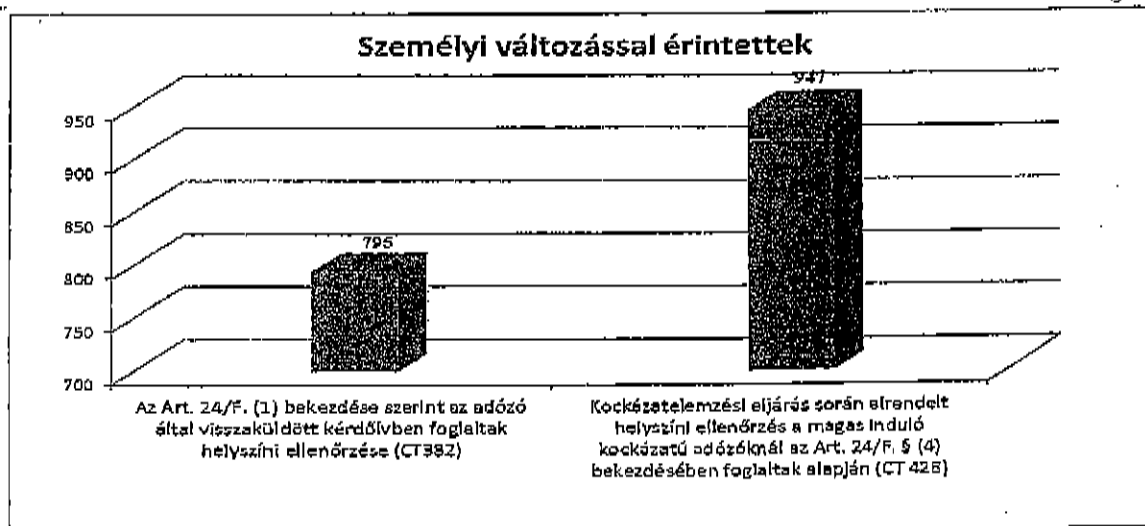
Az adózók által sok esetben késedelmesen visszaküldött KOCKERD kérdőívek miatt, az újonnan alakult gazdasági társaságok ellenőrzésénél problémát jelent a NAV eljárási rend azon korlátozó előírása (136. pont), amely szerint az UVK ellenőrzések megkezdésének feltétele a visszaérkezett kérdőív.

A magas induló kockázatú, újonnan alakult vállalkozások által kitöltött kérdőívek valódiságtartalmának vizsgálatára rendelkezésre álló 90 napon belül néhány esetben azért nem

került sor, mert az adózó képviselője, mint egyedüli képviseleti jogosultsággal rendelkező személy hosszabb ideig külföldön tartózkodott.

Az adóigazgatóságok részére átadott **személyi változással érintett gazdasági társaságok** esetében 1 077 ellenőrzés került elrendelésre. Az eljárás keretein belül az Art. 24/F. (1) bekezdése szerinti az adózó által visszaküldött kérdőívben foglaltak helyszíni ellenőrzésére (CT 382) irányuló, illetve a magas induló kockázatú adózóknál kockázatelemzési eljárás keretében elrendelt helyszíni ellenőrzést (CT 428) folytatnak le. Előbbi cél- témakódot az átfedéseket is figyelembe véve 795, utóbbit 947 esetben adták fel.

9. sz. diagram



Az 57-es típusú (az egyes gazdasági események valóságának ellenőrzésére irányuló) ellenőrzések azon adózóknál kerülnek elrendelésre, amelyeknél az adószám kiadását megtagadó határozat ellen benyújtott kimentési kérelemben foglaltak valóságának vizsgálata szükséges. A KMRAFI illetékességi területén 17 db olyan 57-es vizsgálat elrendelése történt meg, amelynél feladásra került a 380-as (Kimentési kérelemben foglaltak valóságának vizsgálata a kérelmet benyújtó adózónál adóregisztrációs eljárás keretében), illetve a 381-es (Kimentési kérelemben foglaltak valóságának vizsgálata a kérelmet benyújtó adózó megrendelőiénél, vevőiénél adóregisztrációs eljárás keretében) cél-, témakód. A vizsgálatok közül 5 jelenleg is folyamatban van.

Az adóigazgatóságok tapasztalatai szerint az adózókkal általában sikeres volt a kapcsolatfelvétel, a képviselők az idézésben megadott időpontokban megjelentek és a revízió rendelkezésére bocsátották a tárgydíszak vonatkozásában kért iratanyagokat.

Az adóregisztrációs eljárás 2012. január 01-jei hatályba lépése óta eltelt időszak általános tapasztalataként elmondható hogy a köztudatba viszonylag lassan „szívárgott be” az adóregisztráció létezésének ténye. Adózók gyakran még több hónap eltelte után is tájékoztatást kértek / kérnek telefonon az eljárásról, illetve a várható szankciókról. Az esetek döntő többségében az ügyvezetők az eljárás során általuk vétett hibák okaként tapasztalatuk hiányára hivatkoztak.

A jogintézmény fennállásának rövid ideje alatt szembetűnő az adózók együttműködésének hiánya. A KOCKERD kérdőív pontjait rendkívül hiányosan töltötték ki a mellékelt kitöltési útmutató ellenére, illetve – a mulasztás következményeire vonatkozó felhívást tartalmazó – végzésben közölt határidő betartását sok esetben elmulasztották. Továbbá a revíziók

tapasztalatai alapján elmondható, hogy az adózók nagy része továbbra sem ad megfelelő mélységben választ a kérdésekre, melynek oka, hogy a tevékenységüket még nem kezdték meg, nem rendelkeznek adózási, gazdasági tapasztalattal. Ez az alakulás időpontjához mérten korai ellenőrzési tapasztalatok alapján jelentős ellenérzéseket vált ki az adózókból, a bizalom hiányát és a gazdasági működés ellehetetlenítését látják az UVK ellenőrzésekben, valamint a megállapítások alapján alkalmazott mulasztási bírságokban. Erre utal az is, hogy az adózók a jogorvoslati kérelmeik alapjaként a vállalkozás alapításának időpontját, valamint a tapasztalat hiányát tüntetik fel.

Az adóregisztrációs eljárás keretében lefolytatott helyszíni ellenőrzések során több alkalommal került feltárára az állami adóhatóság **hatáskörébe tartozó szabálytalanság**. Legtöbb mulasztás a munkaviszonnyal összefüggésben előírt kötelezettségek késedelmes, illetve nem teljesítéséből adódtak. A leggyakoribb mulasztás (véltetően az ügyfélkapu-regisztrációból eredően) a munkavégzésre irányuló jogviszony késedelmes bejelentése, a revizorok több alkalommal tártak fel 1-2 napos csúszásokat a bejelentések teljesítésével összefüggésben.

Több esetben tártak fel az ellenőrök a be nem jelentett foglalkoztatás tényállását. A jelentés időszakában továbbra is problémát jelentett a T/201-es és a T1041-es adatbejelentő lapok beadásának elmulasztása, vagy határidőn túl történő beküldése.

Az igazgatóságok tapasztalatai szerint előfordult, hogy bejelentési kötelezettségüket elmulasztották az adózók, további esetekben késedelmesen teljesítették a bejelentést.

Az ellenőrzési tapasztalatok szerint az adózók főleg az ügyvezető tag foglalkoztatotti bejelentését mulasztják el, továbbá kisebb adókötelezettségeiknek nem tesznek eleget (pl.: iratőrzési hely bejelentése).

Az adóhatóság nyilvántartásában szereplő adatokhoz képest több esetben találtak eltérést a revizorok a helyszíni ellenőrzés keretében.

A kérdőívben foglaltak a helyszíni ellenőrzések tapasztalatai alapján – kevés kivételtől eltekintve – fedik a valóságot. A kitöltött és visszaküldött kérdőívben szereplő adatok és a helyszíni ellenőrzés során tapasztaltak között leginkább az adózó működésével kapcsolatos változások tekintetében található eltérés, mert a kérdőív kitöltése és a helyszíni ellenőrzés közötti időszakban a vevők és szállítók adataiban állhat be változás, továbbá a telephelyben, illetve fióktelep létrehozásában bekövetkezett változások jellemzőek. Néhány esetben előfordult, hogy a munkavállalók létszámában történt változás, hiszen a működéshez arányosítják az adózók a foglalkoztatottak létszámát is.

A kérdőív kitöltés és a helyszíni eljárás között hosszabb idő is eltelik. Fenti időszakban, amennyiben tényleges működést végez a társaság, jellemzően az alábbi területen tapasztalhatóak a beküldött kérdőívtől eltérő adatok:

- A forgalom értéke szerinti három legnagyobb vevő megnevezése, adószáma, az adott vevőnek teljesített értékesítés összesítésére vonatkozó adat.
- A tárgyévben, illetve – amennyiben volt – a megelőző évben a forgalom értéke szerinti három legnagyobb szállító megnevezése, adószáma, a nettó forgalom összesítése.
- A foglalkoztatottak számával, az alkalmazás jellegével kapcsolatos információk.
- A tevékenység folytatásához rendelkezésre álló eszközök bemutatása.
- A fennálló követelések és pénzeszközök részletezése.
- A fennálló kötelezettségek részletezése.

Adóigazgatósági vélemények alapján a helyszíni ellenőrzések nem hozzák meg minden esetben a várt eredményt tekintettel arra, hogy az esetek jelentős hányadánál nem kapnak további információt azon túl, amelyet adózó a kérdőívben már amúgy is szerepeltetett. Az álláspont szerint ezért kizárólag azon esetekben lenne szükséges ellenőrzés lefolytatása, amikor a kockázatelemzési eljárás során a kérdőívben szerepeltetett adatok esetleges hiteltelensége, vagy ezen adatok, illetve a bevallásban feltüntetett adatok tekintetében ellentmondások, az adózó esetleges fantomizálásának lehetősége merülne fel, amely egy helyszíni ellenőrzés során tisztázható lenne.

Adóigazgatósági jelzések alapján az új vállalkozások nagy része a vizsgálat időpontjában a **tényleges gazdasági tevékenységet** még nem kezdte meg, csak a vállalkozási tevékenység előkészületei, leendő üzleti partnerek, gazdasági kapcsolatok felkutatása, alkalmas telephely, bérlemény keresése, tárgyi feltételek megteremtése hatósági engedélyek beszerzése volt folyamatban, ezért a vizsgálatok a kapcsolatfelvételen túl, a jövőbeni működéssel kapcsolatos **tényleges információ** tartalommal nem bírnak. Az újonnan alakult vállalkozások sok esetben azt a dátumot írják be tevékenységük tervezett kezdésének dátumaként, amikor a vállalkozás megalakult, azonban ez nem jelenti automatikusan azt, hogy már tevékenységet is végcz. A kérdőív kitöltése után szembesülnek azzal, hogy a különböző engedélyek beszerzése elhúzódik, illetve, hogy a szükséges feltételeket nem tudják a megadott időpontig előteremteni (például pályázati forrás hiánya). Előfordulhat, hogy bizonyos tevékenységeknél (például: építés) időközben meghúszul az a projekt, amire a vállalkozást létrehozták.

Komoly problémát jelent az adózók minősítése során a szolgáltató tevékenységek elbírálása (tanácsadás, ügynöki kereskedelem, oktatás), hiszen ezen tevékenységek olykor minimális eszközigényűek (egy számítógép és egy telefon), valamint nem szükséges hozzájuk jelentős humán erőforrás. Másik problémás csoport az alvállalkozókkal végzett tevékenységek (építőipar, őrző-védő tevékenység, takarítás). Ezekben az esetekben a KOCKERD kérdőívben közölt és a rendelkezésre álló adatok alapján kockázatosnak ítélt adózó a fokozott adóhatósági felügyelet elrendelése után fellebbezésében előadja, hogy alvállalkozókkal végezteti el a munkát, így sem humán erőforrásra, sem tárgyi eszközre nincs szüksége.

A leggyakrabban előforduló eltérések (személyi-, tárgyi-, pénzügyi feltételek) abból erednek, hogy viszonylag hosszú idő telik el a kérdőív kitöltése és az ellenőrzés lefolytatása között, hiszen időközben adózók már megkezdték a tevékenységet és ebből kifolyólag már rendelkeznek a szükséges feltételekkel.

A személyi változással érintett vállalkozások ellenőrzése során gyakorta az tapasztalható, hogy a gazdasági társaság tulajdonosi háttere és/vagy, ügyvezető személyében történt változás okán átmenetileg - az ellenőrzés időpontjában - nem biztosítottak a személyi és tárgyi feltételek. Az újonnan alakult / átalakult szervezetek körében végzett ellenőrzések megállapításai alapján jellemzően egyik feltételt sem teljesítik az adózók.

Továbbá a legtöbb "kockázatos" és ellenőrzött adózó olyan tevékenységet (pl.: őrzés-védelem, közvetítói, ügynöki) végez, melyhez eszközök nem szükségesek. Ellenőrzési tapasztalatok alapján az egyes adózók olyan jellegű tevékenységet végeznek, melyekhez nem szükséges a pénzügyi forrás lététől különböző olyan egyéb feltétel, melyet egyáltalán ellenőrizni lehet.

Annak megítélése, hogy az adózó a tevékenység végzéséhez szükséges **telephellyel, fiókteleppel rendelkezik-e**, az időtényezőtől, illetőleg a tevékenységtől függ. Az újonnan alakult / átalakult szervezetek körében lefolytatott vizsgálatok - értelemszerűen - több esetben állapítják meg a tevékenység végzéséhez szükséges telephely/fióktelep hiányát, mivel sokszor

még meg sem kezdték az adózók tényleges működésüket. A személyi változással érintett vállalkozások esetében a telephely vagy fióktelep meglétét döntően a tevékenység jellege határozza meg. Általános tapasztalatként elmondható, hogy a már huzamosabb ideig (több éve) működő cégek esetében működtetnek az adózók telephelyet.

A vállalkozások jelentős számban **székhelyszolgáltató** cég irodájába jelentkeznek be, de azt a gyakorlatban székhelyként nem használják, csak a levelek átvétele céljából keresik fel azt bizonytalan időközönként, vagy a postai küldemények más címre történő továbbításával bízzák meg a bérbeadót. Ezen vállalkozások jellemzően cégtáblát kihelyeznek a székhelyre, de gyakorlatilag a helyszíni ellenőrzések során személyesen elérhetetlenek. A székhelyszolgáltatást végző társaságok többnyire együttműködőek az ellenőrzések során és az adatbázisukban szereplő elérhetetlen vállalkozásokkal kapcsolatos információt szolgáltatnak.

A fenti székhelyválasztást adózók gyakran azzal magyarázzák, hogy a székhelyszolgáltató egyéb szolgáltatást is nyújt számukra, illetve székhelyükön az állandó üzleti utazásaik miatt nem tudják átvenni a küldeményeket.

Az ellenőrzés alá vont adózók **közösségen belüli ügyletei** nem számottevőek, illetve az újonnan alakult / átalakult szervezetek esetében szinte elhanyagolhatóak.

A számlázással kapcsolatosan elmondható, hogy az általában igazodik a tevékenység végzéséhez. Egy internetes kereskedelemmel foglalkozó társaság az e-számlázást alkalmazza, ugyanakkor pl. egy éttermet üzemeltető vállalkozás általában nyomdai úton előállított számlatömbbel rendelkezik. Adóigazgatósági ellenőrzési tapasztalatok alapján az adózók bevételeik rögzítésére kisebb részben használnak elektronikus számlázó programot, nagyobb arányban pénztárgépet, illetve nyomdai nyugtát vagy számlát vesznek igénybe.

Az adóregisztrációs eljárás keretében lefolytatott helyszíni ellenőrzések döntő hányadában a helyszínen befejezhető volt az ellenőrzés, mindössze néhány alkalommal fordult elő, hogy további ellenőrzésre volt szükség (pl. az adózó iratanyagának nagyfokú hiányossága miatt). Az adóigazgatóságok tájékoztatása alapján az operatív terület az általa elvégzett ellenőrzések során kapcsolódó ellenőrzés lefolytatását kevés esetben kezdeményezte.

c) Eljárási rend módosításával kapcsolatos feladatok

Értelmezési kérdések

1. A nem általános forgalmi adó levonásra jogosult (1, 3 áfa kódú) adózókkal szemben alkalmazható fokozott adóhatósági felügyeleti intézkedésekkel kapcsolatban állásfoglalási kérelem került továbbításra 2012. november 13-án az Ellenőrzési Főosztály felé.
2. Azokban az esetekben, amikor az adózóval szemben folyamatban lévő kockázatelemzési eljárás tartama alatt az adózó ismételt kiválasztásra kerül kérdőív kiküldésére (új alakulás, majd személyi változás, vagy egymást sűrűn követő személyi változások esetén) kérdéses, hogy szükséges-e újabb, teljes körű kockázatelemzést elvégezni, vagy a folyamatban lévő ügyek összevonhatók.
3. További kérdéses eset, hogy a FAF alatt álló adózóval szemben lefolytatható-e újabb kockázatelemzési eljárás és hozható-e újabb FAF határozat.
4. Amennyiben az adózó FAF alá vonására valamelyik tag, vagy vezető tisztségviselő múltbeli kapcsolataira való tekintettel kerül sor, adótitok-védelmi szempontból kérdéses, hogy a határozat indoklásában milyen mélységig, milyen pontossággal tüntethető fel, hogy a kockázathordozó személy melyik múltbeli kapcsolatára tekintettel került a határozat

meghozatalra. Felmerül ugyanis, hogy (mivel a határozatot az adózó más tagjai, tisztviselői is látni fogják) ezen kapcsolatok konkrét megnevezésével nem valósul-e meg adótitok-sértés.

5. A 1143/2011. számú elnöki eljárási rend módosításaival kapcsolatban az alábbi kérdések, javaslatok merültek fel:

- Több esetben előfordul, hogy az adózó a hibásan/hiányosan kitöltött kérdőív miatt küldött hiánypótlási felhívásra válaszul a kérdőív másik verzióját küldi vissza. Az új szabályok szerint hiánypótlás esetén csak az eredetileg kiküldöttel azonos verziójú kérdőív fogadható be, így a fenti esetekben az adózót újra fel kell szólítani hiánypótlásra, ami jelentősen meghosszabbítja az eljárást és növeli az iratmennyiséget. Javasoljuk a szabályozás rugalmasabbá tételét.
- Az eljárási rend módosított 140. pontja szerint a „kockázatelemzési eljárást az adószám megállapítását, illetőleg a 24/D. § (1) bekezdés szerinti személyi változásról történt tudomásszerzést követő egy éven belül kell lefolytatni. Éves általános forgalmi adó bevallás benyújtására kötelezett adózó esetében, amennyiben a személyi változásról történt tudomásszerzés évére vonatkozó bevallás benyújtására nyitva álló határidő utolsó napja a fentiek szerinti határidő utolsó napjánál későbbi időpontra esik, a kockázatelemzési eljárást az éves bevallás benyújtására nyitva álló határidő lejártát követő naptól számított 30 napon belül kell lefolytatni.” Ezzel kapcsolatban jogértelmezési problémaként merült fel az adóigazgatóságok részéről, hogy a második mondatban foglalt esetben, amennyiben a feltételek fennállnak, le lehet-e folytatni a kockázatelemzési eljárást és meg lehet-e hozni a FAF határozatot az éves bevallás benyújtására nyitva álló határidő lejártá előtt is, vagy kötelező bevárni a határidőt és csak az azt követő 30 napban lehet eljárni.
- Az eljárási rend 140. pontja alapján a kockázatelemzési eljárást az adószám megállapítását, illetve a személyi változásról történt tudomásszerzést követő egy éven belül kell lefolytatni (az éves áfa bevallásra kötelezett adózókra bizonyos esetekben más határidő vonatkozik). Kérdéses, hogy amennyiben az adózó nem kerül FAF alá, milyen módon kell lezárni az eljárást, elegendő-e az előadói íven feltüntetni, vagy hivatalos feljegyzés készítése szükséges az eseményről, eljárást megszüntető végzést szükséges hozni.
- Az eljárási rend 146. pontja alapján FAF elrendelése esetén az adózót a rá irányadó áfa bevallási gyakoriság helyett minden esetben havi bevallásbenyújtásra kell kötelezni (amennyiben lehetséges, ugyanez vonatkozik az Art. 8. sz. melléklete szerinti összesítő nyilatkozatra). Ez a rendelkezés szigorúbb az Art. 24/F. § (5) bekezdésének a) pontjánál, amely azt is lehetővé tenné, hogy az éves áfa bevallásra kötelezett adózót a FAF keretében negyedéves bevallási gyakoriságra kötelezze az adóhatóság, amely bizonyos esetekben indokoltabb lehet a havi gyakoritáznál.

2. Adózói életút³⁸

a) A vállalkozás alakulásának időszakát érintő ellenőrzések

A korábbi jelentésekhez képest a tárgyban új tény, körülmény nem merült fel.

³⁸ A fejezet készítője: [REDACTED]

Tel.: [REDACTED]

b) A vállalkozások működési szakaszát érintően végzett vizsgálatok (nyomon követő vizsgálatok is)

- A bevallások benyújtása elmaradásának, vagy több egymást követő időszakban nullás adattartalmú bevallásokat benyújtó, illetőleg az előzőeket követően számos önellenőrzést benyújtó vállalkozások vizsgálata eredményeinek bemutatása

A 2011. évre nullás ÁFA bevallást benyújtó adózók ellenőrzése során a rendelkezésre álló adatok alapján megállapítást nyert, hogy ezen adózók nem folytattak tevékenységet.

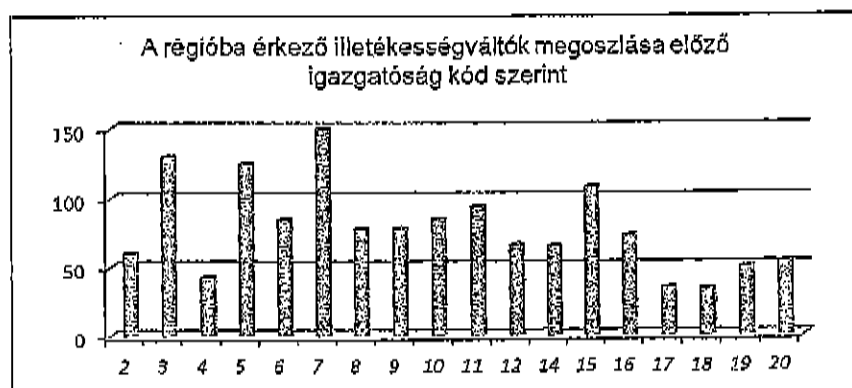
A vizsgálat során egy adózó nem működött együtt az adóhatósággal. A revízió a kért banki adatokból megállapította, hogy a vállalkozás a társasági adóbevallásban feltüntetett, több mint 1 milliárd forintos árbevételt realizálta. Az ügyvezető idézése eredménytelenül zárult, a revízió együttműködési kötelezettség megsértése miatt mulasztási bírságot szabott ki. Ugyancsak mulasztási bírsággal szankcionálta azon üzleti partnereket, akik az átvett nyilatkozattételi felhívásra nem válaszoltak. Az öt üzleti partner közül csak egy tett eleget nyilatkozattételi felhívásnak, mely alapján megállapítást nyert, hogy a vállalkozás általános forgalmi adó szempontjából adóköteles tevékenységet folytatott, a várható megállapítás eléri a 250 millió forintot.

A vállalkozások működési szakaszát érintően végzett vizsgálatoknál tapasztalat, hogy működő cégek nullás bevallást nyújtanak be, feltételezhetően finanszírozási gondok áthidalása céljából, majd önellenőrzéssel pótolják a fizetendő adó bevallást.

- A gyakori székhely-, illetékesség, illetve tulajdonosváltással érintett adózók ellenőrzésének eredményei

A havonta elkészülő illetékességváltó monitoring mellett, a jelentés időszakában elemzés készült a 2012. I-X. hóban a Közép-magyarországi régió területére más régióból illetékességet váltó adózók jellemzőiről.

A vizsgált időszakban 1 413 db adózó helyezte át székhelyét a régió területére, a legtöbb adózó Fejér (150 db), Bács-Kiskun (130 db), vagy Borsod-Abaúj-Zemplén (125 db), megyéből váltott, ami az említett megyék sajátos adózói köréből ered. A társaságok közel egy harmada az említett három megyéből helyezte át székhelyét a Közép-magyarországi régió területére. A beszámolási időszakban 1 342 db adózó tette át székhelyét a Közép-magyarországi régióból más megyékbe.



A vizsgált időszakban az összes illetékességváltó országosan 8 126 db, aminek a 90,7%-a régiót érintő megyeváltás. Régióon belül 4 619 db adózó váltott illetékességet. 1 627 db szervezetnél már korábban is volt legalább egy székhely áthelyezés.

A gyakori székhely-, illetékességváltásokkal elsősorban olyan adózóknál találkozunk az operatív szakterület, amelyek székhelyei jellemzően székhelyszolgáltatói irodák vagy ügyvédi irodák. Az idei törvényi változásoknak megfelelően már konkrétan nem az ügyvédi irodák biztosítják a székhelyet, hanem – **új jelenségként** – magánszemélyként az ott praktizáló ügyvédek.

A gyakori székhely-, illetékesség-, illetve tulajdonosváltással érintett adózók esetében megfigyelhető továbbá, hogy egy-egy vizsgálat megkezdése, esetleges elhúzódása magával hozza azt a következményt, hogy adózó a más adóigazgatóságnál való **általános forgalmi adó visszanyerése reményében áthelyezi székhelyét**, illetékességét, vagy magát a társaságot fantomizálja, amint tudomást szerez a vizsgálat elrendeléséről. Az esetek többségében külföldi tulajdonosa, ügyvezetője lesz a társaságnak, akik többnyire elérhetetlenek a revízió számára. A társaságok székhelye is átkerül ilyenkor egy **székhelyszolgáltatást végző** társasághoz, melyeknél a székhely szolgáltatási díj általában fél évre előre kifizetésre kerül. Ezen idő alatt a székhelyszolgáltató maga sem tudja elérni adózót, de a leveleit az érvényes szerződés következtében átveszi, így a társaság adószámát nem lehet felfüggeszteni, vagyis a társaság nevében lehet számlát kibocsátani.

- **A regionális adó főigazgatóságok közötti illetékességváltással érintett adózók helyszíni vizsgálatának eredményei**

A korábbi jelentésekhez képest a tárgyban új tény, körülmény nem merült fel.

- **Azon vállalkozásoknál végzett ellenőrzések eredményei, amelyek nagy összegű adóhátralékot halmoznak fel – főként ha minderre jelentős dinamikájú értékesítés növekedéshez kapcsolódóan kerül sor**

A korábbi jelentésekhez képest a tárgyban új tény, körülmény nem merült fel.

- c) **Az átalakuló, valamint a tevékenységüket jogutód nélkül megszüntető vállalkozások ellenőrzése**

Tapasztalatok szerint az átalakulás sajátos számviteli elszámolása még a legnagyobb adóteljesítménnyel bíró adózók körében sem problémamentes, ugyanakkor a tévedésből eredően megállapítható adókülönbözlet összege nagy valószínűséggel jelentős nagyságrendű.

Egy konkrét esetben társasági formaváltás következtében korlátolt felelősségű társaságból zártkörű részvénytársasággá alakult az adózó, majd a társaságba beolvadtak a saját tulajdonosi cégek is. Adózó átalakulása Zrt-vé könyv szerinti értéken történt. Az átalakulás napjával beolvadó cégek az üzletrész bekerülési értékét kivezették a rendkívüli ráfordításokkal szemben, azonban rendkívüli bevételeként az adózó saját tőkéjének arányos része helyett a jegyzett tőke arányos részét számolták el. A beolvadó társaságok adóalapja csökkent. A beolvadó társaságoknál az előbbiek szerint keletkezett veszteséget az adózó mint átvető, tárgyévi pozitív adóalapjánál csökkentő tételként érvényesítette, azonban a számviteli elszámolás tekintetében

elkövetett – fent részletezett – hiba következtében annak összegét a revízió adókülönbözetként állapította meg társasági adó adónemben.

3. Kockázatos adózói kapcsolatokkal rendelkező adózók vizsgálata³⁹

- A korábban az adóhatóság látókörébe került szándékos adóelkerülők, fantom cégek tulajdonosainak és képviselőinek érdekeltségi körébe tartozó, bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés keretében még nem ellenőrzött vállalkozásoknál elrendelt vizsgálatok eredményei

A tárgyévben végzett vizsgálatok tapasztalatai alapján megállapítható, hogy a végső soron belföldi magánszemélyekhez köthető társaságok között egyre gyakoribb az **agresszív adótervezési, adóelkerülési magatartás**.

Az agresszív adótervezés folyamán nem egyszerűen fiktív számla vásárlása történik egy erre „szakosodott” társaságtól, hanem olyan – az alábbiakban részletezett – technikákat alkalmaznak, melyek lényegesen megnehezítik, adott esetben lehetetlenné teszik a revízió számára az adóelkerülés bizonyítását.

Az adóelkerülési technika lényegi mozzanatai az alábbiak szerint foglalhatóak össze:

- Az adóelőnyt kihasználó, ténylegesen tevékenységet folytató társaság „köré” **további társaságok létrehozása**. A társaságok egy részét külföldön, ún. alacsony adókulcsú országokban (Lichtenstein, Panama, stb.) hozzák létre, melynek kettős célja van. Egyrészt elfedik vele a tulajdonosi kört, másrészt olyan – nem valós – tranzakciókat társítanak hozzájuk (üzletész adás-vétel, kölcsön nyújtás, licenc jogok nyújtása, stb.), melyekkel a pénzmozgásokat kívánják legalizálni. A belföldi társaságo(ka)t jellemzően átalakulással hozzák létre, mely szintén kettős célt szolgál. Elsősorban lehetőség nyílik az adó- és illeték kötelezettségek jogszabályok adta legális csökkentésére, másodsorban megnehezítik vele az ellenőrzést.
- A második meghatározó elem a **pénzek „utaztatása”**. Ennek egyértelműen az a célja, hogy lehetetlenné tegyék a pénz útjának végigkövetését és ezáltal a jogellenes magatartás bizonyítását. Az utalásokhoz utólag kreálnak jogcímeket, illetve utólag készítik el a jogcímekhez a dokumentációt. Mindez az ellenőrzéseket hátráltatja, még abban az esetben is, ha az iratpótlásra a törvény adta 3 napos határidőt biztosítja a revízió. Az ellenőrzéseket nehezítő további körülmény a külföldi bankszámlák használata, hiszen ezekről a revízió – ellentétben a belföldi bankszámlákkal – nem kérhet információt.
- További lényegi eleme még a rendszernek a **belföldön bedőlni hagyott társaság, mulasztó kereskedő**, melyhez az adóterv értelmében az adófizetési kötelezettséget transzponálják. Ezekről a cégekről általánosságban elmondható, hogy tényleges gazdasági tevékenységet nem végeznek, ahhoz nem is áll rendelkezésükre megfelelő erőforrás. Az egyetlen „tevékenységük” az adóelkerülő ügylet legalizálása, melyet bevallásaikban is szerepeltetnek, azonban adófizetési kötelezettségüket nem teljesítik.

Általános tapasztalatként rögzíthető, hogy a tényállás tisztázásához, a jogellenes magatartás bizonyításához **elengedhetetlen a társaságok tulajdonosainak, képviselőinek, az ügyletekben eljáró személyeknek a megismerése és a közöttük levő kapcsolatnak a feltárása**. Az egyes ügyleteket önmagukban, elszigetelten szemlélve nem feltétlenül tűnik fel az agresszív adóelkerülés, csak a látószög kiszélesítésével, az érintett vállalkozások kapcsolatrendszerének

³⁹ A fejezet készítője: [REDACTED]

Tel.: [REDACTED]

feltárásával állapítható meg a valós, ténylegesen elérni kívánt ügylet, és az azt leplező színlelt ügyletek láncolata.

- Az azonos székhellyel, tulajdonosi körrel, ügyvezetővel rendelkező, egymással vagy kiemelten kockázatos külföldi adózókkal üzleti kapcsolatban álló vállalkozások vizsgálatának tapasztalatai

A múlt félév során megkezdett vizsgálatok jelenleg is folyamatban vannak, a tárgyban új tapasztalat a jelentési időszakban nem érkezett.

- Az azonos tulajdonosi körhöz tartozó megszűnő, átalakuló társaságok és jogutódjaik vizsgálatának eredményei

A korábbi jelentésekhez képest a tárgyban új tény, körülmény nem merült fel.

- A csőd-, felszámolási vagy kényszertörölési eljárással megszűnő társaságok tulajdonosi köre által alapított új társaságok

A korábbi jelentésekhez képest a tárgyban új tény, körülmény nem merült fel.

4. Általános forgalmi adó vizsgálatok tapasztalatai⁴⁰

a) Kiutalás előtti ellenőrzések

A NAV Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatóságához tartozó Adóigazgatóságok illetékességi körébe tartozó adózók által 2012. év I-IV. negyedévében (2012.10.31-ig) benyújtott, visszaigénylést tartalmazó bevallásokból a beállított paramétereken összesen 29 814 db áfa bevallás akadt meg. A visszaigényelt összeg 245,4 volt. Az ellenőrzési szakterületek 7 006 db (24%) bevallás esetében összesen 8 020 db kiutalás előtti ellenőrzést folytattak le. A vizsgálat alá vont bevallásokban az adózók 116,2 milliárd Ft kiutalását kérték (47 %).⁴¹

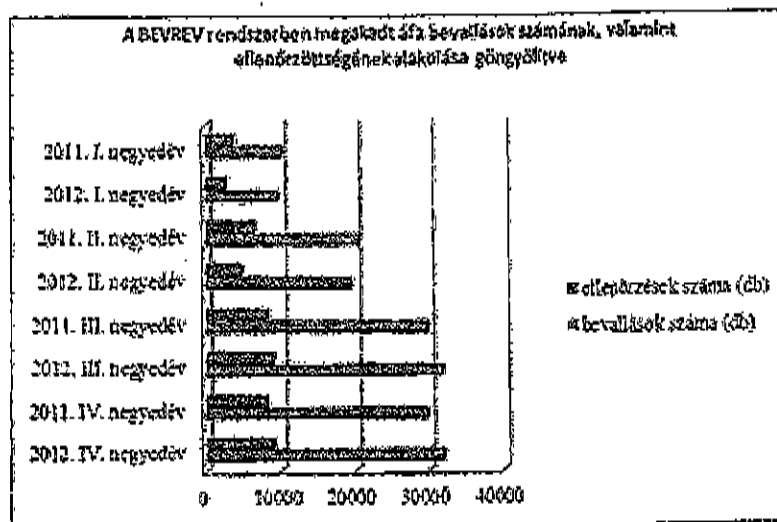
A lefolytatott vizsgálatokból 1 926 db volt a megállapítással zárult adónem-ellenőrzések száma, mely az előző év (1 243 db) hasonló időszakához viszonyítva 35 %-os növekedést mutat. Az előző év hasonló időszakában visszatartott 7,4 milliárd Ft-hoz képest az idei évben a befejezett vizsgálatok során 43 %-kal több, összesen 13 milliárd Ft jogosulatlanul igényelt összeg került visszatartásra.⁴²

⁴⁰ A fejezet készítője: [REDACTED]

Tel.: [REDACTED]

⁴¹ Forrás: RADAR és BEVREV 2012.11.19.

⁴² Forrás: VIR 005-01 és 005-06/2012. november 16. és 2011. november 25. összehasonlítása



A visszatartásban bekövetkezett növekedés egyértelműen a kiutalás előtti vizsgálatok alaposabb elvégzésére vezethető vissza, melyet egyrészt befolyásolt a részutalások lehetőségének bevezetése, másrészt a **75 napos kiutalási határidő bevezetésére.**

A kiutalás előtti ellenőrzésekkel kapcsolatosan továbbra is megállapítható, hogy **sok a fiktív számlára alapozott visszaigénylés.** A tényállás tisztázási kötelezettség miatt a láncolaton végighaladva kapcsolódó vizsgálatok sorozatát lefolytatva, nyilatkozatokat, tanúmeghallgatásokat felvéve feloldhatatlan ellentmondások, tárgyi eszköz és humánerőforrás hiánya került feltárássra, amelyek alapján egyértelműen bizonyítható az alvállalkozói számlák fiktív volta.

Az ilyen jellegű vizsgálatok esetében némi könnyebbséget jelent, hogy a **pénzügyileg rendezetlen és így előző időszak(ok)ról göngyölitett tételek megszűnésével,** az adott bevallási időszakra vonatkozó tételek jogosságának eldöntése érdekében nem szükséges elvégezni több (akár évek) időszak vizsgálatát.

Az előbbieken túl továbbra is jellemző, hogy az adózók valószínűsíthetően körültekintő eljárás hiányának okán a Cégbíróság nyilvántartásában már nem szereplő társaságoktól befogadott költség számlák alapján kívánnak levonási jogukkal élni.

Az előző beszámolási időszakra vonatkozó jelentésben **iratanyag hiányra alapozott** részletezett megállapítások, a jelen mérési időszakban is több adózó vizsgálatánál fordult elő. Jellemzően a székhelyen székhelyszolgáltató található, az értesítést a megbízólevéllel együtt átvételre kerül, illetve ezzel párhuzamosan az adózó lakcímére küldött irat „nem kereste”, vagy „címezett ismeretlen” jelzéssel érkezik vissza. A megjelölt időpontokban sem a képviselő, sem meghatalmazott nem jelenik meg. Vélelmezett kézbesítés alapján a vizsgálatot a revízió megkezd. A visszaigénylésként megjelölt összeg teljes egészében visszatartásra kerül.

Továbbra is jellemző, hogy a megállapítások döntő többsége nem az anyagi jogszabályhelyek helytelen alkalmazásából, vagy nem kellő ismeretéből származtak, hanem az adózó által is köztudott olyan beszerzések és igénybevett szolgáltatások áfa tartalmának levonásához kapcsolódtak, amelyek egyértelműen a jogszabályhelyek kijátszására, azon keresztül jogosulatlan áfa visszaigénylésre irányultak. Gyakrabban előfordulnak az Art. 1. § (1) bekezdésre, valamint ugyanezen jogszabályhely (7) bekezdésére, továbbá az Art. 2. § (1) bekezdésére alapított megállapítások.

Az Észak-budapesti Adóigazgatóság által elrendelt kiutalás előtti ellenőrzés során [redacted] gyártásával foglalkozó társaság ellenőrzésére került sor. Kapcsolódó vizsgálatot rendelt el a revízió a társaság két olyan szállítójánál, melyek tevékenységével kapcsolatban adózó a befogadott számlákon kívül azonos szövegezésű megbízási szerződéssel, illetve a pénz felvevője által alá írt kiadási pénztárbizonylattal rendelkezett. A szállítók eljáró ügyvezetői a revízió előtt tett nyilatkozataikban a tulajdonukban lévő társaságok székhelyét megnevezni nem tudták, kijelentették, hogy a társaságaik nevében szerződést nem kötöttek adózóval és számlát nem állítottak ki a részére, pénzüsszeget nem vettek át az adózótól. A fentiek alapján megállapításra került, hogy adózónak a kérdéses számlák vonatkozásában adólevonási joga nem keletkezhetett.

A körbeszámlázásos ügyleteknél és az értékesítési láncolatoknál szinte kivétel nélkül a számviteli bizonylatok hiánya a jellemző, valamint az, hogy ezen adózók viszonylag rövid időn belül elérhetetlenné válnak az adóhatóság számára.

Az ellenőrzések tapasztalatai alapján továbbá megfigyelhető az, hogy egy-egy nagyobb, több társaságot érintő láncolat vizsgálat kapcsán, a **bevallások benyújtása elmarad, vagy nullás adattartalommal érkeznek be az adóhatóságokhoz.** A vizsgálatok megkezdését követően, az addig aktív, több tízmilliós forgalmat lebonyolító társaságok „abbahagyják” tevékenységüket, bevételeket nem nyújtanak be. A nagyobb, több lépcsős láncvizsgálatok esetében pedig a lánc alján elhelyezkedő társaságok - ahol a pénzfelvételek történnek - nem nyújtanak be bevallást, illetve nullás, vagy sok esetben **minimalizáló bevallás beküldése jellemző.** Ezen társaságok ügyvezetői többnyire semmit nem tudnak a társaságok tevékenységéről, a bankszámla felett nem ők rendelkeznek, csak a nevüket adják a társaság alapításához pár ezer forintért. Több esetben előfordul, hogy egy gépkocsiban írnak alá üres papírokat, melyeket a későbbiekben a cégek alapításához használnak fel.

A láncvizsgálatok kapcsán a revízió, a láncolat többi tagjánál ugyan adókülönbözetet állapít meg, azonban ezek behajthatatlanok. A félév tapasztalatai alapján a megállapítással érintett társaságoknál, mind az észrevételekben, mind a fellebbezésekben az Európai Bíróság azon döntésére hivatkoznak, amely magában foglalja, hogy nem tehetőek felelőssé, mivel nincs ráhatásuk a láncolatban alattuk működő társaságok tevékenységére, így a visszaigényelt általános forgalmi adó jár nekik.

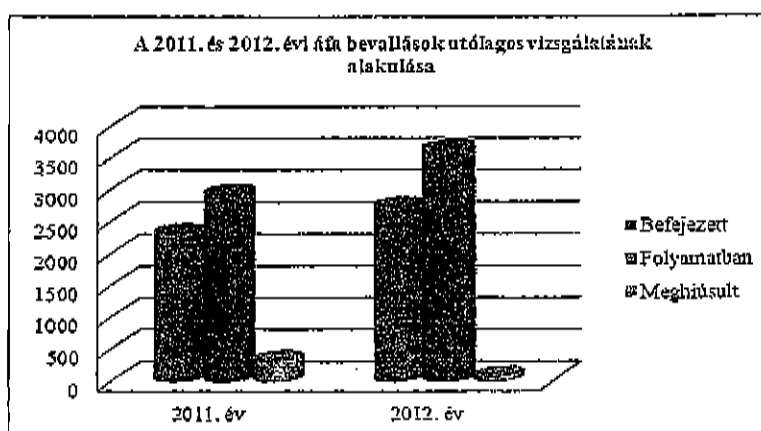
Az Adóigazgatóságok valamennyi körbeszámlázásos fiktív értékesítési láncolatot feltáró vizsgálatukban törekszenek a teljes körű megállapítás megtételére azaz, hogy a gazdasági láncolatban szereplő árualap eredete nem fellelhető. A szállítási, illetve tárolási, raktározási kapacitás, valamint a valós működéshez nélkülözhetetlen likvid pénzeszköz hiánya miatt minden esetben megállapítják, hogy az adózó tisztázatlan eredetű, nagy volumenű árut az általa megnevezett szállítójától nem szerezhette be, melyből következően az esetleges továbbértékesítés ténye sem igazolt. Különösen igaz volt ez a beszámolási időszakban lezárásra került vizsgálatok során a cukorral, gabonával és textil méteráru kereskedelem területén működő adózók körében.

Egy Pest Megyei illetékességű adózónál végzett vizsgálat során 16 „láncszem” ellenőrzésére került sor, melynek keretében összesen 450 000 000 Ft adókülönbözetet állapított meg a revízió. A vizsgálatok során feltárt tényállás alapján megállapításra került, hogy a társaságok tevékenységei szorosan összekapcsolódtak egymással, a számlázási láncolatok szervezettek és irányítottak voltak. Egy adott cégcsoporton belüli körbeszámlázás segítségével jogszerűtlen Áfa visszaigénylések sorozatát teremtették meg. A Kft. vizsgálata során megállapítást nyert, hogy az adózó valós kereskedelmi tevékenységet a granulátum, regranulátum és agglomerátum beszerzés és értékesítés tekintetében nem folytatott. Egy számlázási lánc tagja volt, a feltárt számlázási láncolat elején olyan társaságok álltak, amelyek valós gazdasági tevékenységet nem folytattak, az adóhatóság számára elérhetetlenek voltak, így az áru megléte, eredete nem volt megállapítható. Büntető feljelentés megtétele az értékesítési folyamat minden résztvevőjénél, folyamatban van.

A gabona vertikum területén bevezetésre került **fordított adózás** témakörében 2012. július 1-je óta a gabonakereskedelemmel, termeléssel foglalkozó cégek az eddigi több tíz milliós visszaigénylések helyett, csak pár millió forintot igényelnek vissza. A visszaigénylés a termelők részére kibocsátott felvásárlási jegyek kompenzációs felértéktartalmából, kereskedelemhez és/vagy a termeléshez igénybevett eszközök javításához, fenntartásához, üzemeltetéséhez szükséges igazolt költségekből ered. A beszámolási időszakban elvégzett vizsgálatok tapasztalata alapján elmondható, hogy az ugyanazon adózónál folytatott vizsgálatok során korábban problémás számlakibocsátók jelenléte lecsökkent, több esetben megszűnt. Egyértelműen elmondható, hogy megnőtt ezen cégek esetében az östermelőktől, valamint egyéb mezőgazdasági gazdálkodóktól történő felvásárlás.

b) Utólagos ellenőrzések

Az Adóigazgatóságok ellenőrzési szakterületei áfa adónemet érintően 2012 I-IV. (2012. 11.10-ig) negyedév viszonylatában 6 429 db **utólagos vizsgálatot** (20-as, 30-as) kezdeményeztek, mely az előző év hasonló időszakához képest 13 %-os növekedést mutat (5 580 db). Az 2 724 db befejezett ellenőrzés során az adózók terhére összesen 52,5 milliárd Ft adókülönbséget került megállapításra. A 2011. év hasonló időszakához viszonyítva a megállapított összeg nagysága több mint 6 milliárd Ft-tal növekedett (46,1 milliárd Ft). A folyamatban lévő vizsgálatok száma 3 632 db, adózó elérhetetlensége miatt 73 db meghíúsult.⁴³



Az **egyéni vállalkozások** utólagos ellenőrzései során általában az tapasztalható, hogy a klasszikus áfa csalások keretében ritka az egyéni vállalkozó bevonása, így a fiktív számlázásokban is alacsony arányban vesznek részt. Ebben a körben általában a bevétel eltitkolás áfa vonzata merül fel.

A bevallásaiban sorozatosan nagy forgalmat és a bevételhez igazodó nagyságú kiadásokat szerepeltető, **adóminimalizáló** adózók ellenőrzésénél továbbra is általános jelenség, hogy az adózók részére ún. „székhelyszolgáltató” társaságok biztosítanak székhelyet. Jellemzően az ellenőrzésről szóló értesítést, valamint a megbízólevelet a székhelyszolgáltató képviselője veszi át vagy a tértivevények „a küldeményt nem kereste”, illetve „ismeretlen helyre költözött” jelzéssel érkeznek vissza. Ezekben az esetben a revízió többnyire iratanyag hiányában a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján (pl.: banki megkeresés, SCAC megkeresés, GIR nyilvántartás, bejelentett munkavállalók nyilatkozatai) alapján folytatja le az ellenőrzést.

⁴³ Forrás: RADAR 2012.11.19.

Az adóminimalizáló adóalanyok egy része klasszikus „számlagyárként” működik, széles spektrumban bocsátanak ki számlákat termékértékesítésről, szolgáltatásnyújtásról, valós gazdasági tevékenység hiányában.

Másik jellemző csoportjuk a Közösségen belüli termékbeszerzés valós forrásának elfedésére szolgáló fedővállalkozások. A Közösségen belülről beszerzett termékeket közvetlenül a haszonhúzó telephelyeire szállítják. A tudatosan felépített fiktív számlázási láncolatba belföldi adóminimalizáló cégeket építenek be.

A fiktív számlákat kibocsátó „számlagyárak” számlaforgalmának ismérvei, hogy szállítói számláik egyáltalán nincsenek, vagy nem valós gazdasági eseményről kerültek – jellemzően egy-két adóalany által – kiállításra. A befogadott számlák mennyiségét lényegesen meghaladja a kibocsátott számlák mennyisége, melyek mind a vevőket, mind a számlázott tevékenységeket, mind a feltüntetett összegeket tekintve rendkívül változatosak.

A „számlagyárak” felszámolását pont ez utóbbi ismérv teszi rendkívül időigényessé, hiszen nem elég a levonásba helyezett általános forgalmi adóról kimondani annak fiktív számlákkal történő alátámasztását, azt meg kell állapítani az értékesítési számlákra is, hogy a „számlagyár” tevékenységét felhasználó adózónál is megállapítható legyen az adókikertülő magatartás és annak jogkövetkezményei.

A számlázási láncolatok, az adóminimalizálók, illetve a kiemelt tevékenységi körök – mint „építőipar” vagy „biztonsági tevékenység” témakörök – tekintetében folytatott ellenőrzések során a Kelet-budapesti Adóigazgatóság a következő problémával találkozott:

Hosszú ideig a csak számlakibocsátóként működő alvállalkozói cégek „működését” ellehetetlenítette az adóhatóság azzal, hogy megállapítható vált náluk, hogy a tevékenység elvégzéséhez sem tárgyi, sem személyi feltételekkel nem rendelkeznek. Nyilvánvalóan olyan tevékenységek, melyek csak emberi munkaerőt igényelnek, leszűkítették a bizonyítás lehetőségét a személyi feltételek meglétére, nevezetesen a bejelentett alkalmazottak foglalkoztatásának vizsgálatára.

A fiktív számlát kibocsátó beszámoló társaságok előbb úgy próbálták az alkalmazottak foglalkoztatását igazolni, hogy a T-lapokat benyújtották róluk, a '08-as bevallásokon azonban már sok esetben elmulasztották. Mostanra azonban eljutottak odáig – hiszen végső soron csak „papírozni” kell –, hogy a '08-as bevallást is benyújtják, noha a járulékfizetési kötelezettségeknek továbbra sem tesznek eleget. Hosszadalmas tanúmeghallgatásokkal többnyire még akkor is cáfolható volt ezeknek az adatoknak a valóságosága, de a legújabb ellenőrzési tapasztalatok szerint már ezek sem vezetnek eredményre, ugyanis az „alkalmazottak” úgy nyilatkoznak akár az ügyvezető személyéről, akár a munkavégzés helyéről, körülményeiről, hogy az a papíron szereplőknek nem mond ellent.

A számlagyárak felszámolása, illetve a haszonhúzókkal szemben folytatott eljárások során az adózók szinte valamennyi esetben az Európai Bíróság C-80/11. és C-142/11. sz. egyesített ügyekben előzetes döntéshozatali eljárás keretében meghozott ítéletére hivatkoznak. A bíróság által az adóhatóságtól megkívánt objektív körülmények vizsgálata azonban évekkal a gazdasági esemény megtörténte vagy meg nem történte után nagyon nehéz. Az említett ítéletek elvi megközelítés tekintetében alapvetően nem térnek el az adóhatóság és a hazai bíróságok korábbi gyakorlatától, hiszen ez utóbbi is előírta a számlabefogadó felelősségének vizsgálatát. Alapvető változást jelent azonban, hogy az Európai Bíróság a számlabefogadó felelősségét meghatározó objektív körülmények köréből olyan, a hazai joggyakorlatban hosszú évek, évtizedek alatt kikristályosodott körülményeket zárt ki, melyeken az adóhatósági megállapítások döntő többsége alapult, hiszen ezek azok a tények, melyeket az adóhatóság a rendelkezésre álló bizonyítási eszközökkel feltárhat.

Új megközelítést és az objektív körülmények közvetlenebb feltárását teszi lehetővé a jövőre bevezetésre kerülő **belföldi összesítő nyilatkozat**. Ez az adatszolgáltatási lehetőség azonban csak akkor tudja betölteni rendeltetését, ha elkészül egy olyan adatbázis, illetve rendszer, mely naprakészen figyelemmel követi az adózók által benyújtott összesítő jelentések adatait. A cél nyilvánvalóan a szándékos adóelkerülést folytató adózók folyamatos kiszűrése lenne, annak folyamatos nyomon követésével, hogy a számlázási láncolat, mely adózók esetében ér véget egy mulasztó kereskedővel. Ezen eszköztár a friss, legközvetlenebb forrásból származó információk révén lehetőséget biztosíthatna az EB elvárásainak is megfelelő objektív körülmények feltárására és ezáltal betölthetné az adóhatóság bizonyítási kötelezettségében az említett döntések nyomán keletkező űrt.

A vállalkozások kapcsolatrendszerén, számlázási láncolatán, érdekmegosztásán alapuló **szervezett csalásban való részvétel** gyanújával érintett adózóknál folytatott ellenőrzések továbbra is elsősorban az ingatlanhoz, a gabonához, illetve az informatikai eszközökhöz kapcsolódó termékkel kereskedő, valamint a nagy humán erőforrást igénylő szolgáltatást nyújtó adózóknál a leggyakoribb.

Az áfa és társasági adó bevallások értékesítésre vonatkozó adatok közti jelentős eltérések jellemző okai a beszámolási időszakban az alábbiak voltak:

- az Áfa tv. szerinti teljesítés időpontja és a számviteli törvény szerinti elszámolás szabályai (pl. időbeli elhatárolások) közti eltérések;
- kapott előlegek miatti eltérések (számviteli törvény szerint nem bevétel);
- területi hatályon kívüli értékesítések téves összegben való feltüntetése az áfa-bevallásban (esetleg annak teljes elmaradása);
- adójegyes értékesítések;
- egyéb bevételek áfa alapot nem képező tételei;
- kiszámlázott, az áfa bevallásokban tárgyi adómentes értékesítésként feltüntetett kamatbevételek.

Az eltérések okainak vizsgálata során a beszámolási időszakban az alábbi esetben került sor jelentős adókülönbözet megállapítására:

Egy Kft. adóellenőrzése során feltárásra került, hogy az analitika és az áfa bevallás eltéréseket mutat a főkönyvi könyveléshez képest. Az ellenőrzés során tételesen, számlaszinten kidolgozásra kerültek az eltérések okai. Megállapítást nyert, hogy több értékesítési és beszerzési számla csak a főkönyvi könyvelésbe került be, azonban az áfa analitika és így a bevallás nem tartalmazta azokat. Ennek oka az volt, hogy a számlák az áfa havi zárását követően kerültek kiállításra és könyvelésre. A társaság a fentiekben kívül elkövette azt a hibát is, hogy egyes, februári teljesítési értékesítési számlák áfa tartalmát duplán, azaz január és február hónapban is bevallotta, illetve novemberi teljesítési számlamódosító okmányokat december hónapban vett figyelembe bevallásában. A bevallásokból kimaradt, illetve duplán vagy téves időszakra vonatkozóan bevallott számlákra vonatkozó adatok kiegészítésre és bevallási időszakonként összesítésre kerültek. Mindezek alapján általános forgalmi adóban adózó terhére 78 770 000 Ft, adózó javára 5 664 000 Ft adókülönbözet került megállapításra.

A **negatív VIES** eltéréssel rendelkező adózók esetében végzett vizsgálatokról általánosságban elmondható, hogy az adózók hiányzó kereskedők. Jellemzőjük az áruk belföldön történő értékesítése során keletkező fizetendő általános forgalmi adó meg nem fizetése, szerepük pedig a tényleges beszerző számára levonható általános forgalmi adó megteremtése. A valós tulajdonosok, szervezők adóhatósági eszközökkel nehezen vagy egyáltalán nem tárhatók fel, illetve csak nyomozati úton deríthetők fel.